

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de Master en Financières et Comptabilité

Spécialité : **FINANCE ET COMPTABILITE**

THEME :

Evaluation de la conformité de la méthode
KAM (KPMG Audit Méthodologie) à la norme
internationale d'Audit 315.

Cas : « évaluation du contrôle interne du
cycle immobilisations.

Elaboré par :

Douzi Seif Eddine Wissem

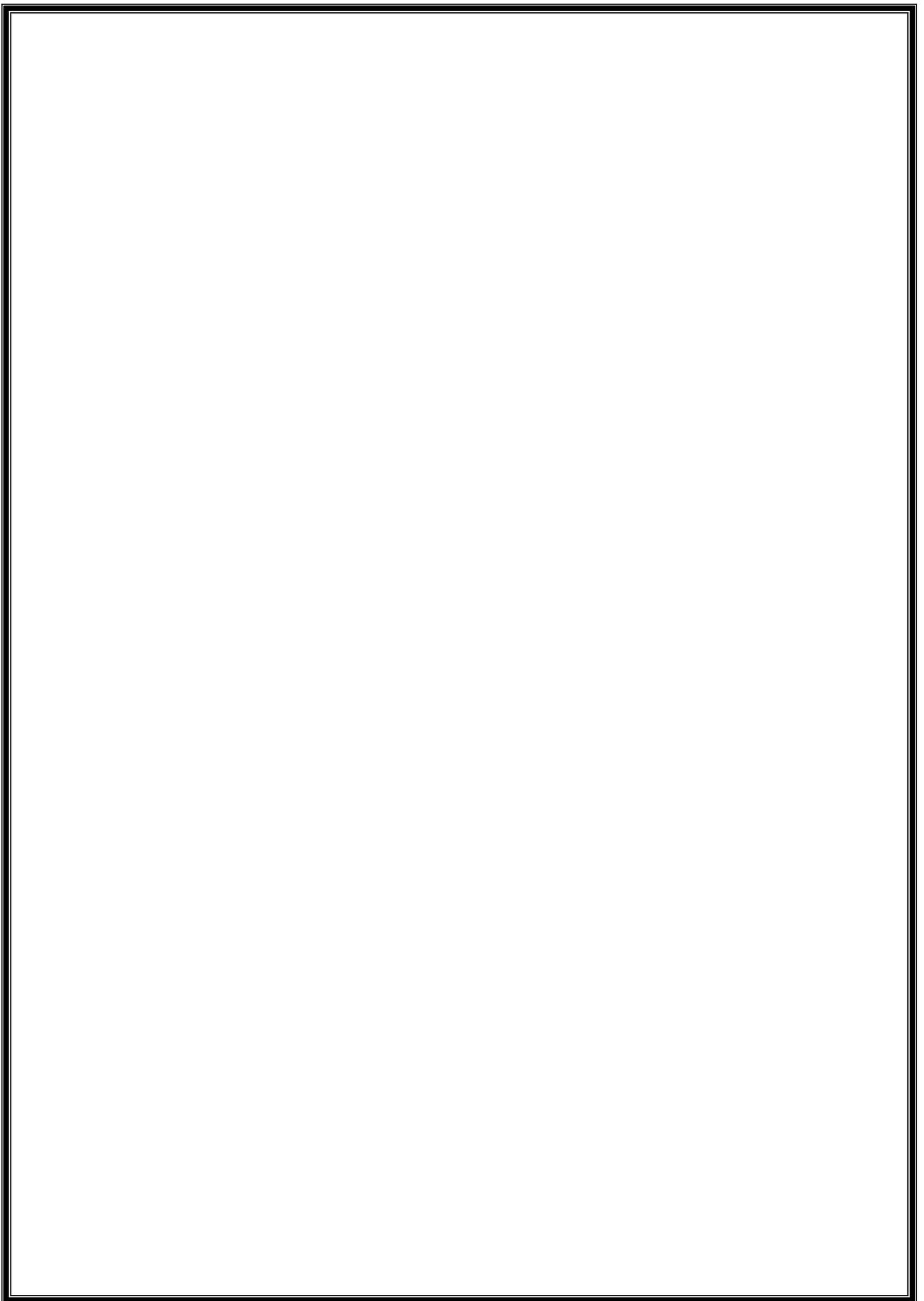
Encadreur :

Dr. IHADDADEN Atmane

Lieu du stage : KPMG Algérie SPA.

Période du stage : du 28/01/2018 au 27/02/2018.

2018/2019



ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de Master en Financières et Comptabilité

Spécialité : **FINANCE ET COMPTABILITE**

THEME :

Evaluation de la conformité de la méthode
KAM (KPMG Audit Méthodologie) à la norme
internationale d'Audit 315.

Cas : « évaluation du contrôle interne du
cycle immobilisations.

Elaboré par :

Douzi Seif Eddine Wissem

Encadreur :

Dr. IHADDADEN Atmane

Lieu du stage : KPMG Algérie SPA.

Période du stage : du 28/01/2018 au 27/02/2018.

2018/2019

Dédicaces

Je dédie ce présent mémoire :

A mes parents qui m'ont soutenue tout au long de mes études ;

A ma famille ;

A tous ce qui m'ont prêté aide et assistance tout au long de cette formation et dont les noms ne sont pas ici mentionnés ;

A tous ceux/celles qui me sont cher(e)s.

Remerciements

Les meilleures choses qui arrivent dans le monde de l'entreprise ne sont pas le résultat du travail d'un seul homme. C'est le travail de toute une équipe.

Steve Jobs.

Au terme de cet humble mémoire, je tiens à remercier tous ceux qui m'ont soutenu durant cette période de stage, qui m'ont aidé à m'améliorer et à donner le meilleur de moi-même.

Je tiens en particulier à remercier mon encadreur Dr. Ihaddaden Atmane pour ses conseils précieux et le temps qu'il m'a consacré. Ainsi que tous les enseignants de l'ESC pour tout ce qu'ils nous ont appris.

Je tiens aussi à remercier monsieur Mathieu BEAUCOURT PDG de KPMG Algérie SPA et Mr. Abdellah HACHIMI mon encadreur et manager du département audit pour leur accueil et disponibilité. Et aussi, Sid Ali BENTAG, Ramzi BELATTAR, Idris Djadi, qui m'ont assisté et m'ont accordé leur patience et confiance tout au long de mon stage.

Je remercie également toute l'équipe KPMG, et en particulier les membres du département audit pour toute l'aide qu'ils m'ont accordé, leurs conseils, leur disponibilité, et pour m'avoir formé aux techniques KPMG.

Sommaire :

| | |
|--|-----|
| Introduction Générale : | 1 |
| Première partie : Généralités sur le contrôle interne et son évaluation..... | 6 |
| Introduction de la première partie | 7 |
| Chapitre 1 : Généralités sur le contrôle interne | 8 |
| I. Définition du contrôle interne..... | 9 |
| II. Objectifs du contrôle interne..... | 12 |
| III. Principes du contrôle interne | 13 |
| IV. Limites du contrôle interne | 16 |
| Chapitre 2 : Evaluation du contrôle interne selon la norme ISA 315..... | 21 |
| I. Champ d'application de la norme | 22 |
| II. Objectif de l'évaluation du contrôle interne | 24 |
| III. Prise de connaissance générale et évaluation des risques..... | 25 |
| IV. Evaluation du contrôle interne | 28 |
| V. Cas d'une composante automatisée ou semi-automatisée | 32 |
| Conclusion de la première partie..... | 38 |
| Deuxième partie : Evaluation du contrôle interne selon la méthode KAM..... | 39 |
| Introduction de la deuxième partie..... | 40 |
| Chapitre 3 : Présentation de KPMG Algérie SPA..... | 41 |
| I. Présentation globale du groupe..... | 42 |
| II. Présentation de KPMG Algérie SPA | 44 |
| III. Secteurs d'activité de KPMG Algérie SPA | 49 |
| IV. Services de KPMG Algérie SPA..... | 50 |
| Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM..... | 55 |
| I. Présentation de la méthode KAM..... | 56 |
| II. Généralités sur le cycle immobilisations | 69 |
| III. Evaluation du contrôle interne du cycle immobilisations..... | 74 |
| Conclusion de la deuxième partie | 91 |
| Conclusion générale | 92 |
| Bibliographie :..... | 95 |
| Annexes..... | 98 |
| Table des matières..... | 105 |

Liste des sigles et abréviations

| Sigle / Abréviation | Signification |
|--------------------------------|--|
| A | Accuracy (Exactitude) |
| AMF | L'Autorité des marchés financiers |
| BC | Bon de commande |
| BCI | Bon de commande interne |
| BL | Bon de livraison |
| BR | Bon de réception |
| C | Completeness (Exhaustivité) |
| CG | Contrôle de gestion |
| CI | Contrôle interne |
| COSO | Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission |
| D&I | Design and implementation (Conception et d'application) |
| DG | Direction générale |
| DTG | Deutsche Treuhand-Gesellschaft |
| EY | Ernst and Young |
| GC | Gestion des commandes |
| IAASB | The International Auditing and Assurance Standards Board |
| IFACI | Institut français de l'audit et du contrôle internes |
| IPE | Information produced by the entitie |
| IRM | L'Information Risk Management |
| ISA | International Standards on Auditing (Les normes internationales d'audit) |
| KAM | KPMG Audit methodologie |
| MRC | Management Review Controls |
| O | Obligations and rights (Droits et obligations) |
| P | Presentation (Présentation et intelligibilité) |
| PLC | Process Level Controls |

| | |
|-------------|--|
| PV | Procès-verbal |
| PWC | Price waterhouse cooper |
| SAP | Substantive analytical procedures. |
| SPA | Société par action |
| SWOT | Strength ; weakness ; opportunity ; threat |
| TOD | Test of details. |
| TOE | test of effectiveness |
| V | Valorisation |
| WCGW | What Could Go Wrong |

Liste des tableaux

| | |
|--|-----------|
| <i>Tableau N° 1 : Synthèse des définitions</i> | <i>12</i> |
| <i>Tableau N° 2 : Analyse SWOT</i> | <i>48</i> |
| <i>Tableau N° 3 : Table des TOE pour les contrôles manuels</i> | <i>66</i> |
| <i>Tableau N° 4 : Evaluation du RoMM.....</i> | <i>68</i> |
| <i>Tableau N° 5 : Impact du Romm sur les procédures d'audit.....</i> | <i>68</i> |
| <i>Tableau N° 6 : Tableau des taux d'amortissement :</i> | <i>76</i> |
| <i>Tableau N° 7 : Mapping WCGW / Risque / Assertion.....</i> | <i>79</i> |
| <i>Tableau N° 8 : Contrôles pertinents.....</i> | <i>81</i> |
| <i>Tableau N° 9 : Assertions d'audit</i> | <i>82</i> |
| <i>Tableau N°10 : Résultats D&I</i> | <i>83</i> |
| <i>Tableau N°11 : Appréciation du risque d'échec :</i> | <i>84</i> |
| <i>Tableau N°12 : Résultats TOE</i> | <i>84</i> |
| <i>Tableau N°13 : Evaluation du RoMM du cycle immobilisations.....</i> | <i>89</i> |

Liste des figures

| | |
|---|-----------|
| <i>Figure N° 1 : Schéma descriptif des étapes d'évaluation du contrôle interne.....</i> | <i>32</i> |
| <i>Figure N° 2 : Organigramme de KPMG Algérie SPA</i> | <i>45</i> |
| <i>Figure N° 3 : Hiérarchie de l'équipe d'audit.....</i> | <i>47</i> |
| <i>Figure N° 4 : L'approche d'audit KPMG</i> | <i>57</i> |
| <i>Figure N° 5 : un exemple de flowchart extrait du processus achat</i> | <i>58</i> |
| <i>Figure N° 6 : Les formes utilisées dans l'outil Visio.....</i> | <i>59</i> |
| <i>Figure N° 7 : approche par les risques</i> | <i>63</i> |
| <i>Figure N° 8 : Résultats TOE C1 & C2 contrôle et comptabilisation des factures.....</i> | <i>85</i> |
| <i>Figure N° 9 : Résultats TOE C3 Validation de la cession des immobilisations</i> | <i>86</i> |
| <i>Figure N° 10: Résultats TOE C4 Validation de la mise au rebut</i> | <i>87</i> |

Liste des annexes

| | |
|---|------------|
| <i>Annexe 1 : lien entre les objectifs et les composantes du contrôle interne</i> | <i>99</i> |
| <i>Annexe 2 : Principes comptables :</i> | <i>100</i> |
| <i>Annexe 3 : Exemple d'un Walkthrough</i> | <i>103</i> |

Résumé

Dans un environnement en constante évolution, les gestionnaires sont dans l'obligation de prendre des décisions stratégiques en se basant sur des informations produites par l'entreprise. La qualité de ses informations dépend de la capacité du système de contrôle interne à empêcher, détecter et corriger les erreurs.

Le contrôle interne est un processus mis en œuvre et supervisé par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction et autre personnel pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi que leur conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables. Pour garantir son efficacité, ce processus doit être évalué.

L'évaluation du système de contrôle interne se fait selon une démarche précise, basée sur des méthodes et des techniques d'appréciation bien déterminées. Elle permet de dégager les points forts et les points faibles du système, de détecter les risques encourus et à encourir et de proposer des améliorations à la direction pour dépasser les faiblesses relevées. Cette évaluation est aussi l'une des étapes clés des missions d'audit financier, car elle permet à l'auditeur d'orienter sa mission. En effet, en se basant sur la qualité du contrôle interne, l'auditeur pourra dans le cadre de l'approche par les risques mieux planifier sa mission.

Plusieurs organismes internationaux et cabinets d'audit et de conseil ont développé leur propre démarche d'appréciation du contrôle interne tel que le cabinet KPMG qui s'est inspiré de la norme internationale d'audit 315 pour mettre en place sa propre démarche : KPMG Audit Methodologie « *KAM* ».

Nous avons dans ce présent mémoire évalué la conformité de la méthode KAM aux normes internationales d'Audit et nous l'avons appliquée pour évaluer le système de contrôle interne du cycle immobilisations d'une entreprise.

Mots clés :

Contrôle interne, KAM, norme internationale d'audit, audit, cycle immobilisations.

