



HAL
open science

La révision (1965) revisitée

Alain Mikol

► **To cite this version:**

Alain Mikol. La révision (1965) revisitée. Comptabilité sans Frontières..The French Connection, May 2013, Canada. pp.cd-rom. hal-01003936

HAL Id: hal-01003936

<https://hal.science/hal-01003936>

Submitted on 10 Jun 2014

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

La révision (1965) revisitée

Auditing (1965) revisited

Alain MIKOL

ESCP Europe (Ecole Supérieure de Commerce de Paris)

Résumé

En 1965 l'Ordre des experts-comptables (France) publie *La révision*. Il s'agit du premier ouvrage expliquant comment mener un audit rédigé par un institut professionnel français exerçant une mission d'intérêt public. La présente recherche recourt à la méthode de l'analyse de texte et propose pour la première fois l'étude de cet ouvrage. Nous montrons que les fondamentaux de l'audit n'ont pas évolué en un demi siècle : les techniques de contrôle et la démarche d'audit exposées dans *La révision* sont toujours utilisées aujourd'hui.

Mots-clés : Audit, révision comptable, commissariat aux comptes, 1965

Abstract

In 1965 the French Institute of Certified Public Accountants published "*Auditing*". It was the first time that the Institute documented audit procedures. This research paper, applying a text-analysis method, is the first to propose a study of the book. We show that the basis of auditing has not evolved over half a century. The audit approach and procedures outlined in the Institute's publication are still being applied today.

Key words: Audit, Auditing, legally required auditors, 1965

Introduction

Année 1965 : le droit des sociétés français vit sous l'empire de la loi sur les sociétés par actions du 24 juillet 1867, la TVA n'existe pas, l'ordinateur (sans écran) IBM 360 est lancé cette année là, les entreprises françaises respectent le plan comptable 1957.

C'est en 1965 que l'Ordre des experts-comptables (France) publie un ouvrage de 414 pages *La révision, théorie et pratique du contrôle des comptes* à l'occasion de son 20^{ème} congrès national. Cet ouvrage est de première importance car, à l'époque, les textes légaux et professionnels sur l'audit ne dépassent pas 20 pages, et, s'il existe des livres, ils sont le fait d'éditeurs privés, non d'un institut professionnel. *La révision* est le premier ouvrage, expliquant comment mener un audit, rédigé par un institut professionnel français exerçant une mission d'intérêt public.

Le présent article propose une lecture du contenu technique du livre de l'Ordre pour observer les préconisations faites il y a un demi-siècle et noter leurs différences et leurs similitudes avec l'audit d'aujourd'hui.

Méthodologie et originalité de la recherche

La lecture des écrits anciens pour établir des comparaisons, éclairer le présent ou montrer la prégnance des idées anciennes, relève de la méthode de l'analyse de textes ; elle est couramment utilisée dans les recherches en histoire, en droit ou en littérature mais plus rarement dans les recherches en gestion (Bédard et al, 2001 ; collectif 1999 ; Martinet et al., 1990 ; Thiétart, 2007 ; Usunier et al., 2000) même si les exemples d'utilisation de cette méthode ne manquent pas (Nikitin, 1997).

La présente recherche recourt à la méthode de l'analyse de texte et propose pour la première fois celle d'un livre sur l'audit publié il y a un demi-siècle par l'Ordre des experts-comptables (France).

Les sources de comparaison sont les textes légaux, réglementaires et professionnels liés à l'audit en vigueur aujourd'hui en France (2012) : code de commerce, code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable, normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté du ministre de la justice, référentiel normatif des professionnels de l'expertise comptable, et documentation à caractère technique publiée par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et par l'Ordre des experts-comptables ¹.

Autour de *La révision*

La réunion d'un congrès une fois par an relève d'une tradition séculaire pour les organisations professionnelles telles que l'Ordre des experts-comptables, et est en outre prévue par l'article 38 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 portant institution de l'Ordre. Aucun texte, en revanche, n'implique de publier des ouvrages, des dossiers ou des actes à l'occasion d'un tel événement, mais l'Ordre l'a toujours pratiqué, autrefois sous format papier et aujourd'hui sous format électronique.

Le 20^{ème} congrès national de l'Ordre des experts-comptables (on disait alors *Congrès des Conseils régionaux de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agrégés*) s'est tenu les 24 et 25 septembre 1965 à Clermont-Ferrand (France).

Robert Mazars (fondateur du cabinet Mazars, aujourd'hui n° 5 en France derrière les *Big Four*) est rapporteur général du congrès ; il est secondé par Paul Garcin (qui sera président de l'Ordre en 1967).

La révision est le 4^{ème} ouvrage d'une série commencée trois ans plus tôt :

- le commissaire aux comptes dans les sociétés françaises (17^{ème} congrès, 1962),
- les diligences normales en matière de travail comptable (18^{ème} congrès, 1963),
- l'analyse et la gestion financière des entreprises (19^{ème} congrès, 1964).

Le thème du conseil de gestion est retenu pour le 21^{ème} congrès de l'Ordre (1966).

¹ Tous ces textes (à l'exception de certaines documentations techniques) peuvent être téléchargés gratuitement sur le site de l'Ordre des experts-comptables 'w.experts-comptables.org', sur le site de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes 'w.cncc.fr' et sur le site officiel du gouvernement français 'w.legifrance.gouv.fr'

Ces ouvrages ont été adressés gracieusement à tous les professionnels inscrits à l'Ordre des experts-comptables et, par voie de conséquence, à la grande majorité des commissaires aux comptes².

Structure de *La révision*

Après une introduction de François Goré, Professeur à la Faculté de Droit de Paris, l'ouvrage comprend trois parties :

- principes généraux et facteurs fondamentaux de la révision (40 pages),
- méthodes et techniques de la révision (152 pages),
- applications de la révision : révision légale, révision contractuelle, responsabilités, honoraires (146 pages).

Chaque partie est divisée en chapitres, eux-mêmes divisés en sections. L'ouvrage s'achève par des annexes qui comprennent des modèles de documents à utiliser lors de l'audit (lettres de circularisation, feuilles d'analyse...), une bibliographie et un index

1^{ère} partie : Principes généraux et facteurs fondamentaux de la révision des comptes

La révision des comptes est définie dans le chapitre 1 comme "un contrôle général s'appliquant à l'ensemble de la comptabilité et qui a pour objet d'en vérifier la régularité et la sincérité" (p. 7). L'image fidèle ne peut pas figurer dans la définition donnée car celle-ci n'apparaîtra dans la législation française qu'avec la loi n° 83-553 du 30 avril 1983.

