

RÉFÉRENTIEL D'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER



Revue analytique

Secteur public

Rapport Définitif – 4 Juillet 2009

Pour acquérir la connaissance de l'entité auditée et de son environnement, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques. La mise en œuvre de ces procédures peut révéler des aspects de l'entité dont l'auditeur n'était pas conscient et l'aideront à évaluer le risques d'anomalies significatives dans le but de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. Les procédures analytiques peuvent porter sur des données financières (comptes historiques, comptes ou données prévisionnels, soldes intermédiaires de gestion ...) ou non financières.

Les procédures analytiques consistent de la part de l'auditeur à opérer des comparaisons entre les montants, à vérifier leur cohérence par rapport à la connaissance générale de l'entité, à procéder au calcul d'un certains nombre de ratios.

METHODOLOGIE

Étape	Objectif
Collecte des données	<ul style="list-style-type: none"> ■ Données issues de la comptabilité générale (sur trois exercices) ■ Données issues de la comptabilité budgétaire (sur trois exercices) ■ Données issues de la comptabilité analytique ■ Données de gestion (RH, volume de service...) ■ Données sur-le secteur d'activité
Exploitation des données	<ul style="list-style-type: none"> ■ Calcul des ratios, ■ Analyse documentaire
Analyse et compléments	<ul style="list-style-type: none"> ■ Des entretiens avec les contrôleurs de gestion, l'agent comptable voire même du responsable de l'entité sont souvent nécessaires pour analyser efficacement les résultats issus de l'exploitation des données.
Rédaction du mémorandum de synthèse	<ul style="list-style-type: none"> ■ Sous le format préconisé.

OUTILS :

- NOTE 1 : RATIOS GÉNÉRAUX
- NOTE 2 : RATIOS PAR CYCLE
- NOTE 3 : PLAN TYPE - MÉMORANDUM DE SYNTHÈSE - REVUE ANALYTIQUE



NOTE 1 :

RATIOS GENERAUX

Les ratios peuvent fournir une information à l'auditeur sur la fiabilité des états financiers mais également sur les risques. La liste proposée n'est pas exhaustive et devra être complétée au regard du contexte de la mission.

Ratios d'ordre budgétaire – Entités publiques

Délai de mise à disposition des crédits	A compter du 1 ^{er} janvier N
Montants des dépenses obligatoires et inélictables sur la somme totale du budget	Mesure le degré de soutenabilité budgétaire
Rythme de consommation des crédits sur trois exercices	Mesure le rythme de la gestion
Taux de recettes affectées sur le budget global	Part de financement de bailleurs
Taux des dépenses de personnel / budget global	Répartition du budget
Dépenses d'intervention / nombre d'agents	Ratio de productivité à décliner en fonction de l'activité du service
Nombre de dossiers traités / nombres d'agent	Ratio de productivité à décliner en fonction de l'activité du service

Ratios comptable pour un établissement public


Capitaux permanents/ actif immobilisés	Mesure le taux de couverture des emplois fixes par des ressources permanentes. Doit normalement être supérieur à 1.
Capitaux propres / dettes	Mesure l'autonomie financière de l'entreprise. Plus ce ratio est élevé plus l'entreprise est indépendante.
Frais financiers / Chiffre d'affaires	Mesure les difficultés financières de l'entité
Résultat d'exploitation / frais financiers	Mesure la capacité à supporter les frais financiers
Produits d'exploitation / créances d'exploitation	Mesure le délai moyen de recouvrement des créances
Charges par nature / Chiffre d'affaires	Mesure la structuration des charges, nécessite d'être mesurer dans le temps.
(Valeur ajoutée – charges de personnel)/ valeur ajoutée	Doit osciller entre 25 et 30 %

AUTRES INDICATEURS :

- SIG et analyse de leurs variations sur les trois derniers exercices
- Fonds de roulement, Besoin en Fonds de roulement, variation de trésorerie

- États financiers (comptes administratifs et comptes de gestion)
- Investissements / dettes et créances associées ;
- Charges d'intervention / dettes et créances associées ;
- Charges de fonctionnement / dettes et créances associées ;
- Charges de personnel / dettes et créances associées ;
- Produits fiscaux / dettes et créances associées ;
- Autres produits / dettes et créances associées ;
- Trésorerie ;
- Régies.

Les variations et les ratios doivent faire l'objet d'une analyse argumentée. Des échanges entre l'auditeur et l'entité auditée pourront être nécessaires.