Abstract

In an ever-changing environment, managers are forced to make strategic decisions based on information produced by the entity. The quality of that information depends on the ability of the internal control system to prevent, detect and correct errors.

Internal control is a process implemented and supervised by corporate governance, management and other personnel to provide reasonable assurance as to the achievement of the entity's objectives regarding the reliability of the financial information, the effectiveness and efficiency of operations, and their compliance with applicable laws and regulations. To ensure its effectiveness, it must be evaluated.

The evaluation of the internal control system is done according to a precise procedure, based on well-defined methods and assessment techniques. It identifies the strengths and weaknesses of the system, identifies the risk incurred and risk to incur and proposes improvements to overcome identified weaknesses. This assessment is also one of the key steps in financial audit engagements, as it allows the auditor to guide his or her mission. Indeed, based on the quality of internal control, the auditor will be able to better plan his mission as part of the risk-based approach.

Several international organizations and auditing and consulting firms have developed their own approach to assessing internal control, such as KPMG, which was inspired by the international standard of audit 315 to set up its own approach: KPMG Audit Methodology "KAM".

In this paper, we have assessed the compliance of KAM with international auditing standards and applied it to evaluate the internal control system of the assets of a company.

Key words:

Internal control, KAM, international standard of audit, audit, fixed assets cycle.

Introduction Générale

Il est couramment admis que l'information financière joue un rôle primordial dans la prise de décision. En effet, les différents utilisateurs de l'information financière se basent sur cette dernière pour prendre des décisions économiques dont dépendra l'avenir de l'entreprise. Ces utilisateurs, se trouvant dans un environnement en perpétuel changement et face à une concurrence de plus en plus accrue, sont dans l'obligation de prendre les bonnes décisions en temps opportun.

Par ailleurs, il a été établi par les preneurs de décisions que toute action fondée sur une quelconque information produite par l'entreprise nécessite une transparence des comptes de cette dernière. Cependant, il paraît que cette transparence requise au niveau des processus de communication financière demeure un souci majeur. D'où la nécessité d'auditer les comptes de l'entreprise avant chaque prise de décision qui pourrait engager l'entreprise sur plusieurs années.

L'audit comptable et financier est un examen des états financiers d'une entreprise. Il vise à vérifier la sincérité de l'information fournie, sa régularité, sa conformité et son aptitude à refléter une image fidèle de la situation de l'entité audité.

L'objectif d'une mission d'audit est de formuler une opinion quant à la qualité de l'information financière produite par les acteurs économiques. Cette mission s'était longtemps limitée à une révision directe des comptes, axée sur la mise en œuvre de contrôles substantifs et conduisant à la délivrance de l'opinion. Mais cette approche trouve rapidement ses limites et devient insuffisante lorsque l'entreprise à auditer prend de l'ampleur.

L'auditeur étant dans l'incapacité de vérifier toutes les opérations comptables de l'entité par faute de temps, il est dans l'obligation de mettre en place d'autres mesures qui lui permettront de collecter assez d'informations pour formuler une opinion quant à l'état des comptes. Pour ce faire, il devra opter pour une approche par les risques qui lui permettra de définir les domaines où les contrôles seront approfondis, d'identifier les cycles d'activité significatifs, de planifier des interventions pour la réalisation de certains contrôles ou le suivi de certains éléments (situation de trésorerie, indicateurs clés, ...), et de définir un seuil de signification.

Effectivement, une fois les zones à risque identifiées, L'auditeur devra vérifier qu'elles sont couvertes par les procédures initiées par l'entité pour essayer de garantir la fiabilité de l'information fournie. Ces dites procédures sont appelées « Le contrôle interne ».

Les définitions du contrôle interne sont nombreuses et ont eu le plus souvent comme auteurs des organisations professionnelles de comptables tel que « *l'ordre des experts comptables* » et « *Association des Directeurs de Comptabilité et de Gestion* ». Il en est ainsi notamment de la définition déjà donnée en 1977 par « *le Conseil de l'ordre des experts comptables* » qui avait consacré son congrès annuel au contrôle interne.

L'importance de l'évaluation du contrôle interne lors d'une mission d'audit a incité le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) à publier la norme ISA 315 qui, entre autre, traite la problématique de sa détection et de son évaluation.

Ces mesures qui ont été prises par l'IAASB suscitent d'innombrables questions quant à l'importance de l'évaluation du contrôle interne et sa place au sein d'une mission d'audit. En plus de l'apport de l'IAASB, plusieurs cabinets d'audit ont développés leurs propres techniques d'évaluation et appréciation en se basant sur la norme ISA 315 tel que la méthode KAM mise en place par KPMG.

Ce mémoire comporte quatre chapitres répartis en deux parties. La première traite le cadre générale du contrôle interne et son évaluation. La deuxième a pour objet l'évaluation du contrôle interne du cycle immobilisations selon la démarche KAM.

Question principale de recherche

La question principale à laquelle ce mémoire va s'efforcer de répondre est la suivante : « Comment est évalué le contrôle interne selon la démarche KAM (KPMG Audit Méthodologie) au sein d'une entreprise ? ».

Questions secondaires

Pour répondre à la question principale, certaines questions secondaires doivent être posées, à savoir :

- Quelle est la démarche d'appréciation du contrôle interne selon la norme ISA 315 ?
- Quelles sont les caractéristiques de la méthode KAM en termes d'évaluation du contrôle interne ?
- Est-ce que la méthode KAM est conforme à la norme d'audit 315 ?
- La méthode KAM répond-elle aux besoins de l'évaluation du contrôle interne sein d'une entreprise algérienne ?

Dans le but de répondre aux questions posées ci-dessus, le thème qui sera étudié est le suivant : Evaluation de la conformité de la méthode KAM (KPMG Audit Méthodologie) à la norme internationale d'Audit 315.

Cas : « évaluation du contrôle interne du cycle immobilisations ».

Hypothèses de recherche

Afin de répondre à la question principale nous allons essayer de tester l'hypothèse suivante :

Hypothèse : La méthode KAM (KPMG Audit Méthodologie) est appliquée au sein des entreprises conformément à la norme d'audit internationale 315.

Cette hypothèse principale est subdivisée en sous hypothèses :

- La méthode KAM est conforme à la norme d'audit internationale 315 ;
- La méthode KAM répond aux besoins d'évaluation du contrôle interne du cycle des immobilisations au sein des entreprises.

Choix et intérêt du thème

L'audit est un élément indispensable dans la vie des entreprises. Il permet en effet, d'établir un diagnostic précis sur l'état de santé de l'entreprise et sur ses perspectives. A partir d'une analyse soignée de crédibilité des états financiers. L'une des étapes les plus importantes lors d'une mission d'audit est l'évaluation du contrôle interne car ce dernier permet de limiter le risque d'anomalies significatives dans les états financiers.

L'évaluation du contrôle interne permet d'orienter la mission d'audit, d'où l'importance de cette étape. Nous avons choisi de porter notre cas pratique sur le cycle immobilisation car ce dernier fait partie des comptes significatifs des entreprises. Facteur important de production, les immobilisations constituent le moteur des sociétés capitalistiques, contribuant à leur pérennité. L'actif des entreprises constitue donc une grande part du patrimoine, qui peut servir de base pour évaluer les entreprises (méthode d'évaluation par le patrimoine).

Pour ma part, j'ai choisi de traiter ce thème dans le but de mieux comprendre la démarche à suivre pour apprécier l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne et comment l'adapter au cycle immobilisations.

Méthodologie de la recherche

Il est à noter que l'objectif premier de ce mémoire est d'évaluer l'application et la conformité de la méthode KAM (KPMG Audit Méthodologie) dans le cadre de l'appréciation du contrôle interne au sein d'une entreprise algérienne.

Pour ce faire, la méthode de recherche et de collecte de données qui sera principalement utilisée est l'approche descriptive et analytique. Cette approche va nous permettre d'étudier en profondeur toutes les caractéristiques de la démarche faisant l'objet d'étude.

Les outils de collecte des données qui vont être employés sont les suivants :

- L'analyse documentaire : nous allons étudier la documentation existante relative à la norme ISA 315 et à la démarche d'appréciation du contrôle interne de KPMG Algérie SPA et effectuer des revues de littérature des principaux ouvrages qui traitent le thème de mon mémoire ;
- L'observation : C'est le fait de voir des processus ou des comportements se déroulant dans une organisation, pendant une période de temps délimitée. Lors de mon stage, je vais m'efforcer de prendre note des pratiques des auditeurs maîtrisant la démarche KAM ;
- L'entretien : C'est une technique destinée à collecter, dans la perspective de leur analyse, des données discursives (qui se rapporte au discours) reflétant l'univers mental des individus. Dans notre cas, ces entretiens vont nous aider à mieux comprendre les procédures mises en place par les professionnels.

Première partie :

**Généralités sur le contrôle interne et son
évaluation**

Introduction de la première partie

Le contrôle interne est un ensemble de mesures mises en place par l'entreprise dans le but de couvrir les zones à risque. Il permet aux managers de se sentir en sécurité lors de la gestion de l'entreprise et aux actionnaires de diminuer en partie le risque encouru.

Une fois instauré, le contrôle interne devra être évalué pour donner aux parties prenantes une certaine assurance quant à son efficacité. Cette évaluation sera, par la suite, utilisée en interne pour aider l'entreprise à améliorer le système en question en corrigeant ses failles et en externe en rassurant les parties prenantes et en aidant à orienter les missions d'audit.

Dans cette partie intitulée « Généralité sur le contrôle interne et son évaluation », nous allons présenter le contrôle interne et aborder en détail son évaluation selon la norme ISA 315. Pour ce faire, nous avons réparti notre travail sur deux chapitres. Le premier intitulé « Généralité sur le contrôle interne », abordera la définition du contrôle interne, ses Objectifs, ses principes et ses limites. Le deuxième, intitulé « Evaluation du contrôle interne selon la Norme ISA 315 », abordera le champ d'application de ladite norme, son objectif, les indicateurs de risque et leur évaluation.

Chapitre 1 : Généralités sur le contrôle interne

Introduction du premier chapitre

Le contrôle interne, de par son importance, a suscité l'intérêt de plusieurs organismes internationaux et experts dans le domaine. Par conséquent, cette notion a connu plusieurs définitions chacune fortement impactée par l'expérience de l'auteur et son environnement. Cependant, ces définitions sont mises à jour en fonction de l'évolution des techniques de contrôle et d'audit (tel que le passage à l'approche par les risques¹).

L'objectif de ce chapitre est de recenser les définitions les plus importantes du contrôle interne pour en faire une synthèse et exposer les éléments qui le caractérisent. En effet, Dans ce premier chapitre intitulé « Généralités sur le Contrôle Interne », nous allons procéder sur quatre sections à présenter successivement les éléments suivants : La définition du contrôle interne, son objectif, ses principes et ses limites.

¹ L'approche par les risques qui est une méthodologie centrée sur la recherche d'efficacité dans les travaux de révisions des comptes en planifiant la mission d'audit sur la base des risques détectés.

I. Définition du contrôle interne

1. Définition du COSO

COSO est l'acronyme abrégé de « *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* », une commission à but non lucratif qui a établie en 1992 une définition standard du contrôle interne et créée un cadre pour évaluer son efficacité. Par extension ce standard s'appelle aussi COSO.

Le référentiel « COSO Contrôle Interne – Une Approche Intégrée » publié en 1992 a défini les fondamentaux du contrôle interne. Cependant, pour mieux tenir compte de l'évolution de l'environnement économique et réglementaire dans lequel évoluent les organisations (nouveaux risques, attentes accrues en matière de gouvernance, rôle toujours plus important de la technologie, recours intensifié à l'externalisation et exigences de reporting au-delà de la communication financière ...) une mise à jour du référentiel a vu le jour le 14 mai 2013. La définition qui a été proposée est la suivante :

Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité

PWC & IFACI, « Coso : Référentiel intégré de contrôle interne, Principes de mise en œuvre et de pilotage », Broché – 14 mai 2013, Page 19,

COSO a mis la notion d'assurance raisonnable au cœur de sa définition et la considère comme étant l'objectif principal du contrôle interne sans pour autant donner des directives précises pour l'atteindre. En effet, Le contrôle interne défini ainsi ne permet pas de standardiser les pratiques ou mettre en place un cadre de référence pour unifier les procédures de gestion des risques. Néanmoins, Il trace les grandes lignes à suivre pour mettre en place un système qui permet d'atteindre les objectifs du contrôle interne. Cette souplesse donne libre cours à l'entreprise pour mettre en place une procédure adaptée à sa structure et à son environnement.

2. Définition Conseil de l'Ordre des Experts Comptables

L'Ordre des Experts-Comptables avait donné, dès 1977, une première définition du contrôle interne très proche de la vision maintenant répandue internationalement et qui a donné lieu à la publication des principaux référentiels. Cette définition est comme suit :

Chapitre 1 : Généralités sur le contrôle interne

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. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci.

Le Contrôle interne (Collection de l'Ordre des experts comptables et des comptables agréés) Broché – 1977

3. Définition de l'AMF

L'AMF² a confié, en avril 2005, à un groupe de travail « de Place » le choix et/ou l'adaptation d'un référentiel de contrôle interne à l'usage des sociétés françaises soumises aux obligations de la loi de Sécurité Financière du 1er août 2003 en précisant que « le référentiel devrait constituer un outil de gestion au service des entreprises faisant appel public à l'épargne ».

Ce groupe a proposé une définition du Contrôle interne pour ensuite mettre en place un cadre de référence dans le but d'unifier les pratiques des entreprises en la matière. Cette définition est la suivante :

²L'Autorité des marchés financiers (AMF) régule les acteurs et produits de la place financière française. Elle réglemente, autorise, surveille, contrôle et, lorsque c'est nécessaire, enquête et sanctionne. Elle veille également à la bonne information des investisseurs et les accompagne, en cas de besoin, grâce à son dispositif de médiation.

Chapitre 1 : Généralités sur le contrôle interne

Le contrôle interne est 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 :

- a) contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources, et*
- b) 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 :

- a) la conformité aux lois et règlements ;*
- b) l'application des instructions et des orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire ;*
- c) le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;*
- d) la fiabilité des informations financières.*

Le contrôle interne ne se limite donc pas à un ensemble de procédures ni aux seuls processus comptables et financiers.