Un des caractères de la révision est la "bonne connaissance des opérations commerciales et financières réalisées par l'entreprise" (p. 12). Il est ensuite précisé que le réviseur est conduit à analyser la politique financière de l'entreprise, la politique d'investissements, les relations avec les fournisseurs, les relations avec les banques... (p. 13). On est ici très proche de la Prise de connaissance de l'entité et de son environnement prévue par la NEP 315 3 du 21 juin 2011.

Le réviseur doit également s'intéresser dès le début de sa mission au contrôle interne : "Il faut tout spécialement tenir compte, pour arrêter le programme de travail, de la valeur du système de contrôle interne, c'est-à-dire de l'ensemble des dispositions prises par l'entreprise elle-même pour éviter, dans toute la mesure du possible, les erreurs et les fraudes" (p. 14). Si le contrôle interne a donné lieu à un nombre incalculable de recherches⁴ et si son appréciation dès le début de la mission est aujourd'hui une obligation prévue par la NEP 315 du 21 juin

² En 1965 il n'existait pas de donnée chiffrée indiquant le nombre de professionnels qui exerçaient le commissariat aux comptes et qui étaient également inscrits à l'Ordre des experts-comptables

³ NEP pour Normes d'exercice professionnel ; depuis 1987 et surtout 2005, les normes d'exercice professionnel applicables en France sont très proches, voir calquées, sur les International standards on auditing (ISA) et portent les mêmes numéros ; cette similitude est conforme à la délibération du Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C) du 3 janvier 2006

⁴ Le simple sigle COSO sur Google renvoie à plus de 9 millions de références !

2011, il convient d'insister sur le fait que *La révision*, et trois ans plus tôt Le commissaire aux comptes dans les sociétés françaises, cité plus haut, sont les deux premiers textes émanant d'un institut professionnel français qui placent l'appréciation du contrôle interne au centre de la démarche d'audit.

On peut noter que la définition du contrôle interne de 1965 prend uniquement en compte les erreurs et les fraudes. Douze ans plus tard, à l'occasion de son 32^{ème} congrès, l'Ordre des experts-comptables, complètera sa définition de la manière suivante : «Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances» (OECCA, 1977). On peut ainsi constater que quinze ans avant le COSO (1992), l'amélioration des performances (*efficiency of operations*) est un des objectifs fixés au contrôle interne.

Le chapitre 2 est consacré aux qualités morales et psychologiques du réviseur. On lit sans surprise dans une 1^{ère} section que les qualités morales (on dit aujourd'hui les *normes de comportement*) comprennent "un haut degré de conscience morale, une indépendance absolue et un sens aigu du respect du secret professionnel" (p. 20).

La 2^{ème} section consacrée aux qualités psychologiques du réviseur est nettement plus intéressante car l'on chercherait en vain dans les textes actuels des précisions telles que celles-ci :

- "A la base de l'attitude du réviseur, la discrétion et la courtoisie sont de rigueur. Il est à peine besoin d'insister sur ces qualités qui doivent aller de soi et qui font apprécier le réviseur partout où il passe, même si sa mission présente des aspects ingrats et délicats. Le réviseur doit allier à ces qualités une faculté d'adaptation rapide qui lui permette d'acquiescer au mieux l'esprit, le ton de l'entreprise soumise à révision, faculté qui permet bien souvent d'apprécier des situations ou de déceler des problèmes n'apparaissant pas de façon directe dans les données comptables, mais dont la connaissance est souvent indispensable pour formuler à bon escient les conclusions de la révision" (p. 27). Aujourd'hui la NEP 200-5 du 19 juillet 2006 indique sèchement que l'auditeur doit "faire preuve d'un esprit critique", ce qui est une excellente recommandation mais qui pêche diablement par l'absence de précisions pratiques.

- "Avec les différentes personnes, cadres et subalternes, qui s'occupent de la marche du service comptable et des autres services de l'entreprise, le réviseur devra concilier une attitude réservée avec la courtoisie qui s'impose. Il ne faut pas négliger l'ambiance dans laquelle peut débiter une révision : c'est bien souvent dans un climat de malaise, de mise en observation ; il faut donc dissiper ce malaise en expliquant, puis en démontrant que la vérification est une opération tout à fait normale, une garantie supplémentaire. Tous les actes effectués par le réviseur en présence des personnes contrôlées doivent être accompagnés d'un minimum de déférence en même temps que d'un certain respect pour la tâche de toute personne" (p. 28). Ces catégories de recommandations subsistent bien évidemment aujourd'hui, mais elles sont dans les supports de formations aux relations humaines ou dans les supports de formation au *Management, marketing et communication* ⁵ mais en aucun cas dans les textes légaux et

⁵ Nom d'un des thèmes de formation du Centre de Formation de la Profession Comptable, organisme officiel de formation des experts-comptables et commissaires aux comptes français (w.cfpc.net)

professionnels. On ne peut que louer les auteurs de *La révision* d'avoir conçu un ouvrage technique qui ne délaisse pas le côté relationnel du métier d'auditeur.

2^{ème} partie : Méthodes et techniques de la révision des comptes

La 2^{ème} partie, forte de 152 pages, comprend 6 chapitres d'égale importance en volume :

- 1 - Le contrôle interne et son influence sur le programme de révision
- 2 - Vérifications matérielles et examen de documents
- 3 - Sondages
- 4 - Recoupements
- 5 - Dossiers de révision
- 6 - Rapport de révision

Chapitre 1 - Le contrôle interne et son influence sur le programme de révision

Ce chapitre de 30 pages comprend deux sections : la première présente ce qu'est le contrôle interne et la seconde expose les méthodes de contrôle des procédures. Il reprend et développe l'importance de l'appréciation du contrôle interne dans la démarche d'audit, déjà mise en avant dans la 1^{ère} partie de l'ouvrage : "Le réviseur ne saurait se lancer aveuglément dans l'exécution d'une mission dont il n'aurait pas fixé l'étendue. Tout d'abord il lui faut préparer un programme de travail. Celui-ci doit tenir compte des points forts et des points faibles de l'organisation dont il vise à contrôler le fonctionnement" (p. 74).

