

## **Introduction :**

Comme les immobilisations corporelles occupent une place importante dans le patrimoine des entreprises, en particulier les entreprises industrielles, il est important de bien gérer cette richesse, et faire en sorte qu'elles soient bien exploitées.

Avec ce besoin ressenti par les entreprises à bien gérer leurs immobilisations corporelles, l'audit est apparue comme une solution adéquate, qui permet une harmonisation des fichiers d'immobilisations, afin que les dirigeants puissent prendre les décisions aisément.

Mais cette tâche n'est pas aussi facile que ça, car elle comprend des risques que doit minimiser l'auditeur.

## Section 1 : généralité sur l'audit :

### 1- Définition de l'audit :

Audit (anglicisme issu d'une locution latine proche des notions de contrôle, vérification, expertise, évaluation, etc.) vient du verbe latin audire, écouter. Les Romains employaient ce terme pour désigner un contrôle au nom de l'empereur sur la gestion des provinces

L'audit est l'examen professionnel qui consiste en une expertise par un agent compétent et impartial aboutissant à un jugement sur les états financiers, le contrôle interne, l'organisation, la procédure, ou une opération quelconque d'une entité.

L'audit constitue un outil d'amélioration continue, car il permet de faire le point sur l'existant afin d'en dégager les points faibles et/ou non conformes (suivant les référentiels d'audit). Ce constat, nécessairement formalisé sous forme de rapport écrit permet de mener par la suite les actions adéquates dans le but de corriger les écarts et dysfonctionnements constatés.<sup>1</sup>

Généralement, les définitions de l'audit données par les auteurs convergent vers une mission d'opinion :

- ✓ Confiée à un professionnel «indépendant » (auditeur interne ou externe) ;
- ✓ Utilisent une méthodologie spécifique ;
- ✓ Justifiant un niveau de diligences acceptable par rapport à des normes.<sup>2</sup>

- On peut valablement distinguer :

#### ➤ l'audit de fiabilité des systèmes :

Dont le but est de donner aux utilisateurs l'assurance du bon fonctionnement d'un système (l'audit comptable et financier ou révision comptable contribue à améliorer la crédibilité de l'information ; l'audit juridique contribue à s'assurer qu'aucune règle n'a été omise).

#### ➤ l'audit de l'efficacité des systèmes ou encore audit opérationnel :

Susceptible d'être mis en œuvre dans le domaine comptable et financier, mais aussi dans d'autres domaines : stratégie, production, informatique, juridique et dont le but est d'améliorer les performances de l'entreprise.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> www.Wikipédia.com

<sup>2</sup> ROBER OBERT, MARIE-PIERRE MAIRESSE, Comptabilité et audit, manuel et applications, Edition DUNOD 2007, Page 367

<sup>3</sup> idem

➤ **L'audit interne**

L'audit interne est une activité d'assurance, mais aussi de conseil qui permet d'améliorer le fonctionnement et la performance d'une organisation : activité stratégique, l'audit interne est exercé à l'intérieur de l'organisation, activité indépendante, l'audit interne est rattaché à la direction générale et a une relation forte avec le comité d'audit<sup>4</sup>.

➤ **L'audit externe :**

L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et états financiers.<sup>5</sup>

## **2- L'objectif de l'audit :**

Les missions d'audit permettent notamment aux utilisateurs des états financiers, aux investisseurs, aux actionnaires, aux salariés, aux créanciers, aux autres partenaires de l'entreprise d'avoir une information fiable se rapprochant de l'information des dirigeants. Elles ont ainsi vocation de réduire l'asymétrie d'information entre agents économiques.

➤ **Selon la norme ISA 200 de l'IAASB de l'IFAC :**

« L'objectif d'un audit d'état financiers est de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable ».

- Cet objectif est repris par les normes d'audit de l'ordre des experts comptables et par celles de la compagnie des commissaires aux comptes.

➤ **Pour l'ordre des experts comptables :**

« L'objectif de l'audit des comptes est de permettre à l'expert-comptable d'exprimer une opinion indiquant si les comptes présentent, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de l'entité et les résultats de ses options (ou sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle) conformément au référentiel comptable identifié. »

➤ **Pour la compagnie nationale des commissaires aux comptes :**

« une mission d'audit des comptes annuels, consolidés ou intermédiaires a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion, exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au

---

<sup>4</sup> Elisabeth Bertin, Christophe GODOWSKI, REDHA KHELASSI, Manuel comptabilité et audit, BERTI Editions, Alger, 2013, page 552

<sup>5</sup> J.RENARD ; « Théorie et pratique de l'audit interne » ; éd : Groupe EYROLLES ; 2010 ; P : 79-80.

référentiel comptable qui est leur est applicable. Cette opinion est formulée, selon les dispositions prévues par l'article L.823-9 du code de commerce en termes de certification de régularité et image fidèle. »<sup>6</sup>

### **3- Différent audits et leurs acteurs :**

Nous distinguerons l'audit réalisé par l'expert-comptable, l'audit réalisé par l'auditeur interne, et l'audit réalisé par le commissaire au compte.

#### **3-1L'audit réalisé par l'expert-comptable :**

Le contrôle contractuel des comptes est celui qui résulte d'un contrat entre le réviseur externe (expert-comptable) et son client. Les obligations de l'expert-comptable sont des obligations contractuelles, de moyens, définies par la lettre mission (document qui permettra de régler un éventuel litige avec les clients), des obligations professionnelles de diligences (nature des travaux qu'un professionnel doit effectuer dans de telles circonstances) définies par l'ordre des experts comptables français(OEC) et une obligation juridique : le secret professionnel.