INVESTISSEMENTS
DETTES ET CREANCES
ASSOCIEES

- Analyse des variations N et N-1 sur les comptes d'immobilisations
- Analyse des durées d'amortissement au regard de la durée de vie des biens
- Calcul de l'ancienneté moyenne des immobilisations par catégorie
- Taux de renouvellement des immobilisations (valeur des entrées de la période/ valeur totale)
- Nombre de bien acquis par catégorie, valeur moyenne de l'acquisition par catégorie
- Nombre de biens cédés par catégorie, VNC et prix de cession moyens par catégorie
- Taux de sortie du patrimoine (valeur des sorties de la période / valeur totale)
- Taux de financement des immobilisations par type de financement



**CHARGES
D'INTERVENTION /
DETTES ET CREANCES
ASSOCIEES**

- ▮ Variations exercice N/N-1
- ▮ Analyse comparative des subventions N/N-1
- ▮ Rythme de versement des subventions N/N-1
- ▮ Nombre d'entités subventionnées N/N-1
- ▮ Montant moyen des subventions par secteur et/ou par catégorie de bénéficiaires N/N-1
- ▮ Evolution des variations de fond de roulement des entités bénéficiaires de subventions N/N-1
- ▮ Etat de la trésorerie des entités bénéficiaires de subvention sur le dernier exercice
- ▮ Cohérence entre les subventions et leur utilisation
- ▮ Cohérence entre le rythme de consommation des crédits et le rythme de versement



**CHARGES DE
FONCTIONNEMENT /
DETTES ET CREANCES
ASSOCIEES**

- ▮ Variations exercice N/N-1
- ▮ Analyse comparative des charges N/N-1
- ▮ Délai moyen de paiement des fournisseurs N/N-1 (part ordonnateur et part comptable)
- ▮ Taux de rejets du contrôleur financier (N/N-1)
- ▮ Taux de rejets du comptable public (N/N-1)
- ▮ Taux des paiements hors délai N/N-1
- ▮ Intérêts moratoires N/N-1
- ▮ Besoin en Fonds de Roulement N/N-1



**CHARGES DE PERSONNEL
DETTES ET CREANCES
ASSOCIEES**

- ▮ Analyse des variations N et N-1 sur les comptes de charges de personnel et dettes associés
- ▮ Analyse de la cohérence entre l'évolution des charges sociales et fiscales sur les salaires et les effectifs
- ▮ Analyse de la cohérence des taux de cotisations
- ▮ Analyse des variations éventuelles de la grille des salaires
- ▮ Analyse de la cohérence des évolutions de la masse salariale au regard de l'évolution du point d'indice
- ▮ Analyse de la cohérence des évolutions de la masse salariale au regard du GVT (glissement, vieillesse, technicité) de l'entité auditée
- ▮ Analyse de la cohérence des évolutions de la masse salariale au regard des coûts moyens de catégorie des agents
- ▮ Analyse de la cohérence des évolutions d'effectifs en fonction des recrutements et départs en retraite
- ▮ Analyse des évolutions d'effectifs par catégorie N/N-1
- ▮ Nombre moyen de jours de formation par agent et par an N/N-1 (et par thème de formation)
- ▮ Coût moyen de formation par agent et par an N/N-1 (et par thème de formation)



**PRODUITS FISCAUX
CREANCES ET DETTES
ASSOCIEES**

- ▀ Variations exercice N/N-1
- ▀ Variations des impayés N/N-1
- ▀ Variations des modalités de règlements N/N-1
- ▀ Variations des bases N/N-1
- ▀ Evolution des modalités de règlement N/N-1
- ▀ Variation du taux de contribuables ayant payés leurs impôts en retard de plus de X jours N/N-1
- ▀ Variations des remises gracieuses suite à retard de paiement N/N-1
- ▀ Variations de la fiabilité des prévisions de recettes fiscales N/N-1
- ▀ Variation des erreurs de renseignement de la déclaration fiscales imputables à une difficulté de compréhension d document N/N-1
- ▀ Variation du taux de prélèvement automatique de l'impôt (prélèvement sur le compte à l'échéance) N/N-1
- ▀ Variations du taux de la population payant l'impôt sur le revenu N/N-1
- ▀ Variations de la répartition des ressources fiscales par typologie (IR, IS, TVA...)