La révision précise qu'un bon contrôle interne repose quatre piliers : une organisation satisfaisante, un personnel qualifié, un contrôle réciproque des tâches et des moyens matériels de protection (p. 59), toutes choses qui sont retenues encore aujourd'hui mais qui ont depuis lors été complétées.

Le passage sur le personnel contient des précisions qui sont toujours d'actualité, par exemple celle-ci sur l'intégrité : "Il est prouvé que beaucoup de détournements sont commis par des récidivistes qu'il eût peut-être été possible d'écarter de certains emplois si, avant de les engager, l'entreprise leur avait simplement demandé de fournir un extrait de casier judiciaire" (p. 65). Cette précision, qui a priori tombe sous le sens, n'a malheureusement pas été toujours suivie. Par exemple, le directeur du service contrôle au Centre National des Caisses d'Epargne écrit 40 ans plus tard : "Je suis toujours étonné de voir avec quelle légèreté beaucoup de collaborateurs sont recrutés. Pas d'enquête particulière de moralité, d'antécédent. On s'échange ainsi tout un petit monde au passé douteux quelquefois même par chasseurs de têtes interposés" (Dennhardt, 1995).

Les auteurs de *La révision*, s'ils prennent grand soin des relations humaines comme on l'a vu, ne s'embarassent pas de précautions de style quand il s'agit d'évoquer le contrôle des subordonnés : "Il appartient au chef d'entreprise et aux chefs de service d'exercer une supervision constante sur leurs subordonnés. Cette situation doit se situer à tous les échelons, depuis la surveillance directe d'un chef de groupe sur les exécutants jusqu'au contrôle par le

chef d'entreprise, au moyen de rapports périodiques qui lui sont remis et dont l'ensemble forme ce que l'on appelle quelques fois le *tableau de bord*. Il ne faut pas non plus négliger l'aspect moral que doit prendre cette supervision. C'est ainsi que le comportement des employés et des cadres, leurs fréquentations, leur état d'esprit doivent, dans la mesure du possible, faire l'objet d'une surveillance discrète" (p. 67). Ces idées sont dans la droite ligne de celles que les experts-comptables français avaient découvertes trois ans plus tôt dans "Le commissaire aux comptes dans les sociétés françaises" (opus cité): "Des dépenses anormales, des relations peu recommandables, la fréquentation habituelle des champs de course, une vie dérégulée permettront d'apprécier le risque et de prendre les précautions nécessaires" (p. 87). Il serait inconcevable d'écrire ces lignes aujourd'hui et, effectivement, on ne les lit plus dans les ouvrages français de gestion ou d'audit, mais la question n'en demeure pas moins toujours : comment vérifier l'intégrité du personnel ?

Dans la 2^{ème} section relative aux méthodes de contrôle des procédures figurent de nombreuses considérations que l'on retrouve aujourd'hui dans les normes d'exercice professionnel de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes mais elles sont en outre assorties de discussions : l'intérêt et les limites des questionnaires de contrôle interne sont discutées, des exemples de méthodes d'appréciation du contrôle interne sont donnés, et le lien entre le plan de mission (on disait alors le *programme de révision*) et la qualité du contrôle interne justifié à plusieurs reprises.

Voici, par exemple, la discussion proposée sur les questionnaires de contrôle interne : "Cette méthode du questionnaire a les avantages et les inconvénients de toute méthode plus ou moins standardisée. Elle est génératrice de gain de temps en ce sens qu'une fois établi, le questionnaire peut servir presque indéfiniment. De plus il permet l'étude du contrôle interne par un collaborateur moins expérimenté. En revanche, on reproche généralement au questionnaire de brider l'imagination de la personne qui l'utilise, de l'encourager à effectuer un examen superficiel et à ne pas approfondir certains points qui mériteraient de l'être. Certains critiques aussi cette méthode pour son manque de souplesse qui ne permet pas une adaptation à toutes les situations" (p. 77).

Chapitre 2 - Vérifications matérielles et examen de documents

Ce deuxième chapitre commence par une introduction qui précise que toutes les méthodes de collecte d'éléments probants n'ont pas la même force probante (p. 84), précision que l'on retrouve aujourd'hui dans la NEP 500-6 du 19 juillet 2006. Puis *La révision* décrit des techniques de contrôle en distinguant les *vérifications matérielles* des *examens de documents*.

La 1^{ère} section relative aux vérifications matérielles (on dit aujourd'hui *inspections des actifs corporels*), fourmille d'exemples pratiques sur la manière de mener l'audit, par exemple :

- "Dès que possible, le réviseur visitera les installations de l'entreprise en compagnie d'une personne apte à l'éclairer sur le fonctionnement, l'ancienneté et l'état de l'installation" (p. 86) ;
- "En ce qui concerne les stocks faisant l'objet d'un inventaire permanent, le réviseur s'assure, en procédant à des sondages croisés, de la concordance entre la comptabilité et les existants physiques" (p. 91), c'est-à-dire à des sondages, comme il est expliqué à la page 90, qui partent de la comptabilité pour aller vers l'existant, puis à des sondages qui partent de l'existant pour aller vers la comptabilité ;

- "Le contrôle des espèces en caisse, quelle qu'en soit l'importance relative par rapport aux autres éléments d'actif, semble être généralement attendu du réviseur consciencieux. L'effet psychologique salutaire produit sur le détenteur des fonds explique que toute révision comporte presque automatiquement un comptage des espèces en caisse et des valeurs assimilées" (p. 93).

Aujourd'hui, avec la généralisation des cartes bancaires et des virements de fonds par Internet, on n'écrit plus que l'auditeur contrôle les espèces "quelle qu'en soit l'importance relative" mais l'essentiel ici est de souligner qu'un ouvrage destiné à des professionnels n'hésite pas à donner des exemples et à justifier les contrôles à mener. Comme déjà dit ces précisions existent encore aujourd'hui dans les supports de formation mais elles ont complètement disparu des textes légaux et professionnels.