Il ne recouvre pas non plus toutes les initiatives prises par les organes dirigeants ou le management comme par exemple la définition de la stratégie de la société, la détermination des objectifs, les décisions de gestion, le traitement des risques ou le suivi des performances.

Groupe de Place : « Le dispositif de Contrôle Interne : Cadre de référence », Page 9

4. Définition de KPMG

Le cabinet KPMG s'est inspiré de la norme ISA 315 pour définir le contrôle interne.

Le contrôle interne est mis en œuvre par le gouvernement d'entreprise, la direction et le personnel pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité concernant la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi que leur conformité à la réglementation applicable.

KPMG, Incollable contrôle interne ; Audit solutions ; 2018 ; page 6

Chapitre 1 : Généralités sur le contrôle interne

5. Synthèse des Définitions

Des différentes définitions précitées, on peut recenser caractéristiques du contrôle interne suivantes :

Tableau N°1 : Synthèse des définitions

| <u>Caractéristiques</u> | <u>Détails</u> |
|--|---|
| Champ d'application | Il est appliqué aux processus de l'entreprise |
| Personnes chargées de la mise en place du contrôle interne | Le gouvernement d'entreprise La direction Le personnel de l'entreprise |
| Objectif | Fournir une assurance raisonnable sur : a) la fiabilité de l'information financière ; b) l'efficacité et l'efficience des opérations ; c) la conformité des opérations à la réglementation applicable. |
| Apport du contrôle interne | a) Aide à la maîtrise des activités b) Appréciation des risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité. |

Source : *Etabli par nous-mêmes.*

II. Objectifs du contrôle interne

Selon le référentiel intégré de contrôle interne « COSO1 » publié en 2013, les objectifs de contrôle interne peuvent être regroupés en 3 catégories. En nous aidant de l'apport de ce référentiel, nous avons fait le lien entre chaque catégorie et son impact sur l'entreprise et sa gestion.

1. Objectifs liés aux opérations

Ils concernent l'efficacité et l'efficience des opérations. Il s'agit notamment des objectifs de performance opérationnelle et financière, ainsi que de sauvegarde des actifs.

La performance est dépendante de deux facteurs majeurs à savoir la réalisation des objectifs fixés dans les délais (efficacité) et la maximisation des produits et la minimisation des coûts (efficience). Pour atteindre un niveau important de performance, le contrôle interne doit contenir un bon réseau de communication des informations et un système de contrôle de gestion bien fondé. UN bon système de contrôle interne vise la réalisation de la performance financière de l'entreprise pour garantir sa pérennité.

Chapitre 1 : Généralités sur le contrôle interne

La protection des actifs nécessite la mise en place d'un ensemble cohérent de moyen de contrôle et de surveillance, permettant d'une part de s'assurer que la valeur des actifs figurant dans les documents comptables se concorde avec la valeur des actifs déterminée après l'inventaire physique, et d'autre part de garantir que tous les flux monétaires et physiques sont régulières, autorisés, justifiés et enregistrés. Dans ce sens le contrôle interne permettra de préserver le patrimoine de l'entreprise.

2. Objectifs liés au reporting

Ils concernent le reporting interne et externe, financier et extra-financier. Ils peuvent viser la fiabilité, le respect des délais, la transparence ou d'autres exigences des régulateurs, des organismes de normalisation reconnus ou des instructions internes.

La prise d'une décision adéquate dépend de la disponibilité, sincérité et crédibilité de l'information. En effet, l'information doit refléter la réalité économique de l'entreprise et elle doit être disponible, dans le format voulu et dans délais appropriés. Une entreprise ne peut pas être gérée, dirigée ou maîtrisée si elle ne possède pas un système d'information fiable et qui leur garanti la précision et l'exactitude des documents comptables.

3. Objectifs liés à la conformité

Ils concernent le respect des lois et règlements applicables à l'entité et le suivi des instructions des organes de gestion. En effet, les contrôles doivent permettre de minimiser le risque de non-conformité de l'organisation aux règles externes qui la concernent, et aussi les référentiels internes tels les politiques, les procédures et les modes opératoires

Le respect des lois en vigueur nécessite l'implication d'un juriste dans la prise de décision et permet à l'entreprise d'éviter de possibles litiges avec ses fournisseurs, ses clients, ses employés et des fois même l'état.

Les instructions de la direction sont communiquées aux membres de l'entreprise d'une façon permanente ou temporaire. Pour d'assurer de leur conformité avec la politique de l'entreprise et du respect des instructions, elles sont filtrées par la voie d'un double contrôle avant de produire leurs effets ; un contrôle à priori permettant de s'assurer que les objectifs des instructions sont précisément définis et fixés, que les instructions sont claires et compréhensibles et qu'elles sont envoyées aux personnes concernées ; un deuxième contrôle à posteriori permettant de suivre l'application des directives et des orientations portées dans les instructions.

III. Principes du contrôle interne

La mise en place d'un système de contrôle interne nécessite le respect d'un certain nombre de principes qui permettent d'atteindre les objectifs précités et de garantir la qualité de ce dernier.

Chapitre 1 : Généralités sur le contrôle interne

Dans ce présent mémoire, nous avons proposé certains principes en nous aidant des composantes du contrôle interne énumérés dans le référentiel intégré de contrôle interne COSO1 (Voir annexe 1 : lien entre les objectifs et les composantes du contrôle interne). Les principes qu'on a ressortis sont comme suit :

1. Les principes liés à l'environnement de contrôle

L'environnement de contrôle est l'ensemble des structures chargées de la mise en œuvre du contrôle interne dans toute l'organisation. Ce dernier doit respecter les principes suivants :

- Manifester son engagement en faveur de l'intégrité et de valeurs éthiques (l'organisation démontre son engagement en faveur de l'intégrité et des valeurs éthiques) ;
- Surveiller la mise en place et le bon fonctionnement du dispositif de Contrôle Interne (le conseil fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du système de contrôle interne) ;
- Définir les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs (le management, agissant sous la surveillance du conseil, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs) ;
- Manifester son engagement à attirer, former et fidéliser des collaborateurs compétents (l'organisation démontre son engagement à attirer, former et fidéliser des personnes compétentes conformément aux objectifs).

2. Les principes liés à l'évaluation des risques

Un risque est défini comme la possibilité qu'un événement survienne et ait un impact défavorable sur la réalisation des objectifs. Pour identifier et couvrir ses risques (ou du moins les maintenir à un niveau acceptable), l'entreprise devra respecter les principes suivants :

- Définir clairement ses objectifs (l'organisation définit des objectifs de façon suffisamment claire pour permettre l'identification et l'évaluation des risques susceptibles d'affecter leur réalisation) ;
- Identifier et analyser les risques associés à la réalisation de ses objectifs (l'organisation identifie les risques susceptibles d'affecter la réalisation de ses objectifs dans l'ensemble de son périmètre et procède à leur analyse de façon à déterminer comment ils doivent être gérés) ;
- Evaluer le risque de fraude associé à la réalisation de ses objectifs (l'organisation intègre le risque de fraude dans son évaluation des risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs) ;
- Identifier et évaluer les changements impactant significativement le système de Contrôle Interne (l'organisation identifie et évalue les changements qui pourraient avoir un impact significatif sur le système de contrôle interne tel que l'évolution de l'environnement économique externe).

3. Les principes liés à l'activité de contrôle

Les activités de contrôle désignent les règles et procédures qui apportent l'assurance raisonnable que les instructions du management pour maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs sont mises en œuvre. En d'autres termes, c'est le fait de concevoir des contrôles qui couvrent les risques identifiés. Pour ce faire, l'entreprise devra respecter les principes suivants :

- choisir et développer les activités de contrôle qui ramènent les risques à des niveaux acceptables (l'organisation sélectionne et développe des activités de contrôle qui visent à maîtriser et à ramener à un niveau acceptable les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs) ;
- Sélectionner et développer des contrôles généraux informatiques (l'organisation sélectionne et développe des contrôles généraux informatiques pour faciliter la réalisation des objectifs) ;
- Mettre en place les activités de contrôle par le biais de règles et de procédures (l'organisation déploie les activités de contrôle par le biais de règles qui précisent les objectifs poursuivis, et de procédures qui permettent de mettre en œuvre ces règles).

4. Les principes liés à la communication et à l'information

La communication est le processus continu et itératif par lequel l'information nécessaire est fournie, partagée et obtenue. La communication interne est le vecteur par lequel l'information est diffusée dans toute l'organisation, en amont, en aval, et de façon transversale. Dans le cadre des objectifs du contrôle interne liés au reporting, l'entreprise devra respecter les principes suivants :

- Importance de la fiabilité et pertinence de l'information utilisée (l'organisation obtient, produit et utilise des informations pertinentes et de qualité pour faciliter le fonctionnement du contrôle interne) ;
- Obligation de communiquer en interne les informations nécessaires au bon fonctionnement du Contrôle Interne (organisation communique en interne l'information nécessaire au bon fonctionnement du contrôle interne, notamment les informations relatives aux objectifs et aux responsabilités du contrôle interne) ;
- Communiquer en externe (l'organisation communique aux tiers les éléments qui peuvent affecter le fonctionnement du contrôle interne).

5. Les principes liés à l'activité de pilotage

Le pilotage est le contrôle des performances d'une entreprise. Il implique notamment la surveillance de la mise en œuvre du contrôle interne en s'assurant que les contrôles conçus sont bien implémentés. Pour ce faire l'entreprise devra respecter les principes suivants :

Chapitre 1 : Généralités sur le contrôle interne

- Réaliser des évaluations continues et/ou ponctuelles du Contrôle Interne (l'organisation sélectionne, développe et réalise des évaluations continues et/ou ponctuelles pour s'assurer que les composantes du contrôle interne sont mises en place et fonctionnent) ;
- Communiquer les faiblesses de contrôle notamment à la direction générale et au Conseil (l'organisation évalue et communique les déficiences de contrôle interne en temps voulu aux responsables des mesures correctives, y compris, le cas échéant, à la direction générale et au conseil).

IV. Limites du contrôle interne

Le contrôle interne fournit une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité, néanmoins il comporte des limites. Le contrôle interne ne peut éviter des jugements erronés ou de mauvaises décisions, ou bien encore des événements externes qui peuvent empêcher l'atteinte des objectifs opérationnels.

Le contrôle interne, indépendamment de son niveau d'efficacité, ne peut fournir à l'entité qu'une assurance raisonnable que ses objectifs en matière d'élaboration de l'information financière sont atteints. La possibilité d'atteindre ces objectifs est affectée par des limites inhérentes au contrôle interne. Ces limites incluent le fait que le jugement humain dans la prise de décision peut être erroné et que des manquements dans le contrôle interne peuvent survenir à cause de l'erreur humaine.

Norme ISA 315 : identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement 2009, Page 32, Point A46

En d'autres termes, un système de contrôle interne peut s'avérer défaillant. Ces limites peuvent résulter des facteurs suivants :

1. Facteur matériel

C'est l'absence de systèmes adéquats indispensables à la bonne implémentation et suivi des procédures de contrôle interne mises en place. On peut citer les systèmes suivants :

1.1. Un système de documentations et d'informations

La documentation que l'on doit retrouver dans l'entité comporte essentiellement la description de système d'information (exemple un système comptable adéquat), l'ensemble des manuels de procédures et les documents spécifiques à la description des tâches.

Un système de documentation approprié suppose l'existence de procédures écrites, des supports formalisés de l'information et des rapports financiers et de gestion.

Chapitre 1 : Généralités sur le contrôle interne

1.2. Un système d'autorisation et de supervision

Un système d'autorisation suppose la définition au préalable, des pouvoirs et des tâches de chaque personne. Les pouvoirs attachés à une fonction doivent être précisément définis. En effet, aucune personne n'est autorisée à donner des ordres sans être habilitée à le faire.

La réalisation d'une action doit être effectivement subordonnée à l'accord de la personne habilitée à l'entreprendre. La supervision des travaux peut intervenir de deux façons différentes. Dans un premier lieu, la supervision peut avoir un rôle préventif, c'est le cas d'une supervision à priori qui permet de vérifier le plein respect des conditions nécessaires à la réalisation d'une opération. Dans un deuxième lieu, la supervision peut arriver dans une phase ultérieure à la réalisation des opérations. C'est le cas d'une supervision à posteriori qui doit être effectuée d'une manière régulière pour donner des résultats efficaces.

1.3. Un système comptable approprié

Un système comptable est un ensemble cohérent des principes, méthodes et procédures comptables autorisés par la loi et utilisés par l'entité économique, afin de produire des états financiers répondant au besoin d'utilisateurs internes et externes en matière d'information.

L'entreprise doit avoir un système comptable qui garantit le traitement adéquat des opérations, ainsi que la bonne qualité de l'information communiquée. L'utilisation d'un système comptable adéquat, des documents pré-numérotés, la mise en place d'un système budgétaire, l'utilisation de l'outil informatique et des logiciels comptables performants sont des facteurs qui renforcent la crédibilité de l'information et réduisent le taux d'erreur lors de traitement des opérations.

2. Facteur humain

Dans la mesure où le contrôle interne repose sur le facteur humain, il est susceptible d'être touché par des erreurs de conception, de jugement ou d'interprétation. Il est toujours possible qu'un fraudeur particulièrement astucieux profite des failles des procédures internes pour commettre un vol au détriment de l'entreprise.

On peut citer, à titre d'exemple, les éléments suivants³ :

2.1. Des dysfonctionnements

Des dysfonctionnements peuvent être provoqués par des défaillances humaines telles que de simples erreurs ou des événements externes échappant au contrôle de l'organisation. On peut citer à titre d'exemple les événements suivants :

³ PWC & IFACI, « Coso : Référentiel intégré de contrôle interne, Principes de mise en œuvre et de pilotage- synthèse », Broché – 14 mai 2013, Page 27,

Chapitre 1 : Généralités sur le contrôle interne

- Les membres du personnel peuvent mal interpréter les instructions et leur jugement peut être défaillant, ceci va conduire à un dysfonctionnement du système de Contrôle Interne ;
- Les salariés peuvent commettre des erreurs par manque d'attention ou à cause de la routine ;
- Un responsable des services comptables chargé d'enquêter sur les anomalies peut oublier de le faire ou ne pas poursuivre son investigation suffisamment en profondeur pour prendre les mesures adéquates ;
- Un employé peut être remplacé par un personnel intérimaire n'ayant pas les compétences requises afin de s'acquitter convenablement de ses tâches ;
- Des changements dans les systèmes peuvent être introduits avant que le personnel n'ait reçu la formation nécessaire pour réagir correctement aux premiers signes d'un dysfonctionnement.