La rédaction de lettre de mission apporte les précisions quant aux obligations du réviseur (étendue et limites de la mission, délai) et à celle du client (paiement, possibilité de résiliation, d'extension). Cette mission peut être:

- ✓ Normalisée : présentation des comptes annuels, examen des comptes<sup>7</sup>  
Annuels, audit des comptes annuels.
- ✓ Légale : assistance aux comités d'entreprise ;
- ✓ Ou spécifique : audit fiscal, audit informatique...

Les normes spécifiques et la norme distincte définissent trois missions : la mission de présentation des comptes annuels, la mission d'examen des comptes annuels et la mission d'audit des comptes annuels. <sup>8</sup>

#### **➤ La mission de présentation des comptes annuels**

La mission de présentation des comptes annuels a principalement pour objet de permettre à l'expert-comptable d'attester qu'il n'a rien relevé qui remette en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels. La mission comporte également

---

<sup>6</sup> ROBERT, MARIE-PIERRE MAIRESSE, op.cit. Page 407-408.

<sup>7</sup> Elisabeth Bertin, Christophe GODOWSKI, REDHA KHELASSI, op.cit. page549.

<sup>8</sup>Idem, page550.

un volet plus réglementaire visant à assurer la concordance des déclarations de fin d'année avec les comptes annuels.

La mission de présentation est plus particulièrement destinée aux petites entreprises, qu'elles soient soumises ou non au code de commerce, et répond aux besoins d'information financière et comptable, interne et externe, dans un rapport cout/efficacité satisfaisant.<sup>9</sup>

### ➤ **La mission d'examen des comptes annuels**

La mission d'examen des comptes annuels est plus particulièrement destinée aux entreprises moyennes. Elle a pour objectif de permettre à l'expert-comptable de présenter une attestation indiquant qu'il n'a pas relevé d'éléments remettant en cause la régularité et la sincérité des comptes annuels ni l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et de résultat de l'entreprise à la fin de l'exercice.

La plus grande étendue des contrôles conduit à une attestation qui engage plus fortement le professionnel.

La mission d'examen n'est pas un audit. Elle n'inclut pas la confirmation d'informations auprès des tiers, l'évaluation du contrôle interne et la vérification des existants tels les stocks.

### ➤ **La mission d'audit des comptes annuels**

La mission d'audit des comptes annuels peut être exercée aux profits de sociétés dans le cadre, d'audit contractuel. Elle est diligentée par les organes dirigeants, soit à la demande d'un tiers, soit dans une entité qui a déjà un commissaire aux comptes mais en demandant un audit détaillé d'un poste spécifique (stocks, immobilisations, fournisseurs, etc.) ou d'un cycle spécifique (cycle trésorerie par exemple).

La mission d'audit a pour objet de permettre à l'expert-comptable d'attester de la régularité et de la sincérité des comptes annuels et de l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise à la fin de l'exercice.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Elisabeth Bertin, Christophe GODOWSKI, REDHA KHELASSI, op.cit. page550.

<sup>10</sup> Idem, page551.

**Tableau 4:** les trois missions réalisées par l'expert-comptable :

| Nature de la mission   | Présentation des comptes annuels   | Examen des comptes annuels   | Audit des comptes annuels  |
|------------------------|--|--|--|
| Nature de rapport émis | Attestation donnant une assurance négative sur la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels. | Attestation donnant une assurance négative sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels | Attestation donnant une assurance positive sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels |

Source : Normes spécifiques et norme distincte.

### 3-2 l'audit interne :

#### 1-Définition de l'audit interne :

On ne peut que commenter la définition de l'IIA1, datant de juin 1999 :

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité. »<sup>11</sup>

#### 2-Mission de l'auditeur interne :

Les missions de l'auditeur interne sont de deux types : des missions d'assurance et des missions de conseil.

Dans le cadre des missions d'assurances, l'auditeur interne procède à une évaluation objective en vue de formuler en toute indépendance une opinion ou des conclusions sur un processus, un système ou tout autre sujet. Il détermine la nature et l'étendue des missions qui comportent généralement trois types d'intervenants :

- ✓ la personne ou le groupe directement impliqué dans le processus, système ou le sujet examiné (le propriétaire du processus) ;

<sup>11</sup> Jacques RENARD, théorie et pratique de l'audit interne, Édition Groupe Eyrolles, 7<sup>e</sup> édition, Paris 2010, Page 73.

- ✓ la personne ou le groupe réalisant l'évaluation (l'auditeur interne) ;
- ✓ la personne ou le groupe qui utilise les résultats dès l'évaluation (l'utilisateur).

Les missions de conseils sont généralement entreprises à la demande d'un client. Leur nature et leur périmètre font l'objet d'un accord avec ce dernier. Elle comporte généralement deux intervenants :

- ✓ la personne ou le groupe qui fournit les conseils (en l'occurrence l'auditeur interne) ;
- ✓ la personne ou le groupe donneur d'ordre auquel ils sont destinés (le client).

Lors de la réalisation de la mission de conseil, l'auditeur interne doit faire preuve d'objectivité n'assumer aucune fonction de management.<sup>12</sup>

### **3-3 le commissaire aux comptes :**

#### **1) Missions permanentes :**

##### **➤ Vérification de la comptabilité sociale :**

Le commissariat aux comptes est l'application de la technique comptable au contrôle exercé sur les sociétés dans l'intérêt des associés et des tiers.

Ils ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la personne ou de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur.

Ils vérifient également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ; du directoire ou de tout organe de direction, et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes annuels.

Des vérifications semblables doivent être effectuées lorsque la société établit des comptes consolidés et un rapport sur la gestion du groupe.