La 2^{ème} section est consacrée à l'examen de documents (on dit aujourd'hui *inspection de documents*). En quelques lignes *La révision* expose en termes simples ce qu'on appelle aujourd'hui les contrôles de réalité, d'exhaustivité et de classification (NEP 500-09 du 19 juillet 2006) : "Le contrôle formel consiste en une confrontation des inscriptions qui figurent sur la pièce justificative et de leur transcription dans les livres de l'entreprise. Ce travail matériel constitue ce que l'on appelle un pointage. Il porte, notamment, sur le numéro de la pièce, sa date et le montant de l'opération qu'elle justifie. Ce contrôle permet de vérifier qu'il n'y a pas d'erreur de transcription, que des pièces justificatives n'ont pas été utilisées abusivement, par exemple que l'on n'a pas inscrit dans les comptes de l'entreprise une facture qui ne lui était pas destinée. En outre, le réviseur doit contrôler l'imputation comptable qui est faite du document examiné, ce qui suppose, en plus d'une bonne connaissance des principes comptables généralement reconnus, celle du plan comptable de l'entreprise vérifiée. Il faut aussi qu'il s'assure que les pièces justificatives sont correctement établies, qu'elles ne portent aucune trace d'altération ou de surcharge, en un mot, qu'elles n'ont pas été falsifiées" (p. 98).

Ce *contrôle formel* doit être complété par un *contrôle substantiel* : "Il s'agit là d'un contrôle plus délicat puisque le réviseur devra apprécier si l'opération faisant l'objet d'une pièce justificative entre bien dans l'objet social et y trouve sa justification. Par exemple, le réviseur, à l'occasion d'un examen de certaines factures fournisseurs, s'assurera que les débours qu'elles justifient correspondent à des achats de produits nécessaires à l'exploitation de l'entreprise, effectivement entrés dans son patrimoine, ou à des services effectivement rendus à son profit" (p. 99). Ce *contrôle substantiel* est donc une analyse de la substance de la charge, c'est-à-dire un contrôle de la réalité de la charge comptabilisée (NEP 500-09) qui fait en outre implicitement référence à la possibilité de l'existence du délit d'abus de biens sociaux (article L. 241-3 du code de commerce) plus vulgairement appelée aujourd'hui *confusion des patrimoines*.

Une 3^{ème} et dernière section est consacrée au *contrôle des évaluations* (p. 105), c'est-à-dire au contrôle des valeurs retenues pour les éléments du bilan et de tous les éléments liés aux provisions, dépréciations et amortissements ; aujourd'hui l'évaluation est une *assertion* dont l'auditeur vérifie le respect à l'aide de *techniques de contrôle* (NEP 500-09 et 500-10 du 19 juillet 2006).

Chapitre 3 – Sondages

Ce chapitre très technique n'appelle aucun commentaire particulier si ce n'est pour préciser que ses conclusions auraient pu être écrites aujourd'hui : "Il est évident que la validité des conclusions atteintes dépend du caractère représentatif de l'échantillon, et leur qualité de l'interprétation des résultats de l'examen auquel cet échantillon est soumis" (p. 130).

Chapitre 4 – Recoupements

"Les recoupements consistent essentiellement en un rapprochement de deux ou plusieurs faits, chiffres ou opinions en vue d'une comparaison dont les résultats seront interprétés. En matière de révision comptable, les recoupements permettent de vérifier, d'apporter une preuve supplémentaire à des contrôles isolés et d'apprécier l'authenticité d'opérations commerciales, comptables ou financières, ceci grâce à la corrélation de chiffres, de faits ou d'impression provenant de sources différentes de celles de l'élément à apprécier" (p. 132) : cette technique d'audit est ancestrale et a donné lieu à de nombreuses recherches⁶ mais on chercherait en vain de telles précisions dans les textes professionnels actuels, à commencer par la NEP 520 du 22 décembre 2006 *Procédures analytiques*.

Ce chapitre consacre un paragraphe aux *recoupements imprécis*, terme technique inconnu de nos jours, mais qui se subdivisent en deux techniques en revanche bien connues :

- les recoupements d'éléments de preuves recueillies oralement (NEP 500-10 du 19 juillet 2006) : "Le réviseur a intérêt à maintenir des contacts fréquents avec la Direction, les chefs de service et même le personnel subalternes. A la faveur de discussions générales ou orientées vers un problème spécial, le réviseur peut ainsi confronter les différentes opinions ou explications recueillies, juger de leur bien fondé et de leur similitude. Les contacts établis sont utiles au réviseur à condition, bien entendu, que les personnes consultées soient des interlocuteurs valables situés à des échelons hiérarchiques différents. Par exemple, le directeur administratif affirme que les inventaires ne comprennent pas d'articles démodés ou usagés ; en revanche le magasinier, étranger le plus souvent aux préoccupations de la Direction, précise que tel ou tel article est de rotation lent, et que la place occupée serait mieux utilisée pour le stockage de la production courante. Cet exemple typique d'avis divergents illustre l'intérêt de ce genre de recoupements" (p. 134) ;

- les recoupements arithmétiques d'ensemble (NEP 500-10) que de nombreux français dénomment aujourd'hui des *global check* : "Ces recoupements consistent, à partir d'éléments souvent approximatifs, en un contrôle arithmétique relativement rapide de certains montants complexes" (p. 134), par exemple "en matière d'amortissements il est souhaitable de s'assurer, par un calcul d'ensemble effectué sur la base de durées d'utilisation moyennes, que la dotation de l'exercice et les amortissements cumulés sont d'un ordre de grandeur acceptable" (p. 135).

Ce quatrième chapitre sur les recoupements consacre également un très intéressant paragraphe à la *recherche du fait révélateur* qui illustre admirablement un comportement aujourd'hui qualifié d'*esprit critique* (*professional skepticism*, NEP 200-5 du 19 juillet 2006) en particulier mis en œuvre lors d'une *revue de vraisemblance* : "Dans la recherche de faits révélateurs, le

⁶ L'utilisation systématique des procédures analytiques a été analysée par de nombreux auteurs depuis de nombreuses années, par exemple Daroca et Holder (1985)

réviseur procède à un examen critique de certains éléments, soit en les considérant isolément, soit en les comparant aux mêmes éléments de l'exercice précédent ou à d'autres éléments du même exercice. Cet examen critique est susceptible de révéler des comptes de montant, de nature ou de position inhabituels, de faire ressortir, contre toute attente, des écarts importants ou une absence d'écarts, de constater la disparition anormale de certains postes, bref, d'attirer l'attention sur des anomalies apparentes" (p. 136), ce qui est nettement plus clair que ce qu'on lit aujourd'hui dans la NEP 520-08 du 22 décembre 2006 : "Lorsque les procédures analytiques mettent en évidence des informations qui ne sont pas en corrélation avec d'autres informations ou des variations significatives ou des tendances inattendues, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit à mettre en place pour élucider ces variations et ces incohérences".