2.2. La capacité du management à contourner le contrôle interne

Le système de Contrôle Interne ne pouvant être plus efficace que les personnes responsables de son fonctionnement, ceux-ci peuvent l'outrepasser dans le but soit d'en tirer profit personnellement soit d'améliorer la présentation de la situation financière de l'entreprise ou de dissimuler la non-conformité aux obligations légales.

Ces agissements incorrects englobent le fait d'accroître fictivement le chiffre d'affaire, rehausser la valeur de la société en prévision de sa cession ou d'une émission publique d'actions, sous-estimer les prévisions de chiffre d'affaire ou de résultats dans le but d'augmenter une prime liée aux performances... etc.

Ceci dit, les infractions au système de Contrôle Interne ne doivent pas être confondues avec les interventions du management visant à annuler ou déroger, pour des raisons légitimes, à des normes et procédures prescrites. Dans le cas de transactions ou d'événements inhabituels, de telles interventions sont généralement nécessaires et faites ouvertement en étant étayées par des documents ou bien les membres du personnel concernés en sont avertis.

2.3. Une collusion visant à contourner les contrôles

Le système de Contrôle Interne peut être déjoué via une collusion le management, les collaborateurs et/ou les tiers.

Des individus agissant collectivement pour perpétrer et dissimuler une action, peuvent altérer les informations financières ou de gestion d'une manière qui ne puisse être détectée par le système.

2.4. La pertinence des objectifs fixés

La pertinence des objectifs fixés comme préalable au contrôle interne. En effet la mise en place d'un contrôle qui ne permet pas de couvrir les risques ne fera qu'alourdir les procédures de l'entreprise sans procurer une quelconque assurance quant à la fiabilité des informations fournies.

Chapitre 1 : Généralités sur le contrôle interne

2.5. Une décision basée sur un jugement erroné ou biaisé

L'efficacité des contrôles sera limitée par le risque d'erreur humaine lors de la prise de décisions ayant un impact sur les opérations de la société. Les personnes prenantes de telles décisions devront exercer, dans le laps de temps qui leur est impartis, leur jugement en se basant sur les informations mise à leur disposition⁴ tout en faisant face aux pressions liées à la conduite des affaires. Ces décisions peuvent produire des résultats décevant et doivent, dans l'avenir, être modifiées.

⁴Groupe de Place : « Le dispositif de Contrôle Interne : Cadre de référence », Page 17

Conclusion du premier chapitre

La présentation du système de contrôle interne nous a permis de comprendre la notion de contrôle interne, ses fondements, ses objectifs, ses principes et ses limites.

Le système de contrôle interne est sous l'influence de plusieurs acteurs internes et externes à l'entreprise qui sont impliqués dans sa mise en œuvre, son fonctionnement, son suivi, et son appréciation.

L'atteinte des objectifs de ce système et son efficacité reposent sur un certain nombre de principes qui permettent de garantir la couverture des risques encourus. Néanmoins, le contrôle interne présente des limites liées aux facteurs matériel et humain.

La mise en place d'un système de contrôle interne performant et adéquat ne donne une garantie suffisante quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise. D'où la nécessité d'effectuer des évaluations régulières et permanentes pour l'ajuster aux besoins et à la taille de l'entité. Le processus d'évaluation du système de contrôle interne sera le sujet du deuxième chapitre.

Chapitre 2 : Evaluation du contrôle interne selon la norme ISA 315

Introduction du deuxième chapitre

Dans ce présent chapitre, nous nous sommes intéressés à la norme ISA 315 pour avoir une meilleure visibilité sur l'évaluation du contrôle interne selon les standards internationaux et pouvoir, par la suite, mieux analyser la démarche KAM.

Nous allons procéder sur cinq sections à présenter successivement les éléments suivants : Le champ d'application de la norme, l'objectif de l'évaluation du contrôle interne, la prise de connaissance générale, l'évaluation des risques, l'évaluation du contrôle interne et la démarche à suivre dans le cas d'une composante automatisée ou semi automatisée.

I. Champ d'application de la norme

Dans le cadre d'une mission d'audit, L'auditeur est d'abord amené à évaluer les risques d'audit de l'entreprise pour ensuite mettre en place un plan d'action. Pour ce faire la norme ISA 315 définit des exigences et contient des indications sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions. Ces risques sont évalués à partir d'une connaissance du secteur d'activité de l'entreprise, d'une analyse des forces et faiblesses de l'entreprise (y compris au niveau stratégique), et d'une compréhension des procédures de contrôle interne de l'entreprise.

Le champ d'application défini par la norme est comme suit :

Cette Norme Internationale d'Audit (International Standard on Auditing, ISA) traite des obligations de l'auditeur concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.

Norme ISA 315 : identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement, Page 6, Point 1

En résumé, la norme donne les obligations de l'auditeur lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement. Selon cette norme, ces connaissances serviront, avant tout, à identifier les risques d'anomalies pour s'assurer qu'ils sont bien couverts par des contrôles adéquats. Ces contrôles sont, par la suite, évalués pour apprécier leur efficacité.

Cette compréhension permettra à l'auditeur d'appréhender les risques généraux liés à l'entreprise notamment les risques de l'activité ou du secteur, les risques d'organisation et de structure et les risques de la politique générale. L'auditeur doit réaliser cette étape d'une manière vigilante puisqu'elle conditionne le reste des travaux d'audit et particulièrement le contrôle des états financiers.

Les connaissances indispensables au bon déroulement d'une mission d'audit peuvent être regroupées en trois segments. Le premier comporte les connaissances sur l'entité auditée, le deuxième comporte les connaissances relevant de son l'environnement et le dernier les connaissances se rapportant au contrôle interne.

1. Les connaissances requises sur l'entité

L'auditeur doit acquérir la connaissance des domaines suivants :

- Nature de l'entité et ses activités ;

Chapitre 2 : Evaluation du contrôle interne selon la norme ISA 315

- la détention du capital, ses structures de gouvernance et la façon dont l'entité est organisée et financée ;
- les types d'investissements que l'entité réalise et ceux qui sont prévus, y compris ceux dans des entités ad hoc.
- Choix et application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons des changements apportés ;
- Objectifs et stratégies de l'entité ;
- Mesure et revue de la performance financière de l'entité ;
- Les procédures de l'entité pour retracer le circuit de l'information en interne.

Ces informations vont lui permettre d'appréhender les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies qu'il s'attend à trouver dans les états financiers.

Il est aussi à noter qu'une bonne compréhension de l'entité, de ses processus et niveaux de responsabilité vont permettre à l'auditeur d'identifier plus facilement les zones à risque.

2. Les connaissances requises sur l'environnement de l'entité

L'auditeur doit acquérir la connaissance des domaines suivants :

- La situation économique relative au secteur concerné ;
- La réglementation et les autres facteurs externes y compris le référentiel comptable applicable ;
- Les risques relatifs au secteur d'activité de l'entité pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives.

Ces informations vont permettre à l'auditeur d'appréhender les variations des flux d'opérations, et celles des soldes comptables qu'il s'attend à trouver dans les états financiers. Ceci pourrait aussi aider l'auditeur lors de l'évaluation des provisions constituées par l'entité et des reprises effectuées, On pourrait citer à titre d'exemple la faillite de l'un des clients de l'entreprise qui impacterait le recouvrement de la créance de ce dernier.

3. Les connaissances requises sur le contrôle interne

La norme définit les connaissances requises comme suit :

L'auditeur doit acquérir la connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit. Bien que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concernent généralement le processus d'élaboration de l'information financière, tous ces contrôles ne sont pas nécessairement pertinents pour l'audit. Il relève du jugement professionnel de l'auditeur de déterminer si un contrôle exécuté individuellement ou en association avec d'autres est pertinent pour l'audit.

Norme ISA 315 : identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement, Page 9, Point 12

La norme d'audit met l'accent sur l'importance de bien choisir les contrôles pertinents qui impactent directement le déroulement de la mission d'audit et fourni des directives pour guider l'auditeur lors de son choix.

II. Objectif de l'évaluation du contrôle interne

Selon les définitions précitées du contrôle interne, ce dernier sert à fournir une assurance raisonnable sur la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations et la conformité des opérations à la réglementation applicable.

L'évaluation du contrôle interne aide l'auditeur à identifier les types d'anomalies potentielles couvertes et les différents facteurs qui affectent les risques d'anomalies significatives.

L'évaluation du contrôle interne permet de fournir une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués d'anomalies significatives. Ce travail va permettre à l'auditeur d'adapter la mission à l'entité auditée en s'appuyant sur la qualité du contrôle interne et de son environnement.

La qualité du contrôle interne impacte directement les risques de présences d'anomalies significatives dans les états financiers. Un contrôle efficace permet de prévenir et détecter les erreurs et les omissions qui pourraient affecter les comptes et donc donner à l'auditeur une assurance raisonnable sur la maîtrise des risques au sein de l'entreprise.

Néanmoins, les procédures d'évaluation du contrôle interne ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit. D'où la nécessité de compléter les travaux effectués par des procédures substantives qui permettent d'émettre une opinion d'audit sur états financiers. Celles-ci sont moins étendues si les résultats de l'évaluation du contrôle interne sont satisfaisants.

Chapitre 2 : Evaluation du contrôle interne selon la norme ISA 315

En plus d'affecter l'étendu des procédures substantives effectuées par la suite, la qualité du contrôle impacte directement la durée d'une mission⁵ d'audit et ses frais⁶. Suite à l'évaluation du contrôle interne, l'auditeur mettra en place un plan d'action. Si le contrôle interne ne permet pas de couvrir les risques d'anomalies significatives l'auditeur se trouvera dans l'obligation de faire plus de tests substantifs dans le but de couvrir par ses travaux les risques encourus. Néanmoins, si le contrôle interne couvre ces-dit risques, l'auditeur n'aura pas à intensifier ses tests. Ces travaux complémentaires consommeront du temps et de l'énergie qui sera par la suite refacturée au client.

La norme ISA 315 aborde ce point dans le paragraphe suivant :

La connaissance du contrôle interne aide l'auditeur à identifier les types d'anomalies potentielles et les facteurs qui affectent les risques d'anomalies significatives et à définir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Norme ISA 315 : identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement, Page 31, Point A42

III. Prise de connaissance générale et évaluation des risques

L'évaluation d'un système de contrôle interne passe d'abord par une étape de prise de connaissance de l'entreprise, dont l'objectif est la bonne compréhension de l'entité et de son organisation, en utilisant un certain nombre de moyens. Cette compréhension va aider l'auditeur à d'identifier les risques d'anomalies significatives (risques inhérents) qu'il évaluera par la suite pour identifier les contrôle pertinents (les contrôles qui couvrent les risques les plus importants).

Les risques inhérents définis par la norme sont ceux résultants de plusieurs facteurs importants, qui pourraient compromettre la capacité de l'entité à atteindre ses objectifs et à mettre en œuvre ses stratégies. On peut citer les facteurs suivants :

- Des conditions, événements ou circonstances qui pourraient affecter les informations fournies sur les états financiers ;
- Des décisions ou absence de décisions qui auraient pu entrainer ou empêché la présence d'anomalies significative ;
- La fixation d'objectifs et de stratégies inappropriés.

⁵ Bedard.J & Graham.L, "Reporting on internal control", The routledge companion to auditing, 2014, chapitre 25 pp.311–321 ; P19.

⁶ Chalmers.K, Hay.D & Khlif.H , "Internal control in accounting research A review", Journal of Accounting Literature, 06 Mars 2018.

Les risques sont identifiés en utilisant plusieurs moyens via la compréhension des procédures de l'entreprise et de son environnement.

Pour pouvoir identifier les risques, l'auditeur doit collecter le maximum d'informations et acquérir une bonne compréhension de l'entreprise. Les moyens mis à sa disposition sont présentés comme suit :

1. Demande d'informations

La demande d'information est un moyen utilisé pour collecter des informations d'ordre financières et non financières en consultant des personnes internes et externes de l'entité. Elle se fait via des demandes écrites formelles et des questionnaires, comme elle peut être effectuée par le biais des demandes orales informelles tel qu'un entretien avec le directeur d'un service pour mieux cerner les procédures de l'entreprise.

La norme ISA a énuméré plusieurs personnes susceptibles de fournir des informations à l'auditeur dans le cadre de sa mission⁷. On peut citer les personnes suivantes :

- La direction et des personnes responsables de l'élaboration de l'information financière ;
- Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent aider l'auditeur à comprendre le contexte dans lequel les états financiers sont établis ;
- Les collaborateurs du service d'audit interne peuvent fournir des renseignements sur les procédures d'audit interne réalisées au cours de l'année portant sur la conception et l'efficacité du contrôle interne de l'entité et sur le caractère satisfaisant ou non des réponses apportées par la direction aux problèmes mis en évidence par leurs travaux ;
- Les employés responsables d'initier, de traiter ou d'enregistrer des opérations complexes ou inhabituelles peuvent aider l'auditeur dans l'appréciation du caractère approprié du choix et de l'application de certaines méthodes comptables suivies ;
- Le service juridique interne peut fournir des renseignements sur des sujets tels que les litiges, la conformité aux textes législatifs et réglementaires, la connaissance de fraudes commises ou suspectées affectant l'entité, les garanties accordées, les engagements après-vente, les accords (tels que l'existence de co-entreprises) ou encore la portée des clauses d'un contrat ;
- Le personnel du service marketing ou commercial peuvent fournir des renseignements sur les évolutions dans la stratégie marketing de l'entité, l'évolution des ventes ou les accords commerciaux avec les clients.