Par ailleurs, les commissaires aux comptes des sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé doivent vérifier la sincérité des

---

<sup>12</sup> ROBER OBERT, MARIE-PIERRE MAIRESSE, op.cit. Page 383.

informations contenues dans le rapport semestriel que ces sociétés sont tenues de publier.

➤ **Information des organes d'administration, de direction et de surveillance :**

Les commissaires aux comptes portent à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration et le cas échéant de l'organe chargé de la direction :

- ✓ leur programme général de travail mis en œuvre ainsi que les différents sondages auxquels ils ont procédé ;
- ✓ les modifications qui leur paraissent devoir être apportées aux comptes devant être arrêtés ou aux autres documents comptables, en faisant toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour leur établissement ;
- ✓ les irrégularités et les inexactitudes qu'ils auraient découvertes ;
- ✓ les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de la période comparés à ceux de la période précédente.

➤ **Certification des comptes annuels et de leurs annexes :**

Code de commerce stipule que les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat, des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de l'exercice.

Cette mission est sans doute la plus importante que le législateur a confiée aux commissaires aux comptes. La certification porte sur les comptes annuels : bilan, compte de résultat, annexe, annexes.

- état des cautionnements, avals et garanties donnés par la société, état des sûretés consenties par elle ;
- tableau de répartition et d'affectation des sommes distribuables, pour les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé et certaines de leurs filiales.

➤ **Certification des comptes consolidés :**

Lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.

➤ **Information des assemblées : rapport spécial**

Les commissaires aux comptes, dans leur rôle d'informateur des actionnaires, réunis en assemblée, assument à ce titre l'obligation de signaler, à la prochaine assemblée générale, les irrégularités et les inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission.

Ils doivent, relater dans un rapport l'accomplissement de la mission qui leur est dévolue.

**2) Missions occasionnelles :**

L'ampleur de la mission du commissaire aux comptes le conduit à accomplir des tâches variées de contrôle lors de différents événements de la vie sociale nécessitant une protection plus vigilante des associés.

Dans tous les cas, leur intervention se traduit par la rédaction d'un rapport spécial.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> ROBER OBERT, MARIE-PIERRE MAIRESSE, op.cit. Page 415-416.

## **SECTION 2 : LE CONTROLE INTERNE :**

### **1-Definitions et objectif :**

Le contrôle interne est une expression ancienne, mais d'origine comptable. *Fain Faure* dans leur ouvrage *la révision comptable* paru en 1948 définissaient déjà le contrôle interne comme étant :

« L'organisation rationnelle de la comptabilité et du service comptable visant à prévenir ou tout au moins à découvrir sans retard les erreurs et les fraudes ».

Mais cette définition, d'avantage tournée vers la vérification des enregistrements comptables et reprise par les professionnels comptables, a beaucoup évolué pour mieux prendre en compte les préoccupations des différents acteurs. Il est frappant de constater que la plupart des acteurs définissent le contrôle interne par rapport à ses objectifs et ces moyens.<sup>14</sup>

### **1-Définitions à partir des objectifs du contrôle interne :**

Il n'existe pas de définition légale du contrôle interne. Ce vide juridique a été comblé par certaines commissions et certains organes représentant les intérêts des entreprises, qui privilégient notamment une approche par les objectifs du contrôle interne.

#### **➤ définition selon l'Ordre des Experts Comptables et Comptable Agrée (OECCA) :**

L'OECCA définissait le contrôle interne comme étant « l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'assurer, d'un côté, 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. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »

#### **➤ définition selon le CNCC :**

Dans une note d'information (N°3, mars 1984) relative à l'appréciation du contrôle interne, la CNCC donne la définition suivante du contrôle interne :

«Le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle comptable et autres que la direction définit, applique et surveille sous sa responsabilité afin

---

<sup>14</sup> Benoit pige, carol beau, eustache EBONDO WA MANDZILA, RIADH MANITA, fabien MASSON, THIERRY ROY, comptabilité et audit, manuel, application et corrigés, EDITION Nathan, 2 EDITION, paris 2011, page 462.

d'assurer la protection du patrimoine, la régularité et la sincérité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en résultent, la conformité des décisions avec la politique de la direction. »

en 2003, soit 19 ans après, la CNCC, dans sa norme 2-301 de juillet 2003 intitulée « évaluation de risque de contrôle interne », estime que « les procédures de contrôle interne impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la sauvegarde des fraudes, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables, l'établissement en temps voulu d'informations comptables et financières stables »

➤ **Définition selon l'IFAC :**

Selon l'IFAC, le contrôle interne est « l'ensemble des politiques et procédures mis en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ces activités ».<sup>15</sup>

Ces procédures impliquent :

- ✓ Le respect des politiques de gestion ;
- ✓ La sauvegarde des actifs ;
- ✓ La prévention et la détection des irrégularités et inexactitudes ;
- ✓ L'établissement en temps voulu d'informations financières ou comptables fiables.

➤ **Définition selon l'autorité des Marchés Financiers l'AMF :**

Ce cadre de référence définit le contrôle interne comme étant « un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société, qui contribue à la maîtrise de ses activités, et doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité »

Le dispositif vise plus particulièrement à assurer :

- ✓ La conformité aux lois et aux règlements ;
- ✓ L'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale ou le directoire ;
- ✓ Le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs.
- ✓ La fiabilité des informations financières.

---

<sup>15</sup> Benoit pige, carol beau, Eustache EBONDO WA MANDZILA, RIADH MANITA, fabien MASSON, Thierry Roy, Op.cit. page 463.