Chapitre 5 – Dossiers de révision

"Le travail de révision a pour objet de rassembler un certain nombre d'éléments d'appréciation en vue d'exprimer un avis sur le bilan et ses annexes. Il appartient donc au réviseur de garder la trace des vérifications effectuées, des erreurs ou anomalies décelées, ainsi que des suggestions qu'il aurait pu être amené à formuler. Ceci lui permettra, éventuellement, de justifier le bien fondé de ses conclusions" (p. 150). On retrouve ici les considérations qui figurent aujourd'hui dans la NEP 230 du 10 avril 2007.

La révision comporte en outre d'intéressantes précisions dont on chercherait vainement l'équivalent dans les textes professionnels actuels, par exemple :

- "Le travail de révision doit être organisé en travail d'équipe, ce qui sous-entend que chaque cabinet doit, dans la mesure du possible, normaliser ses méthodes et pour cela établir des règles auxquelles tout le personnel se soumet. Ceci est particulièrement valable pour les papiers de travail qui devront être préparés d'une façon analogue d'une révision à l'autre, de manière à être intelligibles à tous ceux qui peuvent être amenés à participer à la mission" (p. 157) ;
- "Le réviseur se reportant en de multiples occasions à son dossier, il est nécessaire que les renseignements soient réunis de telle façon qu'ils puissent être retrouvés facilement. De plus, différentes personnes pouvant travailler dans le cadre d'une même mission, il est bon qu'une codification normalisée facilite les liaisons. Cette codification doit, en tous cas, être telle que le réviseur n'ait pas à hésiter sur la façon de codifier une feuille de travail ou sur la place où rechercher un document particulier" (p. 160).

Comme l'on voit ces deux exemples donnent des précisions qui n'ont rien de révolutionnaire...mais qui ont le mérite d'être données ! Aujourd'hui les textes se caractérisent par une suite d'ordre de choses à faire ou à ne pas faire sans qu'aucune discussion n'explique au lecteur pourquoi il doit faire ci et pourquoi il lui est interdit de faire ça.

Enfin *La révision* comporte une très intéressante précision qui, à notre connaissance, n'a jamais donné lieu à des recherches universitaires : "Il n'est pas rare de voir les dirigeants d'entreprises faire appel à leurs réviseurs pour obtenir des renseignements sur leurs propres entreprises. En effet, ces éléments peuvent se trouver condensés de façon directement utilisable dans les dossiers de travail alors qu'ils se trouvaient primitivement sur de nombreux documents répartis entre plusieurs services ou classés aux archives" (p. 154).

Chapitre 6 – Rapport de révision

Le rapport sur les comptes n'était pas normalisé en 1965. L'auditeur avait d'ailleurs le choix entre un *rapport court* d'une page, lointain ancêtre du rapport sur les comptes d'aujourd'hui, et un *rapport long* qui contenait divers avis et recommandations qui relèvent aujourd'hui de plusieurs NEP y compris des NEP relevant des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ("NEP DDL").

Trop de différences rendent inutiles la comparaison des recommandations de contenu de 1965 avec les contenus obligatoires des rapports et communications d'aujourd'hui. Il est en revanche intéressant de regarder si les thèmes des textes professionnels d'aujourd'hui étaient déjà évoqués il y a un demi-siècle.

On trouve dans *La révision* deux points qui perdurent de nos jours :

- les causes qui conduisent à des certifications avec réserve (p. 189) ; elles font aujourd'hui l'objet de la NEP 700-12 du 18 juillet 2007 ;
- les recommandations de contrôle interne : "Accessoirement à l'exécution de sa mission, le réviseur doit s'efforcer de présenter des suggestions tendant à l'amélioration des procédures comptables" (p. 183) ; elles font aujourd'hui l'objet des NEP 265 et 9080 du 21 juin 2011.

En revanche on ne trouve pas un mot sur :

- la *justification des appréciations* ; celle-ci sera créée par la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 et figure aujourd'hui dans la NEP 705 du 6 octobre 2006 ; cette norme d'exercice professionnel est spécifiquement française et n'a aucun équivalent dans les ISA (International Standards on Auditing) ;
- les *vérifications spécifiques* ; celles-ci seront créées par la loi sur les sociétés commerciales du 24 juillet 1966 et figurent aujourd'hui dans la NEP 700-21 du 18 juillet 2007.

Cette deuxième norme n'a elle non plus aucun équivalent dans les ISA. Il est intéressant de constater que sur les trois parties obligatoires d'un rapport d'audit en France (opinion sur les comptes, justification des appréciations et vérifications spécifiques) seule la première a son équivalent dans les ISA et seule la première faisait l'objet d'un développement en 1965. Cette constatation conduit à se demander, avec de nombreux auteurs⁷, quel doit être le contenu d'un rapport d'audit.

3^{ème} partie : Applications de la révision des comptes

La 3^{ème} partie, forte de 148 pages, comprend 4 chapitres d'importance inégale en volume :

- 1 - Révision légale (58 pages)
- 2 - Révision contractuelle (38 pages)
- 3 - Responsabilités du réviseur (30 pages)
- 4 - Honoraires du réviseur (15 pages)

⁷ Voir par exemple la bibliographie qui figure à la fin du papier de consultation de l' IAASB (2011)

Chapitre 1 - Révision légale

Ce 1^{er} chapitre résume l'historique du commissariat aux comptes en France et présente les missions exercées par le réviseur légal dans les entités où sa présence est rendue obligatoire par la loi : sociétés par actions, bien entendu, mais aussi banques, sociétés mutualistes ou encore agents de change et notaires.

Ce 1^{er} chapitre comporte également un très intéressant paragraphe intitulé *observations adressées au conseil* : "Il paraît tout d'abord inévitable que les commissaires communiquent au conseil d'administration certaines des constatations faites au cours de l'exécution de leur mission" (p. 222) cette phrase étant strictement semblable dans le fond sinon dans la forme à la NEP 260-1 du 21 juin 2011.