⁷Norme ISA 315 : identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement, « *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* », number: 978-1-934779-92-7, 2009, Edition - ISBN. Page 18, Point A6

2. Observation physique

L'observation physique, consiste à regarder et examiner la façon selon laquelle se fait l'exécution d'un processus ou d'une opération quelconque. Par exemple, observer comment se fait l'inventaire physique des immobilisations ou des stocks. On peut citer à titre d'exemple l'observation des éléments suivants :

- Les opérations de l'entité ;
- Des documents (tels que les business plans et les plans stratégiques), des enregistrements comptables, et des manuels de contrôle interne ;
- Des rapports préparés par la direction (tels que des rapports de gestion trimestriels ou des états financiers intermédiaires) et par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (tels que les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration) ;
- Les locaux et les sites de production de l'entité ;
- Des dossiers clients et des pièces rentrants dans le cadre d'une procédure bien définie (Tel que les factures établie, les bons de livraison et les bons de commandes pour retracer la procédure vente).

3. Procédure analytique

La procédure analytique est une procédure focalisée sur des opérations de rapprochement et de comparaison entre des informations financières et d'autre non financières afin de chercher l'existence des relations logiques et réelles justifiant la fidélité et la crédibilité des enregistrements comptables. Si l'appréciation aboutie à la constatation d'une conformité et concordance absolue entre les informations théoriques et les données physiques, l'auditeur estime que les procédures de contrôle interne sont bien conçues et exécutées.

Par contre, si le résultat de rapprochement abouti à l'identification d'une discordance ou d'un écart significatif entre les deux types d'informations l'auditeur doit orienter ces travaux d'audit vers l'approfondissement des investigations de contrôle pour détecter et rectifier les défaillances des procédures de contrôle.

4. Autres sources d'information relatives aux risques

D'autres procédures exécutées par l'auditeur peuvent aussi être utilisées pour l'évaluation des risques. On peut citer les sources suivantes :

4.1. Informations recueillies au cours de périodes précédentes

L'expérience pertinente acquise lors des précédentes missions d'audit ou d'autres types de missions effectuées pour l'entité. Cela peut inclure :

- Les domaines qui ont posé des problèmes dans les audits précédents ;
- Les déficiences de contrôle interne ;

Chapitre 2 : Evaluation du contrôle interne selon la norme ISA 315

- Les modifications dans la structure organisationnelle, les processus opérationnels et le système de contrôle interne ;
- Les anomalies précédemment décelées et le fait de savoir si elles ont été corrigées à temps.

L'auditeur est aussi tenu de prendre en considération les changements importants survenus dans l'entité depuis les périodes précédentes peuvent engendrer, ou modifier, des risques d'anomalies significatives.

4.2. L'information externe à l'entité

L'auditeur peut demander des informations auprès de personnes ou entreprise externes à l'entité audité. On peut citer à titre d'exemples les éléments suivants :

- Les demandes d'information auprès des conseillers juridiques externes de l'entité ou des experts chargés des valorisations ;
- Des confirmations de solde auprès des clients et fournisseurs ;
- L'examen des rapports préparés par les banques ou par les agences de notation ;
- L'information concernant le secteur et l'état de l'économie obtenue suite à des recherches sur internet, dans les revues économiques et commerciales, ainsi que dans les publications financières et celles des autorités de régulations.

4.3. Discussions au sein de l'équipe d'audit

Les résultats des discussions au sein de l'équipe d'audit (y compris les associés) sur la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives, y compris les fraudes.

IV. Evaluation du contrôle interne

Après la prise de connaissance et la bonne compréhension des procédures de contrôle interne, l'auditeur choisi les contrôles pertinents à tester dans le cadre de l'évaluation des risques.

L'auditeur examine et évalue ces procédures en suivant une démarche bien structurée

1. Identification des contrôles pertinents

Une entité dispose généralement de contrôles relatifs à des objectifs qui ne sont pas pertinents pour l'audit et ne sont donc pas à prendre en compte. Ces contrôles ne sont pas destinés à fournir une assurance raisonnable sur la fiabilité de l'information comptable et financière. On peut citer à titre d'exemple les systèmes de contrôle qui visent à s'assurer de la qualité des biens produits dans une entreprise de production.

Le jugement de l'auditeur, cherchant à savoir si une mesure de contrôle est pertinente pour l'audit, est influencé par :

Chapitre 2 : Evaluation du contrôle interne selon la norme ISA 315

- Le caractère significatif du contrôle ou du risque couvert ;
- Un contrôle est jugé significatif s'il permet de couvrir un risque sur une information ou un flux d'information significatif⁸ ;
- Un risque est jugé important s'il peut impacter de façon significative l'information financière présentée dans les états financiers ;
- Sa connaissance de la présence ou de l'absence de mesures de contrôle identifiées dans d'autres composants du contrôle interne. Si un risque particulier a déjà été traité de manière adéquate (par exemple, par l'environnement de contrôle, le système d'information, etc.) il n'est pas nécessaire d'identifier d'autres contrôles supplémentaires existants éventuellement ;
- L'existence de multiples mesures de contrôle qui permettent d'atteindre le même objectif. Il n'est pas nécessaire pour l'auditeur d'obtenir une connaissance de chacune des mesures de contrôle liées à cet objectif ;
- L'augmentation de l'efficacité de l'audit qui sera obtenue par les tests de l'efficacité du fonctionnement de certains contrôles clés.

2. Evaluation des contrôles

Une étape clé dans le processus d'évaluation des risques consiste à évaluer l'efficacité des réponses de la direction (c'est-à-dire la conception/mise en œuvre du contrôle par la direction et son efficacité), pour atténuer les risques identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers.

2.1. Evaluation de la conception et de l'application

2.1.1. Evaluation de la conception du CI

L'évaluation de la conception d'un contrôle implique de déterminer si le contrôle, seul ou combiné avec d'autres contrôles, est capable de prévenir, ou de détecter et de corriger effectivement, les anomalies significatives⁹.

Il est à noter qu'un contrôle conçu de manière inappropriée peut constituer une faiblesse significative du contrôle interne.

Les facteurs à prendre en considération lors de l'évaluation de la conception d'un contrôle sont les suivants :

- La séparation des tâches :

⁸ L'information est significative si son omission, ou son inexactitude, peut influencer les décisions économiques que prennent les utilisateurs sur la base des états financiers.

⁹Norme ISA 315 : identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement, « *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* », number: 978-1-934779-92-7, 2009, Edition - ISBN. Page 38, Point A68

Chapitre 2 : Evaluation du contrôle interne selon la norme ISA 315

La séparation des tâches est conçue pour garantir l'indépendance du contrôle. Cette séparation des fonctions, adaptée à la situation de la société, doit s'efforcer de dissocier les tâches et fonctions relevant de l'opérationnel, de la protection des biens et de leur enregistrement comptable.

- **Détermination des niveaux de responsabilité :**

Les noms des personnes pouvant engager la société et les différents niveaux d'approbation requis selon le type d'engagement sont définis et mis à la disposition des personnes chargées de l'enregistrement afin de leur permettre de s'assurer que les opérations ont été correctement approuvées.

2.1.2. Evaluation de l'application du CI

Les procédures d'évaluation des risques pour recueillir des éléments probants relatifs à la conception et à la mise en œuvre des contrôles pertinents, peuvent comprendre :

- des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité (via un entretien) ;
- la vérification de l'application de contrôles spécifiques (via l'observation physique ou l'examen) ;
- la prise de connaissance de documents et de rapports (En demandant des documents auprès de l'entité auditée pour garantir la mise en place du contrôle) ;
- le suivi d'opérations à travers le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière (en retraçant une opération de son initiation jusqu'à la comptabilisation).

2.2. Test d'efficacité.

La norme ISA 315 stipule clairement que la prise de connaissance des contrôles mis en œuvre dans une entité n'est pas suffisante pour tester l'efficacité du fonctionnement de ceux-ci, à moins qu'il n'existe une certaine automatisation garantissant l'application continue du contrôle. Dans ce cas-là, pour garantir l'efficacité du contrôle, l'auditeur devra tester la composante automatisée en question. Dans le cas contraire, Un test d'efficacité devra être effectué.

La norme faisant l'objet de ce mémoire nous renvoie à la norme ISA 330 : « Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques ». Cette dernière explique en détail la procédure à suivre pour tester l'efficacité du contrôle interne.

2.2.1. Définition du test d'efficacité

Un test d'efficacité est une procédure d'audit conçue pour évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à prévenir, ou à détecter et corriger, les anomalies significatives au niveau des assertions.

Seuls les contrôles que l'auditeur juge correctement conçus pour prévenir, ou détecter et corriger, une anomalie significative sont soumis à des tests d'efficacité.

2.2.2. Mise en place du test d'efficacité

L'auditeur est dans l'obligation d'effectuer un test d'efficacité dans l'un des deux cas suivants :

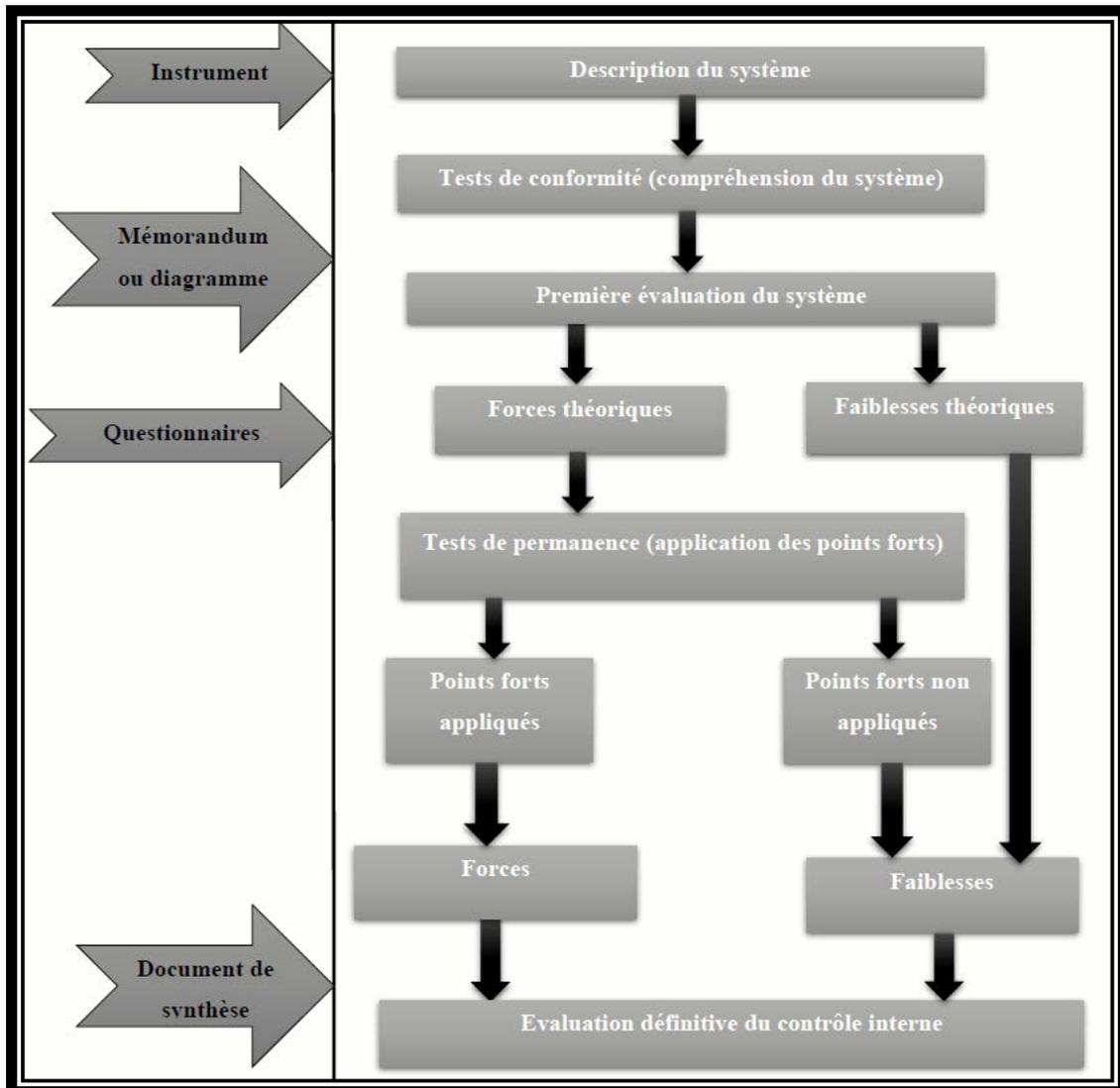
- L'efficacité du contrôle est indispensable pour évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures substantives à effectuer ;
- les procédures substantives ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés pour émettre une opinion d'audit.

2.2.3. Etendue des tests d'efficacité

Pour déterminer l'étendue des tests des contrôles l'auditeur peut tenir compte des éléments proposés par la norme ISA 330. Ces éléments sont comme suit :

- la fréquence de l'exécution du contrôle par l'entité durant l'exercice ;
- le taux d'écarts attendu par rapport au contrôle ;
- la pertinence et la fiabilité des éléments probants à obtenir concernant l'efficacité du fonctionnement du contrôle au niveau d'une assertion ;
- la mesure dans laquelle des éléments probants sont obtenus en testant d'autres contrôles relatifs à l'assertion.

Figure N° 1 : Schéma descriptif des étapes d'évaluation du contrôle interne



Source : Jean RAFFEGEAU, *Audit et contrôle des comptes*, Editions Publi-Union, Paris 1998, Page 88

V. Cas d'une composante automatisée ou semi-automatisée

Une composante automatisée dans un contrôle est généralement un système d'information ou une application. En effet, l'informatisation, désormais présente dans chaque entreprise, a nécessité la mise en place de techniques d'évaluation du contrôle interne adaptées.

Chapitre 2 : Evaluation du contrôle interne selon la norme ISA 315

Un système d'information est une partie intégrante de l'organisation. C'est un ensemble de procédures permettant le recueil, le traitement, la mémorisation, la restitution et la communication de l'information à des acteurs internes ou externes. L'informatisation peut aller de la simple utilisation d'un logiciel pour la tenue de la comptabilité à des procédures totalement informatisées et où l'intervention manuelle n'est qu'exceptionnelle. Dans cette dernière hypothèse, il est évident que la qualité des procédures de contrôle interne découle des procédures de traitement de l'information.