### ➤ **Définition selon: le COSCO**

Pour la commission Treadway, le contrôle interne était l'instrument permettant de maîtriser les activités de l'entreprise. D'où la définition qu'elle proposa :

« Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- ✓ La réalisation et l'optimisation des opérations ;
- ✓ La fiabilité des informations financières ;
- ✓ La conformité aux lois et réglementations en vigueur.<sup>16</sup>

En peut conclure que les objectifs de contrôle interne sont de trois catégories : les objectifs de conformité aux lois et réglementations en vigueur, les objectifs opérationnels et les objectifs de fiabilité des informations.

## **2- L'objectif de contrôle interne :**

Les objectifs de contrôle interne dans l'entreprise sont donc essentiellement :

- ✓ La prévention contre les risques d'erreurs ou de fraudes ;
- ✓ La gestion de la société de façon rationnelle ;
- ✓ La préservation et la protection des biens ;
- ✓ L'assurance d'une sincérité et d'une fiabilité des informations ;
- ✓ L'accroissement du rendement des structures ;
- ✓ Le respect des instructions émises par la direction de l'entreprise.<sup>17</sup>

## **3- Principes généraux du contrôle interne :**

Le contrôle interne repose sur certaines règles de conduite ou de préceptes dont le respect lui confèrera une qualité satisfaisante.

Les principes sur lesquels s'appuie le contrôle ont été définis il y a très longtemps par le Congrès de l'OECD de 1977. Ce sont : l'organisation, l'intégration, la permanence, l'universalité, l'indépendance, l'information, l'harmonie. Ces principes ont notamment été repris par le cadre de référence de l'AMF.

### **2.1 Le principe d'organisation**

Pour que le contrôle interne soit satisfaisant, il est essentiel que l'organisation de l'entreprise possède certaines caractéristiques. L'organisation doit être :

---

<sup>16</sup> Benoit pige, carol beau, eustache ebondo wa mandzila, riadh manita, fabien masson, thierry roy, comptabilité et audit, manuel, application et corrigés, Edition Nathan, 2 Edition, paris 2011, page 464

<sup>17</sup> Mokhtar BELAIBOUD, op.cit. Page 23.

- ✓ préalable ;
- ✓ vérifiable ;
- ✓ adaptée et adaptable;<sup>18</sup>
- ✓ formalisée.

Et doit comporter une séparation convenable des fonctions. L'organisation doit être établie sous la responsabilité du chef d'entreprise. Cette responsabilité consiste à fixer les objectifs, définir les responsabilités des hommes (Organigramme), déterminer le choix et l'étendue des moyens à mettre en œuvre.

La diffusion par écrit des instructions est indispensable dans une grande entreprise. Elle est également préférable dans les entreprises de dimensions plus modestes, afin d'éviter les erreurs d'interprétation.

## **2.2 Le principe d'intégration**

Les recoupements permettent de s'assurer de la fiabilité de la production ou du suivi d'une Information au moyen de renseignements émanant de sources différentes ou d'éléments<sup>19</sup> identiques traités par des voies différentes (concordance d'un compte collectif avec la somme des comptes individuels).

Les contrôles réciproques consistent dans le traitement subséquent ou simultané d'une information selon la même procédure, mais par un agent différent, de façon à vérifier l'identité des résultats obtenus (total des relevés de chèques reçus et total des bordereaux de remises en banques).

Les moyens techniques recouvrent l'ensemble des procédés qui évitent, corrigent ou réduisent, autant que faire se peut, l'intervention humaine et par voie de conséquence les erreurs, les négligences et les fraudes (traitements automatiques informatisés, clefs de contrôle).

## **2.3 Le principe de permanence**

La mise en place de l'organisation de l'entreprise et de son système de régulation – le contrôle interne – suppose une certaine pérennité de ces systèmes.

Il est clair que cette pérennité repose nécessairement sur celle de l'exploitation.

---

<sup>18</sup> Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, *Comptabilité et audit, 2e édition*, édition Dunod Paris, 2009, page 515.

<sup>19</sup> Idem, page 516.

## **2.4 Le principe d'universalité**

Le principe d'universalité signifie que le contrôle interne concerne toutes les personnes dans l'entreprise, en tout temps et en tout lieu.

C'est-à-dire qu'il ne doit pas y avoir de personnes exclues du contrôle par privilège, ni de domaines réservés ou d'établissements mis en dehors du contrôle interne.

## **2.5 Le principe d'indépendance**

Le principe d'indépendance implique que les objectifs du contrôle interne sont à atteindre indépendamment des méthodes, procédés et moyens de l'entreprise.

En particulier, l'auditeur doit vérifier que l'informatique n'élimine pas certains contrôles intermédiaires.

## **2.6 Le principe d'information**

L'information doit répondre à certains critères tels que la pertinence, l'utilité, l'objectivité, la communicabilité et la vérifiabilité.

Il est dit dans le cadre conceptuel de l'IASB (§ 24) pour que l'information contenue dans les états financiers soit utile pour les lecteurs, quatre caractéristiques qualitatives sont nécessaires : l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

## **2.7 Le principe d'harmonie**

On entend par principe d'harmonie, l'adéquation du contrôle interne aux caractéristiques de l'entreprise et de son environnement.

C'est un simple principe de bon sens qui exige que le contrôle interne soit bien adapté au fonctionnement de l'entreprise.<sup>20</sup>

En particulier, dans la petite entreprise, le contrôle interne connaît des limites inhérentes à la dimension, notamment pour ce qui concerne la mise en œuvre généralisée du principe de séparation des fonctions. Mais il ne faut pas ignorer que cette lacune se trouve en partie compensée par la connaissance des hommes et des

---

<sup>20</sup> Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, 2e édition, édition Dunod Paris, 2009, page 516

activités possédée par le chef d'entreprise qui est un des éléments essentiels du contrôle interne.<sup>21</sup>

### **3. Acteurs du contrôle interne :**

Le contrôle interne est l'affaire de tous, des organes de gouvernance à l'ensemble des collaborateurs de la société.