Puis *La révision* continue en ces termes : "On pourrait objecter que cette communication au conseil d'administration n'est juridiquement pas conforme à la mission confiée aux commissaires⁸. Il faut bien reconnaître, tout d'abord, qu'en cours de vérification s'instaure forcément un dialogue entre le commissaire et les dirigeants de la société contrôlée : demande de précisions, exposé de remarques exigeant en réponse des éclaircissements et des justifications, observations sur le fonctionnement du contrôle interne et sur les améliorations à y apporter... Il est bien entendu qu'un compte rendu détaillé de toutes ces interventions ne peut être fait à l'assemblée. (...) Ainsi, il semble souhaitable d'admettre que le commissaire aux comptes envoie au conseil d'administration, mais bien entendu dans le seul cas où cela lui paraîtra nécessaire, un compte rendu des constatations les plus importantes faites au cours de ses contrôles, en signalant plus particulièrement les insuffisances qu'il a pu rencontrer en matière de contrôle interne ou de comptabilisation" (pp. 222 et 223) : en quelques phrases limpides *La révision* justifie et explique avec un demi-siècle d'avance la raison d'être de la NEP 260 du 21 juin 2011 relative aux communications avec les dirigeants.

Chapitre 2 - Révision contractuelle

La révision retient trois causes à l'origine d'une mission contractuelle : les besoins des dirigeants de l'entreprise, les besoins des tiers (banquiers...) et les besoins des associés quand il n'y a pas de réviseur légal dans l'entreprise.

a) Les besoins des dirigeants de l'entreprise "qui voient d'abord dans la révision un moyen de déceler, voire d'éviter des fraudes et détournements du personnel. Cette idée se trouve à la base d'un certain nombre de missions de révision spécialement dans des entreprises où la multiplication des services, l'augmentation des effectifs du personnel, la dispersion des centres de production ou de commercialisation favorisent les détournements et militent en faveur d'un contrôle externe complétant le contrôle interne" (p. 261).

Le rôle d'un bon contrôle interne est à nouveau mis en avant ici et occupe déjà la place fondamentale qu'il tient aujourd'hui dans les textes professionnels.

b) Les besoins des tiers : "Les tiers suscitent un certain nombre de révisions contractuelles : banquiers voulant s'assurer de la sincérité d'un bilan avant d'apporter un concours financier

⁸ Elle le sera un an plus tard avec l'article 230 de la loi sur les sociétés commerciales du 24 juillet 1966, aujourd'hui article L. 823-16 du code de commerce

important, acheteur éventuel d'une entreprise ou d'une participation importante, etc." (p. 261). Ici *La révision* amalgame plusieurs catégories de missions qui aujourd'hui relèvent de normes bien distinctes (audit, attestations, procédures convenues, audit d'acquisition...).

Mais, si *La révision* est peu explicite sur la nature de la mission, elle est en revanche très claire sur les difficultés rencontrées par l'auditeur mandaté par un tiers pour mener une mission subie et non demandée par l'entité auditée : le réviseur "doit toujours exercer sa mission avec compétence, avec indépendance, sans se laisser influencer par les désirs parfois contradictoires de son client ou de l'entreprise soumise à révision. Les obligations techniques ne sont pas modifiées et les mêmes normes s'appliquent dans tous les cas.

"Mais, psychologiquement, la mission se révélera plus délicate. Le réviseur risque de se heurter à l'inertie des dirigeants qui subissent plutôt qu'ils n'acceptent la révision. Il n'en devra pas moins obtenir tous les renseignements et effectuer tous les travaux qui révèlent nécessaires pour asseoir sa conviction : et ceci nécessite en général de la patience alliée à beaucoup de fermeté.

"A l'inverse, il ne devra pas abuser de la position de force que, dans certains cas, pourrait lui conférer sur l'entreprise la situation économique de son client par rapport à cette dernière" (p. 280).

Ces quelques phrases résument et expliquent de manière admirable les difficultés liées au comportement que doit adopter l'auditeur dans certaines circonstances ; on les chercherait aujourd'hui en vain dans les textes professionnels officiels même si on peut les retrouver dans les séminaires de « mise en situation » et de jeux de rôles.

c) Les besoins des associés : "La révision légale que constitue le commissariat aux comptes enlève tout intérêt, pour les actionnaires, à une révision contractuelle qui ne pourrait que doubler celle du commissaire" (p. 261). Néanmoins, précise *La révision*, cet audit peut être demandé par les associés quand l'entité ne dispose pas de réviseur légal, par exemple dans les petites SARL : en ce cas "une telle pratique ne peut qu'augmenter la confiance des associés dans les comptes présentés par la gérance".

Avec 50 ans d'avance on croit lire ici une position de principe de l'IFAC (2012) : une petite entité ne peut que tirer profit d'un audit de ses comptes annuels car des comptes audités favorisent la confiance des tiers (banquiers, fournisseurs...) envers cette entité. En outre, une petite entité qui se livre à des opérations avec l'étranger (il peut s'agir tout simplement d'une entreprise transfrontalière) gagne aussitôt la confiance des tiers étrangers qui savent qu'un audit est un audit quel que soit le pays dont la petite entité est originaire.

Ce 2^{ème} chapitre comprend également une section sur la lettre de mission. *La révision* reconnaît que "la convention non écrite est la forme actuellement la plus usitée dans les relations des réviseurs avec leurs clients" (p. 281). "Dans la plupart des cas, cette convention verbale s'avère satisfaisante. De plus elle est très souple : elle permet, en cours d'exécution et au vu des difficultés rencontrées, de préciser ou même de modifier les obligations de chacune des parties. Ces avantages ont leur contrepartie. Quelle garantie un tel contrat apporte-t-il en cas de contestation ? L'existence même de la convention pourra être mise en cause. (...) En-dehors de l'existence du contrat, l'absence de toute convention écrite risque de faciliter des divergences de vues, tant sur la nature des rapports existant entre les parties que sur les modalités d'exécution : délais prévus, documents à vérifier, obligations du client, du

professionnel, limitation conventionnelle de ces obligations" (p. 282). "La forme écrite présente différents avantages en matière de preuve, et en outre, elle précise l'objet, le contenu et les limites de la convention".

C'est avec ces commentaires très clairs que *La révision* soupèse les avantages et les inconvénients d'une lettre de mission écrite et qu'elle prend sans ambiguïté position pour cette dernière. Cette position mettra plus de 40 ans à devenir une obligation car ce n'est qu'avec l'article 11 du code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable (décret n° 2007-1387 du 27 septembre 2007) que la rédaction d'une lettre de mission devient obligatoire.