La majorité des entités utilisent maintenant l'informatique pour gérer, contrôler et établir des rapports sur au moins quelques-unes de leurs activités. Les opérations informatiques sont souvent gérées par une équipe d'informaticiens qui assure aux utilisateurs habituels (le personnel) l'accès approprié au système informatique (matériels, logiciels et applications) pour l'utiliser lors de l'exercice de leurs fonctions. Dans les petites entités, la gestion de l'informatique peut être confiée à une seule personne, à une personne travaillant à temps partiel, ou même à une personne totalement externe à l'entité. Indépendamment de la taille de l'entité, il y a un certain nombre de facteurs de risques relatifs à la gestion de l'informatique et des applications qui pourraient entraîner une anomalie significative dans les états financiers.

Un système informatique procure des avantages en termes d'efficacité du contrôle interne d'une entité. Les avantages identifiés par la norme étudiée sont comme suit :

- Appliquer de manière permanente des règles prédéfinies touchant à son activité et de réaliser des calculs complexes en traitant un volume important d'opérations ou de données ;
- Améliorer les délais, la disponibilité et l'exactitude de l'information ;
- Faciliter des analyses supplémentaires de l'information ;
- Améliorer la capacité à suivre la performance de ses activités ainsi que de ses politiques et procédures ;
- Réduire le risque que les contrôles soient contournés ; et
- Augmenter la possibilité d'assurer de manière effective la séparation des tâches en mettant en œuvre des contrôles de sécurité dans les applications, les bases de données et les systèmes d'exploitation.

Un système informatique crée aussi des risques spécifiques au regard du contrôle interne d'une entité. Les risques identifiés par la norme étudiée sont comme suit :

- risques liés aux politiques d'organisation et de management ;
- risques liés à la séparation des fonctions ;
- risques liés aux contrôles d'accès (l'accès non autorisé aux données pouvant entraîner la destruction des données ou leur modification inappropriée, y compris l'enregistrement d'opérations non autorisées) ;
- risques liés au contrôle du développement et des modifications des programmes et du système ;
- risques liés à la continuité de l'activité ;

Chapitre 2 : Evaluation du contrôle interne selon la norme ISA 315

- risques liés aux traitements informatiques (L'utilisation de systèmes d'exploitation ou de programmes traitant de manière incorrecte des données, ou traitant des données incorrectes) ;
- risques liés aux utilisateurs (Des erreurs commises par les utilisateurs pouvant entraîner l'enregistrement d'opérations incorrects, voire inexistantes).

L'étendue et la nature de la démarche d'audit dépendent de la nature des contrôles pertinents identifiés. En effet, les systèmes d'information créent certains risques qui pourraient générer des anomalies significative impactant les états financier, d'où la nécessité d'effectuer des travaux pour évaluer les contrôles mis en place pour couvrir les risques créés.

1. Composante automatisée

Il existe deux types de contrôles informatiques qui devraient fonctionner ensemble pour assurer le traitement exhaustif et correct des informations dans le cadre de l'évaluation de la composante automatisée :

1.1. Les contrôles généraux sur les systèmes informatiques

Ces contrôles fonctionnent dans toutes les applications et consistent généralement en une combinaison de contrôles automatisés (qui sont intégrés dans les programmes informatiques) et des contrôles manuels (tels que le contrôle du budget informatique et des contrats conclus avec les fournisseurs de services).

Les contrôles généraux sur le système informatique assurent l'intégrité de l'information et la sécurité des données¹⁰. Ces contrôles se focalisent généralement les aspects suivants :

1.1.1. Le fonctionnement du centre de traitement et du réseau

Ce contrôle peut inclure les éléments suivants :

- La structure de gouvernance informatique ;
- La manière avec laquelle les risques sont identifiés, atténués et gérés ;
- Les règles, procédures et normes informatiques ;
- La structure organisationnelle et la séparation des tâches ;

1.1.2. L'acquisition, les modifications et la maintenance des logiciels d'exploitation

Ce contrôle peut inclure les éléments suivants :

¹⁰Norme ISA 315 : identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement, « Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control », number: 978-1-934779-92-7, 2009, Edition - ISBN. Page 48, Point A96

Chapitre 2 : Evaluation du contrôle interne selon la norme ISA 315

- Acquisitions, installations, configurations, intégration et maintenance de l'infrastructure informatique ;
- prestations d'informations au profit des utilisateurs ;
- gestion des fournisseurs. Utilisation des logiciels systèmes, des logiciels de sécurité, des systèmes de gestion de bases de données et des utilitaires ;
- le dépistage des incidents, les systèmes d'enregistrement et les fonctions de surveillance.

1.1.3. Les opérations sur les programmes

Ce contrôle peut inclure les éléments suivants :

- Acquisition et déploiement de nouvelles applications ;
- Développement de système et méthodologie d'assurance qualité ;
- Maintenance des applications existantes, y compris les contrôles sur les modifications des programmes informatiques.

1.1.4. La sécurité d'accès

Ce contrôle peut inclure les éléments suivants :

- l'émission/suppression, la sécurité des mots de passe des utilisateurs et les systèmes de détection des intrusions « IDs » ;
- Les pare-feu Internet et les contrôles des accès distants ;
- Le cryptage des données et les clés cryptographiques ;
- Les comptes utilisateurs et les contrôles des privilèges d'accès ;
- Les profils d'utilisateur qui permettent ou limitent les accès.

1.2. Les contrôles d'application informatiques

Ces contrôles sont automatisés et concernent spécifiquement les applications (telles que les traitements des ventes ou des salaires).

Les contrôles d'application informatiques concernent notamment les applications informatiques particulières qui sont utilisées au niveau des processus opérationnels. Les contrôles d'application, de par leur nature, peuvent être soit préventifs, soit de détection et ils sont conçus pour assurer l'intégrité des enregistrements comptables.

Les contrôles d'application usuels concernent les procédures utilisées pour initier, enregistrer, traiter et rendre compte de transactions ou d'autres données financières. Ces contrôles permettent de s'assurer que les transactions qui se sont produites, qu'elles sont autorisées et qu'elles sont exhaustivement et correctement enregistrées et traitées. Cela inclut, par exemple, les éditions de contrôles des données enregistrées, les corrections au moment de la saisie des données, les contrôles sur la séquence numérique, ainsi que le suivi manuel des rapports relatifs aux anomalies.

2. Composante semi automatisée

Lorsque l'entité dispose d'une combinaison de contrôles manuels et automatisés, il y a toujours lieu d'identifier le responsable du fonctionnement de chaque type de contrôle.

Le contrôle est effectué manuellement, mais son efficacité repose sur l'information produite par une application informatique. Par exemple, le directeur financier peut examiner les états financiers mensuels/trimestriels (générés par le système comptable) et enquêter sur les écarts.

Dans ce cas-là, la partie automatisée doit être évaluée via les contrôles généraux sur les systèmes informatiques et les contrôles d'application informatiques, et la partie manuelle en évaluant la conception, l'application et l'efficacité (Si, toutefois, cela s'avère pertinent dans le cadre de la mission d'audit).

Conclusion du deuxième chapitre

L'évaluation du contrôle interne selon la norme ISA 315 nous a permis de mieux cerner la démarche définie par la norme.

Pour qu'un auditeur soit en mesure de faire une évaluation du système de contrôle interne d'une entreprise, il doit suivre une démarche structurée et basée sur des méthodes et des techniques d'appréciation.

L'auditeur doit, dans un premier, lieu acquérir une connaissance générale de l'entreprise et une bonne compréhension de son fonctionnement et de son organisation.

Il doit ensuite décrire correctement les procédures des sections auditées pour déceler les différents risques qui pourraient compromettre la capacité de l'entité à atteindre ses objectifs.

La prochaine étape de cette évaluation est l'identification des contrôles pertinents pour tester leur application et leur efficacité et ressortir leurs forces et leurs faiblesses.

Pour finir, l'auditeur devra démontrer l'incidence des faiblesses constatées sur le fonctionnement de l'entreprise (notamment sur la fiabilité et la crédibilité des états financiers et l'application des instructions de la direction générale de l'entreprise).

Conclusion de la première partie

La première partie de ce présent mémoire nous a permis de comprendre la démarche à suivre dans le cadre de l'appréciation du système de contrôle interne. Nous avons d'abord présenté le contrôle interne pour ensuite analyser son évaluation selon les standards internationaux.

Lors de notre compréhension du concept de contrôle interne nous avons effectué une revue de littérature des principaux ouvrages et articles qui abordent les différentes sections traitées. Nous nous sommes efforcés d'effectuer une synthèse des données collectées afin de regrouper dans ce présent mémoire les caractéristiques du contrôle interne. Nous avons pu, grâce à ce travail, comprendre le contrôle interne, ses fondements, ses objectifs, ses principes et ses limites.

Lors de l'analyse de l'évaluation du contrôle interne selon la norme ISA 315, nous avons basé notre analyse sur le contenu de la norme traitée. La démarche présentée est basée sur des méthodes et des techniques d'appréciation. La première étape consiste en une prise de connaissance générale de l'entreprise pour décrire les procédures et déceler les forces et les faiblesses du contrôle interne. La deuxième étape consiste à tester l'application et l'efficacité des contrôles. La dernière étape a pour finalité de démontrer l'incidence des faiblesses constatées sur le fonctionnement de l'entreprise (notamment sur la fiabilité et la crédibilité des états financiers et l'application des instructions de la direction générale de l'entreprise).

En résumer, la première partie de notre étude est une revue de littérature qui nous a permis d'analyser des données issues d'articles scientifiques et d'ouvrage qui ont pour thème principale le contrôle interne et son évaluation. Le cadre théorique que nous avons présenté nous a permis d'appréhender la notion de contrôle interne et son évaluation selon les normes internationales. En nous basant sur le cadre théorique défini, nous allons dans la deuxième partie de notre travail :

- Effectuer une évaluation du contrôle interne du cycle immobilisations ;
- présenter les résultats issus de notre étude ;
- proposer des recommandations.

Cette seconde partie de l'étude nous permettra d'aborder l'ensemble des aspects pratiques. En premier, elle sera consacrée à la présentation du cabinet d'Audit et de Conseil KPMG Algérie SPA, ensuite à celle des résultats issus de notre étude et des recommandations pour améliorer des procédures d'évaluation du contrôle interne.

Deuxième partie :

Evaluation du contrôle interne selon la méthode KAM

Introduction de la deuxième partie

Le cadre théorique défini dans la première partie de ce présent mémoire nous a aidés à comprendre la notion de contrôle interne et son évaluation selon les normes internationales.

Dans cette deuxième partie, nous allons confronter ce volet théorique à la réalité en évaluant le système de contrôle interne du cycle immobilisations d'une entreprise. Pour ce faire, nous avons réparti notre travail sur deux chapitres.

Le premier chapitre intitulé « Présentation de KPMG Algérie SPA » servira à présenter notre lieu de stage pratique, à savoir le cabinet d'audit KPMG Algérie SPA et dont la démarche d'appréciation du contrôle interne est le sujet de ce mémoire. Pour ce faire, nous allons d'abord définir la place qu'il occupe sur le plan international pour ensuite définir sa place sur le plan national et pour finir présenter les différents services qui le composent.

Le second chapitre intitulé « Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM » sera consacré dans un premier temps à la présentation de la démarche KAM, pour ensuite présenter le cycle immobilisations et pour finir nous allons évaluer le système de contrôle interne de ce cycle en appliquant l'approche KAM. Notre choix s'est porté sur le cycle immobilisations car ce dernier a un impact important sur les autres comptes du bilan et compte de résultat à savoir les amortissements, les dotations, les produits de cession et les valeurs nettes comptables.

Notre présent travail aura pour finalité de donner des recommandations pour améliorer le système de contrôle interne évalué si toutefois cela s'avère nécessaire.

Chapitre 3 : Présentation de KPMG Algérie SPA

Introduction du troisième chapitre

KPMG est un acteur international multidisciplinaire, présent dans 156 pays, avec plus de 156.000 professionnels.

Installé en Algérie depuis 2002, le cabinet international KPMG a réussi à s'imposer sur le marché algérien, et même à concurrencer d'autres membres des «Big Four» dont (Ernst & Young, Deloitte et Price Waterhouse Cooper).

Ce présent chapitre aura pour but de présenter ce cabinet. Pour ce faire, nous avons réparti notre travail sur trois sections.

La première section servira à présenter le cabinet sur le plan international en abordant l'origine de son nom et son histoire. Lors de la deuxième section, nous nous efforcerons de définir la place qu'il occupe au niveau national. Et pour finir, la troisième section présentera les différents services de KPMG Algérie SPA.

I. Présentation globale du groupe

KPMG est un réseau international de cabinets d'audit et de conseil.

KPMG International est une coopérative de droit suisse qui coordonne un réseau de cabinets nationaux, membres indépendants aux plans juridiques et financiers. Présent dans 154 pays.

En 2017, KPMG a employé près de 197 263 personnes dans le monde et a généré un chiffre d'affaires combiné de 26,4 milliards de dollars US. KPMG est l'un des quatre plus grands cabinets d'audit et de conseil (*Big Four*¹¹) avec PwC, Deloitte et EY.

1. Origine du nom

K est l'initiale de Klynveld. Le cabinet d'expertise-comptable Klynveld Kraayenhof & Co. fut fondé par Piet Klynveld à Amsterdam en 1917.

P est l'initiale de Peat, du nom du cabinet d'expertise-comptable William Barclay Peat & Co., fondé par William Barclay Peat à Londres en 1870.

M est l'initiale de Marwick : James Marwick s'associa avec Roger Mitchell pour créer à New York le cabinet d'expertise-comptable Marwick, Mitchell & Co. en 1897.

G est l'initiale de Goerdeler. Dr. Reinhard Goerdeler sera longtemps à la tête de la Deutsche Treuhand-Gesellschaft (DTG) puis de KPMG.

2. Histoire

L'histoire de l'organisation a duré trois siècles.