#### **3.1 Le conseil d'administration ou de surveillance**

Le niveau d'implication des conseils d'administration ou de surveillance en matière de contrôle interne varie d'une société à l'autre. Il appartient à la direction générale ou au directoire de rendre compte au conseil (ou à son comité d'audit lorsqu'il existe) des caractéristiques essentielles du dispositif de contrôle interne.

En tant que de besoin, le conseil d'administration ou de surveillance peut faire usage de ses pouvoirs généraux pour faire procéder par la suite aux contrôles et vérifications qu'il juge opportuns ou prendre toute autre initiative qu'il estimerait appropriée en la matière.

Lorsqu'il existe, le Comité d'audit devrait effectuer une surveillance attentive et régulière du dispositif de contrôle interne. Pour exercer ses responsabilités en toute connaissance de cause, le Comité d'audit peut entendre le responsable de l'audit interne, donner son avis sur l'organisation de son service et être informé de son travail. Il doit être en conséquence destinataire des rapports d'audit interne ou d'une synthèse périodique de ces rapports.

#### **3.2 La direction générale/le directoire**

La direction générale ou le directoire sont chargés de définir, d'impulser et de surveiller le dispositif le mieux adapté à la situation et à l'activité de la société. Dans ce cadre, ils se tiennent régulièrement informés de ses dysfonctionnements, de ses insuffisances et de ses difficultés d'application, voire de ses excès, et veillent à l'engagement des actions correctives nécessaires.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, op.cit. Page 517.

<sup>22</sup> Idem. Page 521.

### **3.3 L'audit interne**

Lorsqu'il existe, le service d'audit interne a la responsabilité d'évaluer le fonctionnement du dispositif de contrôle interne et de faire toutes préconisations pour l'améliorer, dans le champ couvert par ses missions. Il sensibilise et forme habituellement l'encadrement au contrôle interne mais n'est pas directement impliqué dans la mise en place et la mise en œuvre quotidienne du dispositif.

Le responsable de l'audit interne rend compte à la direction générale et, selon des modalités déterminées par chaque société, aux organes sociaux, des principaux résultats de la surveillance exercée.<sup>23</sup>

### **3.4 Le personnel de la société**

Chaque collaborateur concerné devrait avoir la connaissance et l'information nécessaires pour établir, faire fonctionner et surveiller le dispositif de contrôle interne, au regard des objectifs qui lui ont été assignés. C'est le cas des responsables opérationnels en prise directe avec le dispositif de contrôle interne mais aussi des contrôleurs internes et des cadres financiers qui doivent jouer un rôle important de pilotage et de contrôle.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, op.cit. Page 521.

<sup>24</sup> Idem. Page 522.

## Section3 : Le contrôle interne des immobilisations corporelles

### 1-Questionnaire sur le contrôle interne :

#### ➤ **Appréciation du contrôle interne :**

Une série de questions vont permettre l'appréciation de la tenue et du suivi des immobilisations.

- ✓ Un plan d'investissements, à long terme, est-il établi par l'entreprise ?
- ✓ Dans le cadre de ce plan est-il établi des budgets annuels d'investissements ?
- ✓ Existe-t-il une procédure précisant les conditions relatives aux cessions ou aux réformes des immobilisations ?
- ✓ Existe-t-il des règles ou instructions déterminant ce qui doit être comptabilisé en charge et ce qui doit être porté en immobilisations ?
- ✓ En matière d'immobilisations, les engagements sont-ils contrôlés à l'aide des délégations de pouvoir ?
- ✓ Pour des dépenses supérieures à un certain montant, l'autorisation de la direction est-elle requise ?
- ✓ Pour l'acquisition de leurs investissements, les unités de productions et agences commerciales réclament-elles une autorisation de la direction générale ?
- ✓ L'entreprise procède-t-elle à l'inventaire au moins une fois par an, de ses investissements ?
- ✓ Y a-t-il un rapprochement avec la comptabilité ?
- ✓ Dans le but de satisfaire ses besoins internes afin de pouvoir procéder à des contrôles, l'entreprise établit-elle périodiquement un recensement de toutes ses acquisitions ?
- ✓ Dans le cadre de la production de bien par l'entreprise pour elle-même, existe-t-il un système de prix de revient par projet créé ou fabriqué ?
- ✓ Des plans d'implantations, relevés détaillés et dossiers sont-ils conservés en vue de connaître la situation exacte des terrains, bâtiments et équipements de production ?
- ✓ Comment sont-ils comptabilisés les immobilisations ?
- ✓ Identifie-t-on tous les biens de l'entreprise en apposant un numéro sur chaque article ?
- ✓ Pour les biens immobiliers constitue-t-on des dossiers individuels renfermant : titre de propriété, acte notaire, plans ?
- ✓ Tient-on un fichier d'immobilisations au sein de service entretien de l'entreprise ?