L'Ordre des experts-comptables, dans son introduction au code de déontologie de 2007, plaide en faveur du contrat écrit mais, à l'inverse de *La révision*, sans prendre la peine de présenter les avantages de la convention orale. On notera enfin, mais sans surprise, que la justification du contrat écrit utilise en 2007 les mêmes arguments qu'en 1965 : "Ce contrat permettra notamment de formaliser l'engagement de chaque partie, de définir leurs obligations réciproques ainsi que les honoraires correspondants (...) en cas de litige, la lettre de mission pourra être utilisée en tant que preuve du champ de responsabilité de chaque partie" (p. 11).

Chapitre 3 - Responsabilités du réviseur

Ce chapitre rappelle les éléments juridiques français liés à la mise en cause civile et pénale du réviseur. Les développements que l'on y trouve, qui ont pour base des principes juridiques créés en France à la fin du 18^{ème} siècle, sont toujours valables dans la France d'aujourd'hui :

- la mise en cause de la responsabilité civile du réviseur nécessite une faute, un dommage et un lien de causalité entre la faute et le dommage,
- la mise en cause de la responsabilité pénale du réviseur nécessite une loi, la matérialité des faits et l'intentionnalité.

Les quatre pages consacrées à la responsabilité disciplinaire sont également toujours d'actualité en France même si les procédures disciplinaires ont évolué depuis 1965.

Chapitre 4 - Honoraires du réviseur

La révision commence d'abord par rappeler les principes qui existent en 1965 en matière de rémunération pour conclure que les tarifs proposés aussi bien par l'Ordre des experts-comptables que par la Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits près les cours d'Appel⁹ ne sont pas applicables à un audit.

On note au passage une critique virulente du barème, datant du 1^{er} janvier 1963, publié par la Fédération : ce barème est fonction du montant total des capitaux permanents de la société contrôlée et "ne fait pas intervenir le degré de contrôle interne existant au sein de l'entreprise, en sorte que le réviseur d'une entreprise possédant une organisation de contrôle interne très rudimentaire recevrait, en dépit de la nécessité d'effectuer un travail beaucoup plus important,

⁹ Cette fédération est l'ancêtre direct de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, que nous connaissons encore aujourd'hui, créée sous ce nom par le décret n° 69-810 du 12 août 1969 "portant règlement d'administration publique et relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes de sociétés"

les mêmes honoraires que son confrère assurant la révision d'une entreprise d'égale importance mais ayant un excellent système de contrôle interne : le premier se trouverait indiscutablement pénalisé par rapport au second" (p. 331). Aujourd'hui le barème repose exactement sur le même principe même si la base en est différente (aujourd'hui le barème est fonction du montant du bilan augmenté du montant des produits d'exploitation et des produits financiers¹⁰), ce qui signifie que la critique faite il y a un demi-siècle peut être reprise aujourd'hui mot pour mot.

Puis, dans une deuxième section, *La révision* propose une discussion sur trois éléments devant servir de base à la détermination de justes honoraires :

a) Le temps passé car "cette notion présente un caractère équitable certain. (...) La prise en considération de ce temps permet de tenir compte de l'importance de l'entreprise soumise à révision, et aussi, ce qui est capital, de la qualité du contrôle interne existant" (p.333). Aujourd'hui on dit que le temps passé dépend des diligences à mettre en œuvre pour réduire le risque d'audit (NEP 200-12 du 19 juillet 2006), ce qui n'est pas du tout contradictoire avec le texte de 1965 car, comme l'on sait, la qualité du contrôle interne est un des éléments du risque d'audit (NEP 200-10).

La révision donne en outre la précision suivante : "On pourrait certes objecter qu'un réviseur pourrait prolonger à l'excès le temps consacré à une affaire afin d'améliorer sa rémunération. Mais (...) admettre une telle possibilité revient à constater que le réviseur ne possède absolument pas les qualités morales qui sont les conditions indispensables à une pratique correcte de la révision : il relève alors des instances disciplinaires de sa profession, et cette discipline doit être ferme et sévère" (p. 333).

b) Compétence : "Pendant le temps qu'un réviseur exécute une mission, il utilise au mieux sa compétence, et c'est l'existence même de cette compétence qui donne du prix à son travail" (p. 334). *La révision* précise qu'il paraît équitable de faire entrer en ligne de compte l'expérience du réviseur et que "c'est ici qu'interviennent les notions de renommée, de notoriété qui ne doivent normalement être que la conséquence et la constatation d'une grande compétence professionnelle" (p. 334).

La révision traite également du taux horaire en fonction de la compétence, discussion aujourd'hui disparue des textes légaux et professionnels : "Il peut arriver qu'un réviseur débutant dans la profession ne dispose pas d'une équipe de collaborateurs pour le seconder. Il devra alors assumer à lui seul l'exécution complète de la mission et effectuer en particulier un certain nombre de travaux matériels pour lesquels il n'a pas à faire appel à toutes ses connaissances. Il ne serait pas juste d'ignorer ce fait pour la détermination des honoraires, ceux-ci devant alors être calculés comme si chaque portion de travail avait été effectuée par une personne possédant seulement le niveau de compétence requis à cet effet" (p. 335).

c) Responsabilité et indépendance : les responsabilités civiles, pénales et disciplinaires qu'encourent le cas échéant le réviseur, et à des niveaux très variables selon les entités auditées, ont une incidence sur la rémunération du réviseur.

"En premier lieu, cette idée amène à une condamnation immédiate et évidente de la concurrence au rabais qui entraîne automatiquement une exécution hâtive de la mission reçue, mettant ainsi le réviseur dans l'impossibilité d'engager sa responsabilité à bon escient.

¹⁰ Article R. 823-12 du code de commerce

"D'autre part, c'est en toute indépendance que le réviseur doit prendre ses responsabilités, et tout ce qui serait susceptible d'altérer même légèrement cette indépendance doit être évité. C'est à ce titre évidemment que sont prohibés les honoraires calculés d'après les résultats financiers de l'entreprise soumise à révision" (p. 336). Cette interdiction figure aujourd'hui dans l'article 33 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, mais sans être justifiée.

La révision précise également que les revenus professionnels du réviseur "ne doivent pas provenir d'un nombre trop restreint d'entreprises ou de groupes financiers, pour que l'éventualité de la perte d'un client ne prenne pas un aspect catastrophique" (p. 336), précision devenue aujourd'hui, mais sans être justifiée, l'article 34 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

Conclusion

La révision offre deux surprises. La première est qu'il expose comment mener un audit à l'aide de techniques de contrôle et selon une démarche qui sont toujours utilisées aujourd'hui.