En 1818, John Moxham a ouvert une société à Bristol et l'a nommée « *John Moaxham & Co* ». James Grace et James Grace Jr l'ont achetée et l'ont rebaptisée « *James Grace & Son* » en 1857. En 1861, Henry Grace rejoint James Jr. et la société est rebaptisée « *James & Henry Grace* ».

William Barclay Peat, de son côté, rejoignit « *Robert Fletcher & Co* » à Londres à l'âge de 17 ans et devint à la tête de l'entreprise en 1891, qui a été renommée « *William Barclay Peat & Co* ».

En 1877, Thomson McLintock a créé « *Thomson McLintock & Co* » à Glasgow

En 1897, le cabinet « *Marwick Mitchell & Co* » a été créé par James Marwick et Roger Mitchell à New York. En 1899, Ferdinand William LaFrentz a créé « *The American Audit Co* » à New York¹²

¹¹Les Big Four (traduction littérale, les « quatre grands ») sont les quatre plus grands groupes d'audit financier au niveau mondial : Deloitte Touche Tohmatsu ; EY (Ernst & Young) ; KPMG et PwC (PricewaterhouseCoopers).

Chapitre 3 : Présentation de KPMG Algérie SPA

Vers 1913, Frank Wilber Main fonda « *Main & Co* ».à Pittsburgh. En mars 1917, Piet Klijnveld et Jaap Kraayenhof ont ouvert une société de comptabilité appelée « *Klynveld Kraayenhof & Co.* » à Amsterdam. En 1920, Philipp Derbyshire et Gerald Todd deviennent associés de « *James & Henry Grace* »qui est rebaptisée « *Grace, Darbyshire et Todd* ».

En 1923, l'« *American Audit Company* » fut rebaptisée « *FW LaFrentz & Co* ». En 1925, « *William Barclay Peat & Co.* » et « *Marwick Mitchell & Co.* » fusionnèrent pour former « *Peat Marwick Mitchell & Company* » (connue plus tard sous le nom de Peat Marwick).

En 1963, « *Main LaFrentz & Co* » est formée par la fusion de « *Main & Co* » et « *FW LaFrentz & Co.* » En 1967, « *Grace, Darbyshire et Todd* » fusionnent avec « *CJ Ryland & Co* » pour former *Grace, Ryland & Co* En 1969, « *Thomson McLintock* » et « *Main LaFrentz* » fusionnent formant « *McLintock Main LaFrentz International* ». Cette dernière a absorbé la pratique générale de « *Grace, Ryland & Co.* »

En 1979, « *Klynveld Kraayenhof & Co.* » (Pays-Bas), « *McLintock Main LaFrentz* » (Royaume-Uni / États-Unis) et « *Deutsche Treuhandgesellschaft* » (Allemagne) forment KMG (*Klynveld Main Goerdeler*) en tant que groupement de cabinets nationaux indépendants pour créer une solide entreprise internationale basée en Europe. Aux États-Unis, « *Main LaFrentz & Co.* » a fusionné avec « *Hurdman et Cranstoun* » pour former « *Main Hurdman & Cranstoun.* »

Puis, en 1987, « *KMG* » et « *Peat Marwick* » ont uni leurs forces dans la première méga-fusion de grands cabinets comptables et ont formé une société appelée *KPMG* aux États-Unis et dans la plus grande partie du monde, ainsi que « *Peat Marwick McLintock* » au Royaume-Uni.

Aux Pays-Bas, à la suite de la fusion entre PMI et KMG en 1988, les conseillers fiscaux PMI ont rejoint « *Meijburg & Co.* » (L'agence de conseil fiscal « *Meijburg & Co.* » a été fondée par Willem Meijburg, inspecteur des impôts nationaux, en 1939). Aujourd'hui, les Pays-Bas sont le seul pays avec deux membres de *KPMG International* : *KPMG Audit* (comptables) et *Meijburg & Co* (conseillers fiscaux).

En 1990, les deux sociétés se sont installées sous le nom commun de « *KPMG Peat Marwick McLintock,* » mais en 1991, l'entreprise a été rebaptisée « *KPMG Peat Marwick* » et, en 1999, le nom a été réduit de nouveau à *KPMG*.

En octobre 1997, *KPMG* et « *Ernst & Young* » ont annoncé leur fusion. Cependant, alors que la fusion visant à former « *PricewaterhouseCoopers* » a été approuvée par les autorités réglementaires, la société *KPMG / Ernst & Young* a été abandonnée par la suite.

¹²https://en.wikipedia.org/wiki/KPMG#Recent_history ; consulté le 15/02/2019

Chapitre 3 : Présentation de KPMG Algérie SPA

En mai 1999, l'entreprise a élargi son activité de conseil en acquérant « *Softline Consulting & Integrators, Inc.* », une société basée à San Jose, en Californie et en rajoutant de nouveaux partenaires. Aux États-Unis, KPMG a séparé ses activités de consultation de ses activités de comptabilité et a prévu de vendre des actions de l'entité, si elles étaient approuvées par la SEC des États-Unis. En août 1999, « *Cisco Systems Inc.* » a accepté d'acquérir une participation de 20% dans le secteur de la consultation pour environ 1 milliard de dollars. Le partenariat a permis à KPMG d'accéder à l'équipement et à l'expertise de Cisco en matière de réseautage informatique. En janvier 2000, « *KPMG Consulting LLC* » a été constituée. La nouvelle entreprise comprenait les activités de consultation aux États-Unis et au Mexique.

L'entreprise s'est considérablement développée à la fin des années 90 tout en intégrant des opérations dans une entité plus centralisée dans sa poursuite de la mondialisation.

II. Présentation de KPMG Algérie SPA

KPMG Algérie SPA est un cabinet algérien membre du groupe KPMG.

Conscient du mouvement de libéralisation qui s'amplifie en Algérie et qui génère des besoins nouveaux pour les entreprises, KPMG a décidé d'être le premier des Big Four à s'y implanter en 2002. Depuis, KPMG ne cesse d'accroître son expérience et ses connaissances des réalités historiques, culturelles, politiques et économiques de l'Algérie, ce qui nous permet de répondre au mieux aux besoins du marché.

En mai 2009 et afin de se rapprocher de ses clients de l'ouest, KPMG Algérie SPA a ouvert un bureau à Oran.

KPMG Algérie SPA fournit aujourd'hui des services d'audit et de conseil à une grande partie des entreprises nationales et multinationales dans tous les secteurs d'activités, ce qui en fait le leader sur le marché algérien.

L'équipe KPMG est multidisciplinaire et complémentaire. Elle agit dans le cadre de la durabilité, éthique, l'indépendance et la qualité, dans le respect des normes et méthodes KPMG International. Cette équipe est composée de 120 personnes dont :

- 3 Associés (avec une expérience qui varie de 10 et 32 ans)¹³
- 10 Managers¹⁴
- 107 Consultants¹⁵

¹³Documents internes

¹⁴Documents internes

¹⁵Documents internes

1. Organigramme et hiérarchie de l'équipe d'audit

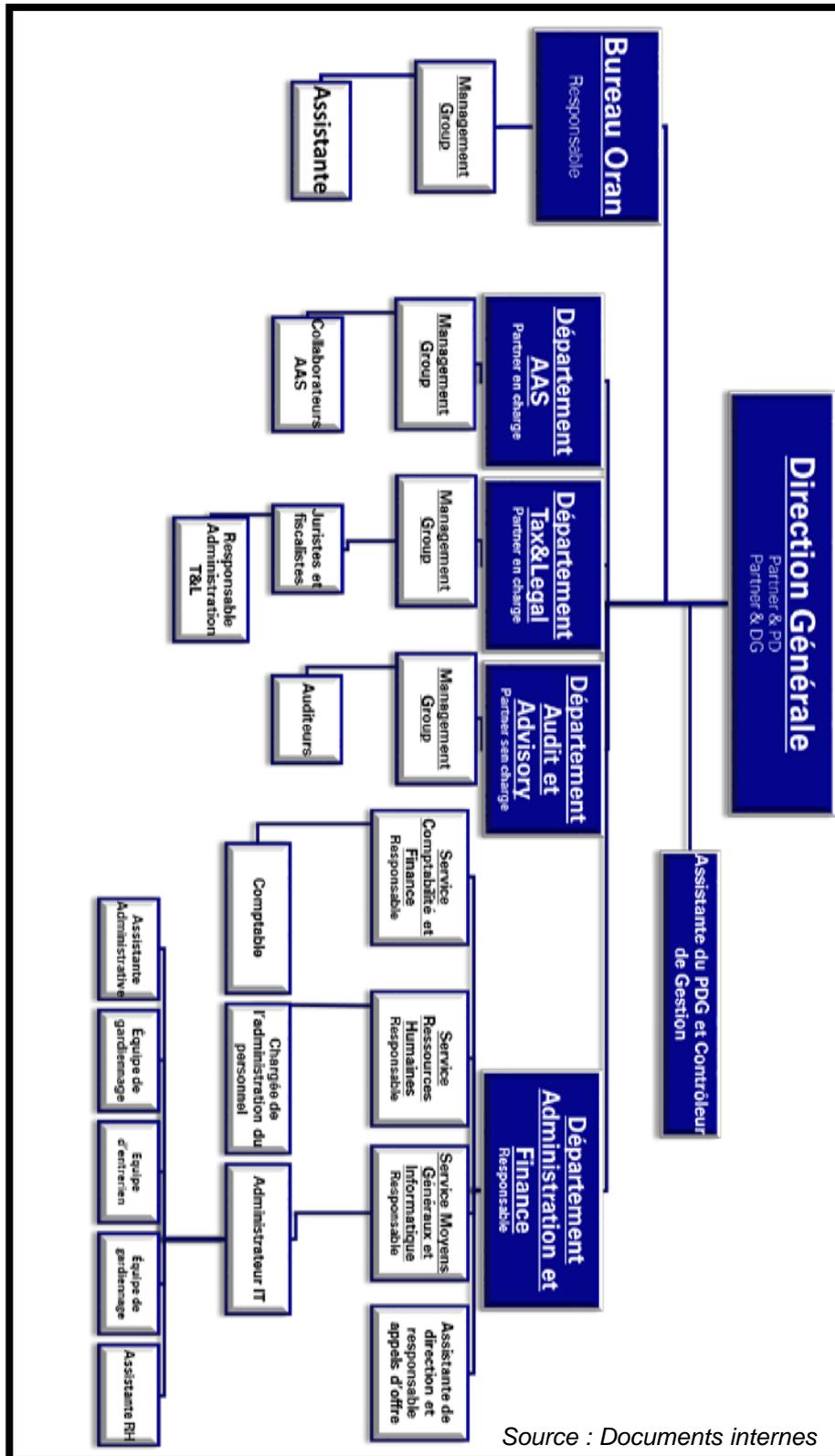
1.1. Organigramme

Le cabinet applique le management d'équipe. Ce dernier est un management interpersonnel exercé par le responsable d'un groupe de 3 à 20 individus sur les membres de celui-ci.

Néanmoins dans le cas e KPMG l'équipe n'est composée que de 3 à 5 individus. Cette pratique permet de mieux former les membres de l'équipe et facilite la communication entre eux.

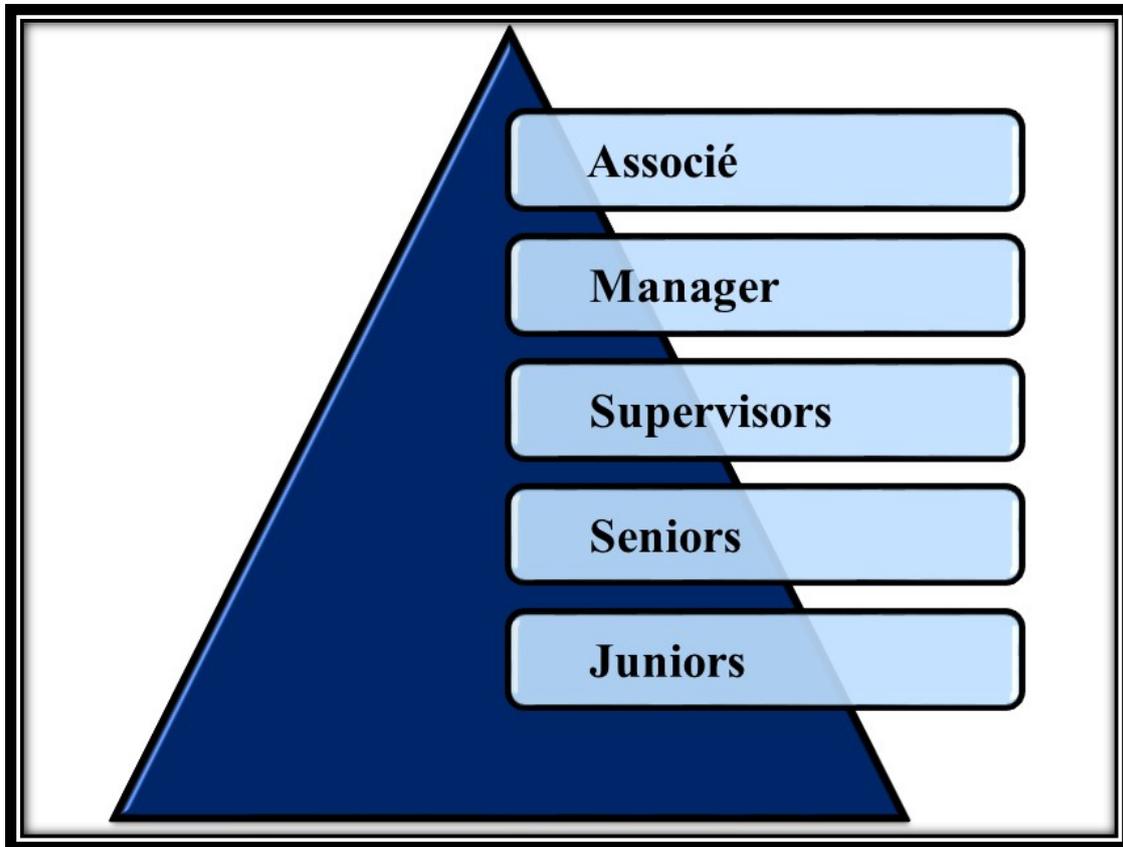
Chapitre 3 : Présentation de KPMG Algérie SPA

Figure N° 2 : Organigramme de KPMG Algérie SPA



1.2. Hiérarchie de l'équipe d'audit

Figure N° 3 : Hiérarchie de l'équipe d'audit



Source : documents internes

Pour chaque mission d'audit, l'équipe qui traite le dossier est composée de membres suivants :

- **L'associé** : son rôle est la revue des rapports et des dossiers d'audit, l'approbation de la stratégie d'audit et la signature des comptes ;
- **les managers et superviseur** constitue la charpente même de l'édifice. Il s'occupe, en effet, de mettre en place la stratégie d'audit, des discussions des rapports avec le client, et de la revue des dossiers et des travaux de l'équipe ;
- **Senior**: il s'occupe de la supervision de l'équipe sur le terrain, dirige les assistants du groupe dans l'accomplissement des missions. Il est aussi chargé de la revue des travaux du junior ;
- **le junior** : ce sont des exécutants des programmes, ils effectuent toutes les tâches consignées sous la supervision du senior. Cependant, les tâches incombées au sénior sont importantes par rapport à celles du junior.