- ✓ Peut-on faire une distinction entre, d'une part les dépenses d'investissements, et d'autre part celle relatives à l'entretien et réparations ? <sup>25</sup>

## **2- Les indices d'un contrôle interne satisfaisant :**

- ✓ Il existe des systèmes d'autorisation d'investissement et d'approbation des dépenses capitalisables.
- ✓ Les règles d'immobilisations et d'amortissements correspondants sont fixées par écrit.
- ✓ Il existe des fichiers d'immobilisations tenus à jour ; un inventaire réalisé au moins une fois l'an est rapproché de ce fichier et ajusté avec le grand livre.
- ✓ Des règles d'autorisation et de comptabilisation des cessions d'immobilisation existent <sup>26</sup>

## **3-Contrôle interne relatif à la gestion :**

### **3-1- les procédures :**

#### **3-1-1-Description des procédures administratives relatives aux opérations d'achat**

Dans ce paragraphe on traitera essentiellement :

- ✓ des commandes passées aux fournisseurs ;
- ✓ de la réception des commandes par les services de l'entreprise ;
- ✓ de l'enregistrement comptable des factures ;
- ✓ et du paiement des factures aux fournisseurs.
- ✓ Commandes passées aux fournisseurs.

1- On devra savoir s'il est établi un budget d'investissement et comment celui-ci est-il conçu, on cherchera à déterminer à quel niveau hiérarchique des autorisations d'investir sont données, ceci afin que les dépenses engagées n'excèdent pas les prévisions budgétaires.

2-L'auditeur recherchera s'il est constitué, un dossier technico-économique et financier pour chaque projet d'investissement et si le lancement des opérations est précédé de la formalité d'appels d'offres et des autorisations nécessaires de la hiérarchie de l'entreprise.

---

<sup>25</sup> Mokhtar BELAIBOUD, op.cit. Page 60-61.

<sup>26</sup> Idem, page 61-62.

3-On examinera la procédure concernant les travaux d'entretien pour savoir si elle est analogue à celle relative aux investissements. On s'assurera qu'il est procédé systématiquement soit à une consultation de fournisseurs, soit à un appel d'offre national ou international.

4-On notera la manière dont sont réceptionnés les travaux d'entretien au cas où un contrat par abonnement existe, et, au cas où il n'existe pas de contrat.

5-L'auditeur observera la manière dont sont enregistrées les acquisitions de nouvelles immobilisations, il s'assurera de l'existence d'un fichier et de la manière dont est tenu celui-ci.

➤ **Enregistrement des factures fournisseurs**

6-L'auditeur observera de quelle façon sont vérifiées les factures reçues ; par quelle personne sont effectuées ces vérifications ? Et sur quels points elles portent ?

7-Il cherchera à savoir si les factures reçues sont compostées à leur arrivée et si les doubles portent un marquage intitulé : «double ou copie» pour éviter un double enregistrement.

8-L'auditeur vérifiera si les factures sont enregistrées, dès leur arrivée ou si elles ne le sont qu'après apposition de tous les visas et signatures. Dans ce cas, fait-on usage d'un compte d'attente pour enregistrer les factures en instance de vérification ?

9-L'auditeur s'assurera si les personnes qui font procéder au règlement d'acomptes à la commande sont habilitées à le faire ; et, que ces acomptes sont effectués conformément aux conventions et clauses contractuelles ?

10-L'auditeur recherchera si les factures sont payées au vu d'un «bon à payer» apposé par une personne dûment habilitée.

Il vérifiera aussi si la liasse comprend :

- 1 bon de commande,
- 1 bon de réception signé d'une personne habilitée.

11-L'auditeur examinera et notera les précautions prises pour le paiement des factures en respectant les délais de paiement prévus.

12-L'auditeur recherchera si sur les factures, est apposée la mention «PAYE» de manière à ce qu'elles ne puissent pas être réutilisées.

13-L'auditeur examinera toutes les mesures prises pour protéger et préserver les investissements : (entretien, inspections, fiches d'entretien ...).

14-L'auditeur observera et notera toutes les précautions prises pour assurer les investissements, et les mesures prises en cas de variation des valeurs.

15-L'auditeur notera les personnes prenant l'initiative de cession ou de mise ! En rebut des biens et s'assurera que ces personnes sont habilitées à le faire.

### **3-1-2-Procédures suggérées en vue du contrôle des immobilisations**

#### **1-Terrains (compte 211)**

2210. Terrains de constructions et chantiers

2114. Carrières et gisements :

2116. Autres terrains.

#### **Contrôles à effectuer :**

##### **➤ Contrôles des existants et des évaluations**

1. Vérifier l'inventaire avec les actes notariés.
2. Contrôler les prix d'achat figurant sur les actes avec ceux enregistrés en comptabilité.
3. Vérifier que les frais d'acquisition ont été portés en frais d'investissement (compte 202).
4. En cas de cession en cours d'exercice, pointer les prix de vente avec les conditions contenues dans l'acte.
5. Vérifier les écritures relatives à la détermination des plus ou moins-values sur cession d'investissement.
6. Réclamer le certificat de non hypothèque pour l'ensemble des terrains afin de s'assurer de la propriété non gagée de l'entreprise.

##### **➤ Contrôles relatifs à des dispositions fiscales**

7. Les terrains de carrières et gisements étant amortissables : apprécier donc les amortissements pratiqués et vérifier les taux et le tableau de ces amortissements.

## **2- Immobilisations corporelles (213)**

### **➤ Bâtiments (21340)**

- **Contrôle à effectuer ;**

1. Examiner l'inventaire des bâtiments industriels, administratifs et commerciaux.
2. Vérifier les prix d'achat relatifs aux acquisitions nouvelles avec Les j conditions stipulées dans les actes notariés.
3. S'assurer que la ventilation du prix, entre le terrain et les bâtiments, a été I faite correctement.
4. Pointer tous les documents ayant trait aux nouvelles acquisitions : factures, mémoires et situations de travaux, et s'assurer que ceux-ci ont bien été approuvés par l'architecte ou l'ingénieur conseil de l'entreprise;
5. Dans le cas de constructions de bâtiments, faites par l'entreprise pour elle-même ; vérifier d'une part les feuilles de travail, bons de matières premières et consommables et états de frais ; et d'autre part, le montant enregistré en contrepartie c'est-à-dire au compte 73 «production de l'entreprise pour elle-même».