Cette première surprise conduit à rappeler ce qui a changé en 50 ans. Le plus grand changement est bien entendu dû à la technologie utilisée aujourd'hui et qui était totalement inimaginable il y a un demi-siècle : dématérialisation des dossiers, logiciels d'audit...et tout simplement une feuille de calcul Excel ; mais ce n'est pas parce que la technologie employée permet de travailler plus vite que le contrôle est différent : la vérification d'un calcul reste la vérification d'un calcul, qu'il soit fait sur Excel ou à l'aide d'une calculatrice manuelle.

Un deuxième grand changement est dû à l'apparition d'un grand nombre d'obligations (Couret et Tudel 2003 ; Mikol, 2006) : déclaration de soupçon de fraude fiscale à Tracfin ¹¹, rapport sur le rapport ¹², déclaration d'indépendance ¹³, guide d'exercice professionnel du cabinet ¹⁴, interdiction de modifier les dossiers de travail à l'issue de la mission ¹⁵... Il est indéniable qu'une avalanche de textes a dans les années 1990 et 2000 augmenté les tâches du commissaire aux comptes mais sans pour autant avoir d'effet sur la qualité du travail ou sur la réduction du risque d'audit (Mikol, 2011).

En bref, s'il y a bien eu des bouleversements, inimaginables il y a 50 ans, ceux-ci sont relatifs à la technologie et à la normalisation, non à la démarche d'audit ou à ses techniques de contrôle.

La deuxième surprise est dans le caractère pédagogique de *La révision*. S'il s'agissait d'un livre publié par un éditeur privé, comme il en existait déjà plusieurs à l'époque, on ne s'étonnerait pas que les auteurs aient déployé tant d'efforts pour expliquer comment mener

¹¹ NEP 9605 du 20 avril 2010

¹² Article L. 225-235 du code de commerce

¹³ Article L. 823-19 du code de commerce

¹⁴ Article 15 du code de déontologie, 2005

¹⁵ NEP 230-9 du 10 avril 2007

l'audit, quelles techniques utiliser, et discuter de l'intérêt ou des limites de telle méthode. Mais il s'agit ici d'un rapport établi à l'occasion du congrès annuel de l'Ordre des experts-comptables, destiné aux experts-comptables et commissaires aux comptes, et qui est pourtant rédigé dans un style clair et compréhensible même pour un non spécialiste. On doit dès lors noter la différence entre *La révision* et les textes actuels parfois mal écrits (ou mal traduits de l'anglais), souvent peu compréhensibles, et qui surtout se caractérisent par une suite d'ordre de choses à faire ou à ne pas faire sans qu'aucune discussion n'explique au professionnel pourquoi il doit faire ci et pourquoi il lui est interdit de faire ça.

Le métier d'auditeur est passionnant mais difficile, mais on travaille mieux quand l'on connaît les tenants et les aboutissants des choses autorisées et des choses interdites : il est par conséquent regrettable que la pédagogie des textes professionnels d'autrefois n'existe plus dans les textes professionnels actuels.

Le fait que la pédagogie ait migré dans les supports de formation établis par l'Ordre ou la Compagnie ne justifie ni n'excuse la sécheresse des textes professionnels actuels, d'autant que les méthodes de diffusion sont différentes : les textes professionnels sont en accès libre, même s'ils sont parfois payants, tandis que se procurer un support de formation nécessite de s'inscrire en tant que participant à ladite formation et que la majorité des formations mises en œuvre par l'Ordre ou par la Compagnie sont réservées aux seuls professionnels inscrits et à leurs salariés. Ici l'Ordre et la Compagnie se comportent comme un restaurateur qui veut persuader le consommateur de la qualité de ses plats mais qui réserve les secrets de sa cuisine à ses seuls mitrons.

Avec cette visite de *La révision* nous formons le vœu que les instances professionnelles françaises publient, comme en 1965, un livre d'audit intelligible par tous et justifiant les positions prises, sans pour autant délaissier la qualité du contenu technique.

Bibliographie

- Bédard, J., Gonthier, N., Richard C. (2001). Quelques voies de recherche française en audit. In *Faire de la recherche en comptabilité financière* (pp. 55-83), dir. Dumontier P. et Teller R., Vuibert-Fnege (Paris), 259 pages.
- Collectif : N° spécial (1999). Les 20 ans de l'AFC, *Comptabilité Contrôle Audit* (Paris), mai:107-121.
- Couret, A., Tudel, M. (2003). *Le nouveau contrôle légal des comptes*, Bulletin CNCC n° 131, septembre, p. 401s, § 95s.
- Daroca, F.P., Holder, W.W. (1985). The use of analytical procedures in review and audit engagement; *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 4 (Spring): 81-92.
- Dennhardt A. (1995). (encart sans titre). *Revue Française de l'Audit Interne*, février, p. 16
- IAASB. (2011). Enhancing the value of auditor reporting: exploring the options for change, mai, 35 pages.
- IFAC policy position 2 (2012). IFAC's support for a single set of auditing standard: audits of small and medium-sized entities, mars, 5 pages
- Martinet A.C., (1990). Coordonné par - . Epistémologies et Sciences de Gestion. *Economica* (Paris), 249 pages.
- Mikol, A. (2006). L'exercice du commissariat aux comptes en France : le grand tournant des années 2001-2005. *La Revue du Financier* n° 161, sept:6-26
- Mikol, A. (2011). Les NEP ont-elles amélioré l'audit ? *La Profession Comptable* n° 341, juillet: 30-31.

- Nikitin M. (1997). Utilités et méthodes de l'histoire pour les sciences de gestion. Document de recherche n° 1997-5, IAE d'Orléans, 29 pages.
- Ordre des experts-comptables et des comptables agréés / OECCA (1965). La révision, théorie et pratique du contrôle des comptes. *Actes du 20^{ème} Congrès national*, 414 pages.
- Ordre des experts-comptables et des comptables agréés / OECCA (1977). Le contrôle interne. *Actes du 32^{ème} Congrès national*, 259 pages.
- Thiétart, R.A. (2007). Coordonné par -. Méthodes de recherche en management. *Dunod* 3^{ème} édition (Paris), 586 pages
- Usunier J.C., Easterby-Smith M., Thorpe R. (2000). Introduction à la Recherche en Gestion. *Economica* 2^{ème} édition (Paris), 271 pages.