AUTRES PRODUITS

Le guide d'audit propose les ratios suivants comme approche de la revue analytique. Les ratios proposés devront être complétés par l'auditeur au regard des spécificités de l'entité auditée :

- ▀ Analyse des variations N et N-1 sur les comptes « autres créances et autres dettes »
- ▀ Analyse spécifique sur les opérations en devises de l'entité (cours, outils de couverture)
- ▀ Analyse des recettes liées aux ventes d'immobilisations N et N-1
- ▀ Evolution des recettes liées aux ventes de produits ou prestations N et N-1 par type de produits ou prestations
- ▀ Analyse des variations des prix et tarifs N et N-1
- ▀ Analyse des nouveaux produits ou prestations N et N-1
- ▀ Analyse des produits liés aux placements N et N-1

Les variations et les ratios doivent faire l'objet d'une analyse argumentée. Des échanges entre l'auditeur et l'entité auditée pourront être nécessaires.



TRESORERIE (active et passive)

- ▀ Analyse des variations N et N-1 sur les comptes de trésorerie
- ▀ Analyse du résultat financier de l'opération (charges et produits financiers, variation et constitution)
- ▀ Analyse du tableau de financement
- ▀ Identification des nouveaux comptes et argumentation de leur ouverture
- ▀ Evaluation des écarts entre la trésorerie prévisionnelle et la trésorerie réelle. Mise en perspective de cette même analyse sur les années précédentes
- ▀ Evolution des recettes par type de recettes sur les derniers exercices
- ▀ Analyse des évolutions de mise en non valeur ou autre événement de réduction des recettes en cours d'année



REGIES

- ▮ Montant annuel dépensé et encaissé N/N-1
- ▮ Rythme annuel des encaissements et décaissements N/N-1 (saisonnalité)
- ▮ Analyse comparative des poids relatifs des natures de dépenses et de recettes N/N-1
- ▮ Evolution des montants encaissés et décaissés par mode d'encaissement ou de paiement N/N-1
- ▮ Délai moyen de reconstitution ou de remise des recettes au comptable
- ▮ Taux des rejets N/N-1

Le présent document constitue une structure type de mémorandum de synthèse à l'issue de la revue analytique. Il nécessite une adaptation aux spécificités du contexte par l'équipe des auditeurs.

	NOM	DATE	SIGNATURE
Effectué par			
Supervisé par			
Approuvé par			

1. TRAVAUX CONDUITS

1.1. Présentation de l'entité

- Budget prévisionnel et réalisé sur les trois derniers exercices
- Spécificités structurelles et conjoncturelles et impacts financiers
- Spécificités du secteur et impacts financiers

1.2. Calendrier des travaux et équipes

Travaux	Dates d'intervention	Intervenants				
		Chef de service	Superviseur	Chef de mission	Auditeur	Expert

1.3. Documents collectés par processus et choix des ratios

Processus	Méthodologie mise en œuvre	Choix des ratios
Investissements	Données collectées et source	Ratios et méthode de calculs
Fonctionnement	Données collectées et source	Ratios et méthode de calculs
Personnel	Données collectées et source	Ratios et méthode de calculs
Subventions et transferts	Données collectées et source	Ratios et méthode de calculs
....		

2. REVUE ANALYTIQUE

2.1. Analyse du budget prévisionnel

Chiffres significatifs	N	N-1	N-2	Variation N/N-1	Variation N-1/N-2
Investissement					
Subventions et transferts					
Charges de fonctionnement					
Charges de personnel					
Produits fiscaux					
Autres produits					
Trésorerie					
Régie					
Etats financiers					
<i>Préciser la source des chiffres (date d'arrêté de la balance)</i>					

2.2. Analyse du réalisé

Chiffres significatifs	N	N-1	N-2	Variation N/N-1	Variation N-1/N-2
Investissement					
Subventions et transferts					
Charges de fonctionnement					
Charges de personnel					
Produits fiscaux					
Autres produits					
Trésorerie					
Régie					
Etats financiers					
<i>Préciser la source des chiffres (date d'arrêté de la balance)</i>					

Commentaires sur l'écart entre prévisionnel et réalisé

2.3. Analyse par cycle

Cycle	Ratios Calculés pour l'entité audité	Ratios de comparaison (si disponibles)	Commentaires
Investissement			
Fonctionnement			
Personnel			
Subventions transferts			
...			

Commentaires sur les ratios

3. SYNTHÈSE

Cycle	Points forts	Points faibles
Investissement		
Fonctionnement		
Personnel		
Subventions transferts		
...		