### **➤ Amortissement des bâtiments (28140)**

- **Contrôles à effectuer**

1. S'assurer que les systèmes d'amortissements pratiqués sont ceux en vigueur dans le pays.
2. Vérifier, les calculs et le tableau des amortissements.
3. S'assurer que les taux retenus suivant la nature des bâtiments (dur - demi- dur - léger) sont ceux généralement admis en retenant les taux les plus usités :

Pour les bâtiments industriels : 5 ; pour les bâtiments commerciaux : 2 à 5.

➤ **Ouvrages d'infrastructure (2184?.)**

• **Contrôles à effectuer**

Voies de transport (218440) :

Ouvrage d'art (218441).

Contrôle à effectuer

(Mêmes contrôles que pour les bâtiments).

➤ **Amortissement des ouvrages d'infrastructures (28141)**

• **Contrôles à effectuer**

(Mêmes contrôles que pour les amollissements des bâtiments).

➤ **Installations complexes (215)**

• **Vérifications à effectuer :**

1. Examiner i:inventaire des installations spécialisées dont les éléments ne peuvent être dissociés.
2. Vérifier les prix de revient relatifs à toutes les nouvelles acquisitions (coût d'achat augmenté des frais d'approche ainsi que tous les frais de montage et d'installation

➤ **Amortissement des installations complexes (21542)**

• **Vérifications à effectuer**

1. S'assurer de la permanence du type d'amortissement pratiqué.
2. S'assurer que les taux retenus sont ceux généralement admis dans la profession.
3. Vérifier les calculs et le tableau des amortissements.

➤ **Matériel et outillage (21843)**

• **Vérifications à effectuer**

1. Procéder au pointage des factures concernant les nouvelles acquisitions.
2. Quant au matériel ou à l'outillage construit ou fabriqué par l'entreprise pour elle-même, vérifier les bons de travail (main d'œuvre), les états de matières premières et matières consommables utilisées.
3. Après chaque cession ne pas omettre de contrôler la reprise des amortissements ainsi que la détermination de la plus-value qui doit être affectée au compte 792 «produits de cessions d'investissements».
4. Vérifier les modalités d'imposition sur le plan fiscal (PV à CT ou PV à long terme)

➤ **Amortissement du matériel et outillage (28143)**

• **Vérifications à effectuer :**

1. S'assurer de la permanence du système d'amortissement pratiqué.
2. S'il y a dérogation à l'usage ou si une modification a été portée au plan d'amortissement, s'assurer qu'il en a été tenu compte dans le rapport du conseil d'administration destiné à l'AGO.
3. Vérifier si les amortissements correspondant à la dépréciation des changements des techniques ont été constatés.
4. Vérifier les calculs du tableau d'amortissements.

➤ **Matériel de transport (21844)**

• **Contrôles à effectuer :**

1. Vérifier avec les factures des fournisseurs toutes les nouvelles acquisitions j- portées au fichier d'investissements.
2. Vérifier en cas de cession, les plus-values ou les moins-values en tenant | compte du prix d'achat augmenté des frais accessoires (frais d'approche).
3. S'assurer que les plus-values ou moins-values ont été imputées au compte 792.

➤ **Amortissement du matériel de transport (28144)**

• **Vérifications à effectuer :**

1. S'assurer que la fraction de l'amortissement relatif aux véhicules de tourisme non déductible a fait l'objet d'une réintégration au bénéfice taxable (limite fixée à 1.000.000 DA en 2009).

Amortissements du matériel de transport (28144).

2. Vérifier les taux pratiqués, ainsi que le tableau d'amortissements.

➤ **Équipements de bureau (21845)**

• **Vérifications à effectuer :**

1. A l'aide des factures pointer les acquisitions de l'exercice.
2. Vérifier si les plus-values ou moins-values dégagées sur les cessions ont fait l'objet d'une affectation au compte 752 «produits de cession d'investissement» Plus-values sur sorties d'actif immobilisés.

Amortissement des équipements de bureau (28145)

3. Vérifier les calculs ainsi que le tableau d'amortissements.

**5. Emballages récupérables (21846)**

• **Vérifications à effectuer :**

1. Se faire présenter l'état des inventaires d'emballages.
2. Vérifier les achats de l'exercice à l'aide des factures correspondantes
3. Vérifier les états de sortie ou les retours effectués par la clientèle.
4. En cas de cession, s'assurer que les plus-values ou moins-values ont été affectées au compte 752.

➤ **Amortissement des emballages récupérables (28146)**

• **Vérifications à effectuer :**

1. Vérifier que les taux d'amortissement sont pratiqués en fonction de la durée, approximative d'utilisation de ces emballages.
2. Vérifier les calculs ainsi que le tableau d'amortissements.

**6-Agencement et Installations (21847)**

• **Vérifications à effectuer :**

1. Contrôler toutes les dépenses de l'exercice à l'aide des factures des fournisseurs et des mémoires de travaux des constructeurs.
2. S'assurer que les factures, mémoires ou situations de travaux ont bien été approuvés par l'architecte, et par les responsables de l'entreprise.
3. Vérifier si ces dépenses ont été prévues dans un budget d'investissements approuvé par le conseil d'administration.
4. Pour les dépenses faites par l'entreprise pour elle-même vérifier tous les justificatifs de main d'œuvre, de consommations de matières et d'autres frais.
5. S'assurer que la contrepartie a été enregistrée au compte 72 «Production immobilisée».
6. En cas de cession ou de destruction de biens. Vérifier si les écritures portant régularisation ont été enregistrées dans les comptes d'investissements et de produits de cession d'investissement.
7. Vérifier les taux pratiqués ainsi que le tableau d'amortissements.

**7-Équipements sociaux (21825)**

218250. Bâtiments sociaux;

21825 Logement du personnel ;

218252. Bâtiments pour œuvres sociales;

21851. Matériel équipement:

2185.2 Mobilier et équipement ménager:

21857. Aménagements.

**Contrôles à effectuer :**

➤ **Bâtiments sociaux**

Mêmes contrôles que pour le compte «21340 Bâtiments».

➤ **Amortissement des bâtiments sociaux (281250)**

Mêmes contrôles que pour le compte «21845 Équipements de bureau»

➤ **Amortissement du matériel (28145)**

Mêmes contrôles que pour le compte «28145 Amortissements des équipements de bureau».

➤ **Mobilier et équipement ménager (21852)**

Mêmes contrôles que pour le compte «21845 Équipements de bureau».

➤ **Amortissements du mobilier et équipement ménager (28152)**

Mêmes contrôles que pour le compte «28145 Amortissements des équipements de bureau».

➤ **Aménagements (21857)**

Mêmes contrôles que pour le compte «21847 Agencements et installations».

➤ **Amortissement des aménagements (28157)**

Mêmes contrôles que pour le compte «28147 amortissement des agencements et installations».

### **8.-Investissements en cours (23)**

Procéder aux mêmes vérifications que celles prévues pour les acquisitions et déductions d'investissements en service. De plus :

1. S'assurer que les investissements en cours ont bien été enregistrés au prix de revient.
  2. Vérifier qu'aucun amortissement n'a été pratiqué.
  3. S'assurer que les montants des investissements achevés ont bien été virés aux comptes d'investissements correspondants.
1. Vérifier que toutes les avances et acomptes sur commandes de biens sont portés au débit du compte 23 et non à un compte fournisseurs.

### **3-2-Les fiches d'immobilisations :<sup>27</sup>**

#### **3-2-1-La fiche d'immobilisation :**

Elle constitue une identification du bien immobilisé, elle renferme toutes les informations indispensables pour identifier l'immobilisation telles que :

- ✓ Le numéro d'inventaire du bien
- ✓ La désignation du bien
- ✓ Sa date d'acquisition
- ✓ Le fournisseur
- ✓ Le taux d'amortissement/Durée de vie
- ✓ Le mode de fonctionnement
- ✓ L'affectation
- ✓ La valeur d'acquisition
- ✓ La valeur d'origine réévaluée
- ✓ La valeur nette comptable
- ✓ La valeur résiduelle si elle existe
- ✓ La valeur comptable amortissable

---

<sup>27</sup> DFC de l'unité cuisson de l'ENIEM.

- ✓ La valeur fiscale amortissable
- ✓ La TVA
- ✓ La date de réévaluation
- ✓ La date de transfert ou de cession
- ✓ Indications sur la nature décomposée (s'il s'agit d'immobilisation décomposée à savoir :
  - Indications sur le composant
  - Indications sur le nombre de remplacement.

### **3-2-2- Le registre du patrimoine :**

C'est un registre coté et paraphé par le premier responsable de l'entreprise ou sont consignées l'ensemble des immobilisations acquises par l'entreprise (toutes les entrées d'immobilisations) y compris celles reçues gratuitement. Ce registre doit comporter toutes les informations nécessaires à l'identification de l'immobilisation à savoir :

- ✓ Le numéro d'inventaire,
- ✓ La désignation de l'immobilisation
- ✓ La date d'acquisition
- ✓ Le fournisseur
- ✓ La localisation (Le centre de frais).
- ✓ Les éventuelles observations.

### **3-2-3-Le registre structure :**

Chaque structure au quelle sont affectés des immobilisations doit tenir un suivi pour celles-ci, car la responsabilité lui est aussi transférée. Le registre structure peut contenir les informations ci-après :

- ✓ Le numéro d'inventaire de l'immobilisation
- ✓ La désignation de celle-ci
- ✓ La date d'acquisition
- ✓ La valeur d'acquisition
- ✓ Le fournisseur
- ✓ La date d'affectation
- ✓ Le centre de frais (la localisation).

**2-2-4-Le livre d'inventaire :**

C'est un livre légal obligatoire. Sont transcrites sur ce registre des informations relatives à l'actif et au passif de l'entité à savoir :

- ✓ Les immobilisations
- ✓ Les stocks
- ✓ Les créances
- ✓ Les comptes de capitaux
- ✓ Et les dettes.

## **CONCLUSION :**

Le rapport d'audit est un document d'information pour la hiérarchie et un outil de travail pour l'audit, il pourrait aussi être utilisé par le commissaire aux comptes.

On distingue l'audit en deux dimensions la première est la dimension statutaire qui permet de différencier l'audit l'égal de l'audit contractuel, et la seconde est la dimension géographique, elle montre la position de l'auditeur dans l'organisation, et on peut trouver l'audit interne, et l'audit externe. Ces deux derniers ont un champ d'application et des objectifs complémentaires malgré leurs déférences.

Le contrôle interne est un bon dispositif pour gérer le patrimoine de l'entreprise, et il est évalué par l'audit interne, ce dernier a pour mission d'évaluer le fonctionnement du dispositif de contrôle interne et lui apporté des ajustements pour le perfectionné.