2. Analyse SWOT

Nous avons effectué une analyse SWOT de l'entreprise dans le but de ressortir ses forces et faiblesses ainsi que ses opportunités et menaces.

Tableau N° 2 : Analyse SWOT

| Forces | Faiblesse |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">• C'est une société de conseil haut de gamme avec une expertise en fiscalité, audit et conseil ;• KPMG publie un certain nombre de publications axées sur les connaissances et les analyses ;• Ses gains sont élevés• Il est l'un des quatre plus grands cabinets d'audit au monde.• L'enseigne a de nombreux prix dans les domaines de l'externalisation, du conseil, de la solution fiscale, etc.• L'accent est mis sur la formation des employés, y compris la formation interne et la formation externe.• Il est considéré comme l'un des meilleurs employeurs par conséquent, attire des talents exceptionnels pour rejoindre cette entreprise. | <ul style="list-style-type: none">• Sa haute expertise a un coût élevé ;• Sa Part de marché est limitée en raison de la concurrence intense d'autres sociétés de conseil ;• Fortement affecté par les législations élaborées et continuellement modifiées par les instances de régulation, tel que les modifications apportées à la loi de finance ces dernières années, ce qui impose au cabinet de supporter des coûts de formation du personnel pur mettre à jour leurs connaissances ;• Les employés sont surchargés en raison des saisons occupées fréquentes menant à de longues heures de travail et des délais serrés ; |

Source : *Etabli par nous-mêmes.*

Chapitre 3 : Présentation de KPMG Algérie SPA

Tableau N° 2 : Analyse SWOT (Suite)

| Opportunités | Menaces |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">• L'entreprise se concentre beaucoup sur la satisfaction du client ce qui aide à les fidéliser et garantir sa stabilité.• C'est l'un des "BIG FOUR". Cette étiquette peut l'aider à saisir d'autres opportunités de croissance.• La croissance des incertitudes technologiques et commerciales a accru le besoin de services d'audit et de conseil.• Le développement continu des lois réglementaires oblige de plus en plus d'entreprises à vérifier leurs dossiers, ce qui les oblige à faire appel à des consultants comme KPMG. | <ul style="list-style-type: none">• La récession entraverait la croissance des entreprises et donc une chute soudaine des affaires.• La concurrence accrue des autres entreprises, comme Ernst & Young, Deloitte Consulting. Et PWC signifie une réduction de la part de marché de KPMG.• La pénurie de main-d'œuvre qualifiée lors des périodes chargées représente une menace pour la croissance constante des bénéfices de KPMG sur le long terme. |

Source : Etabli par nous-mêmes.

III. Secteurs d'activité de KPMG Algérie SPA

La qualité de l'information financière, la transparence des comptes publiés, ainsi que la maîtrise du développement et des risques sont plus que jamais des enjeux stratégiques pour les entreprises. Ils répondent aux attentes exprimées en Algérie par l'état en vue de restaurer la confiance des investisseurs et des régulateurs des marchés financiers. Le cabinet KPMG Algérie SPA est un acteur central de l'information et de la sécurité financière et contribue à renforcer la confiance nécessaire au bon fonctionnement de la place. L'évolution des normes d'audit et des normes comptables, les demandes nouvelles en matière de contrôle interne, le développement continu des entreprises Algériennes ainsi que l'attente des investisseurs pour encore plus de qualité, de sécurité et de transparence dans les comptes publiés conduit à développer les métiers au service des entreprises clientes du cabinet.

KPMG Algérie SPA a adopté une organisation basée sur des connaissances sectorielles pointues pour savoir anticiper et développer les solutions qui répondent aux besoins dans les domaines importants de l'économie :

- **Finance** : banques, assurances ;
- **Industrie** : automobile, chimie, pharmacie, énergie et ressources naturelles, transport, construction etc. ;
- **Technologie** : électronique, communication, informatique ...Etc.
- **Consommation** : agroalimentaire, biens de consommation, distribution etc.

Chapitre 3 : Présentation de KPMG Algérie SPA

- **Loisirs** : tourisme, hôtellerie etc.
- Enseignement et formation.

Au cœur de la stratégie des entreprises, l'organisation du cabinet permet ainsi à chaque collaborateur d'acquérir les compétences aptes à lui offrir la possibilité d'évoluer rapidement et de prendre des responsabilités importantes.

IV. Services de KPMG Algérie SPA

KPMG Algérie SPA est composée de 3 services principaux :

- Le service « Audit & Advisory »
- Le service « AAS »
- Le service « Tax & Legal »

1. Le service « Audit & Advisory »

Ce service peut être segmenté en deux segments qui se distinguent de par leurs activités. Le premier se charge de l'Audit et le deuxième du Conseil.

1.1. Service Audit

L'audit est une Procédure consistant à s'assurer du caractère complet, sincère et régulier des comptes d'une entreprise, à s'en porter garant auprès des divers partenaires intéressés de la firme et, plus généralement, à porter un jugement sur la qualité et la rigueur de sa gestion¹⁶.

L'un des piliers sur lesquelles repose une opération réussie dans le marché des capitaux est un audit indépendant de qualité. Car la qualité de ce dernier est vitale pour garantir la fiabilité et l'intégrité des informations financières.

Ce service réalise plusieurs travaux :

- **L'audit contractuel** : il s'agit essentiellement de la certification des états financiers des entreprises clientes. KPMG Algérie SPA certifie ces états suivants des normes comptables adoptés par l'entreprise à laquelle appartient la filiale.
- **L'audit opérationnel** : c'est essentiellement des audits de procédures et des audits management qui sont menés grâce à des questionnaires de contrôle interne mis en place par KPMG et complété par l'équipe d'audit pour correspondre aux spécificités des procédures internes de l'entreprise

¹⁶ Dictionnaire en ligne Larousse : <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/audit/6414>; consulté le 13/06/2018

Chapitre 3 : Présentation de KPMG Algérie SPA

- **L'Information Risk Management (IRM)** : il s'agit de l'audit des systèmes d'information.
- **La due diligence** : Elle est sollicitée par les entreprises voulants absorber d'autres entreprises. Il s'agit de l'évaluation de l'entreprise à acquérir sur la base de ses états financiers. Les travaux des auditeurs vont permettre à l'entreprise acheteuse d'avoir des indicateurs lui permettant de fixer son offre.

1.1. Service Advisory (conseil)

Le service Advisory assure des prestations destinées à l'optimisation des performances, consolidation de la politique de croissance et de fiabiliser la transmission et la pérennité de la société.

Ce service propose 3 prestations principales :

- **Management consulting** : L'accompagnement d'entreprises dans la définition et la conduite de leurs projets de transformation et d'amélioration de la performance dans les domaines opérationnels, l'organisation, la fonction finance et les systèmes d'information.
- **Deal Advisory** : L'accompagnement d'entreprises dans le cadre de leurs transactions en mettant à leur disposition des équipes spécialisées qui permettent de maximiser la valeur ajoutée créée pendant ces transactions
- **Risk consulting** : L'apport de solutions pour évaluer et optimiser le dispositif de contrôle interne et de management des risques en conformité avec les orientations stratégiques et les obligations légales et réglementaires.

En plus de ces trois activités là, une quatrième a été introduite à ce service récemment : « **Fusion & Acquisition** ».

Cette dernière activité vise à accompagner les clients du cabinet dans le processus de développement de montages financiers complexes, comme la fusion, l'introduction en bourse, la vente ou encore le rachat de société. Une grande partie de cette activité consiste en l'observation et l'analyse des marchés financiers.

2. Service « Tax & law »

2.1. Présentation du service

Ce service joue le rôle d'un conseiller juridique au profit d'une entreprise cliente. Il peut être associé à l'ensemble des projets de l'entreprise qu'ils aient une nature commerciale, de développement, stratégique et bien d'autres encore. Ou bien être sollicité par l'entreprise cliente juste pour un service bien précis.

Chapitre 3 : Présentation de KPMG Algérie SPA

« Le conseiller juridique est un technicien du droit doté d'un esprit de synthèse et d'analyse. Il effectue un travail de veille permanent afin de se tenir au courant des dernières lois votées, applicables aux droits de ses clients. ... Le conseil juridique travaille dans le respect du secret professionnel. »¹⁷

« Le conseiller juridique se doit d'accompagner ses clients dans ses différentes démarches juridiques. Qu'il agisse au sein d'une entreprise, d'un organisme public ou de façon indépendante, le conseiller juridique est considéré comme un expert. Il peut présenter différentes spécialités. Il existe en France des permanences qui permettent à tous un accès à l'aide juridique gratuit. »¹⁸

De ces deux définitions on peut déduire que le conseil juridique soumet ses connaissances du droit au service de particuliers, d'entreprises ou d'organismes publics. Il prévient des dangers juridiques auxquels peuvent s'exposer ces institutions, règle les litiges en veillant à protéger l'intérêt de ses clients ou de son employeur. Le conseil juridique est consulté, à titre d'expert, sur ce qui a trait au droit. Il peut être spécialisé dans un domaine précis du droit (droit commercial, droit immobilier, droit rural, droit de la propriété industrielle, etc.). Grâce à ses connaissances juridiques, il prévient et résout les problèmes de ses clients.

2.2. Prestations proposées

Ce service propose deux prestations principales :

2.2.1. Prestations fiscales

- Revue des déclarations fiscales
- Audit fiscal
- Revue fiscale dans le cadre de l'exécution des contrats
- Assistance à la mise en place de procédures de conformité
- Due diligence

2.2.2. Prestations juridiques

- Création de sociétés
- Études sur les formes d'implantation et la réalisation d'une opération
- Revue juridique de conformité
- Assistance en matière contractuelle
- Secrétariat juridique

¹⁷<https://www.kelformation.com/fiches-metiers/conseil-juridique.php>; consulté le 07/04/2019

¹⁸<https://www.contact-avocat.com/role-conseiller-juridique/> ; consulté le 07/04/2019

3. Service « AAS »

3.1. Présentation du service

C'est le service chargé de la saisie des opérations comptables des entreprises suivant la demande du client qui cherche à externaliser sa comptabilité.

L'externalisation de la comptabilité est un transfert de compétences vers un professionnel externe pour la tenue de la comptabilité. De nos jours, il est même possible de confier la comptabilité à un professionnel se trouvant dans un pays étranger, là où les coûts peuvent être plus réduits.

Les prestations de services proposées dans le cadre de l'externalisation de la comptabilité sont :

- Comptabilité selon les normes nationales et internationales ;
- Etablissement des comptes consolidés ;
- Gestion de la paie et de l'administration du personnel ;
- Etablissement des déclarations G50 ;
- Gestion de la trésorerie ;
- Gestion de facturation ;
- Constitution des sociétés.

3.2. Avantages liés à l'externalisation de la comptabilité

Certaines entreprises externalisent leur comptabilité et font appel à des cabinets tel que KPMG Algérie SPA pour bénéficier de certains avantages liés à cette opération, on peut citer les avantages suivants :

- Diminution des couts de gestion car les coûts de l'externalisation sont moindres. Les sociétés n'auront pas besoin de disposer d'effectif pour assurer leur comptabilité, ce qui représenterait un coût important pour cette dernière.
- Diminution des risques d'erreur. La tenue de la comptabilité est effectuée par des professionnels experts dans le domaine, des personnes compétentes qui sont au courant des changements et des améliorations dans le domaine.
- La tenue d'une comptabilité stricte et sans faille. Toutes les obligations légales seront respectées, le professionnel s'assure que tout soit réalisé à temps. Les risques d'omissions sont nuls.
- Permettre aux employés de se focaliser sur l'activité de l'entreprise.

Conclusion du troisième chapitre

Ce chapitre nous a permis d'avoir une vision globale sur le cabinet KPMG Algérie SPA au niveau international et national, et connaître les principaux services qui le composent.

On a pu avoir une idée sur le fonctionnement du cabinet et les différents services qu'il proposait à ses clients.

Le quatrième et dernier chapitre de ce travail est consacré à la réalisation d'une mission d'évaluation du système de contrôle interne d'une entreprise dont la finalité est de ressortir les forces et faiblesses du système et proposer des recommandations à l'entreprise.

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

Introduction du quatrième chapitre

KPMG est un cabinet doté d'une méthodologie qui lui est propre. Toutes les missions d'Audit de KPMG sont fondées sur l'approche KAM (KPMG Audit Methodology) qui est fortement inspirée des normes d'audit internationale « ISA ».

Dans ce présent chapitre nous allons analyser la démarche KAM dans le cadre de l'appréciation du contrôle interne, présenter le cycle immobilisations et évaluer le système de contrôle interne du cycle immobilisations d'une entreprise que nous dénommerons l'entreprise X, pour des raisons de confidentialité auxquelles nous sommes tenus.

Après avoir pris connaissance de l'entreprise, nous présenterons le système de contrôle interne du cycle immobilisations appliqué au sein de cette dernière pour ensuite l'évaluer en appliquant la démarche KAM.

Notre travail aura pour finalité d'apprécier l'efficacité du système de contrôle interne pour relever ses points forts et ses points faibles et éventuellement proposer des recommandations à l'entreprise auditée.

I. Présentation de la méthode KAM

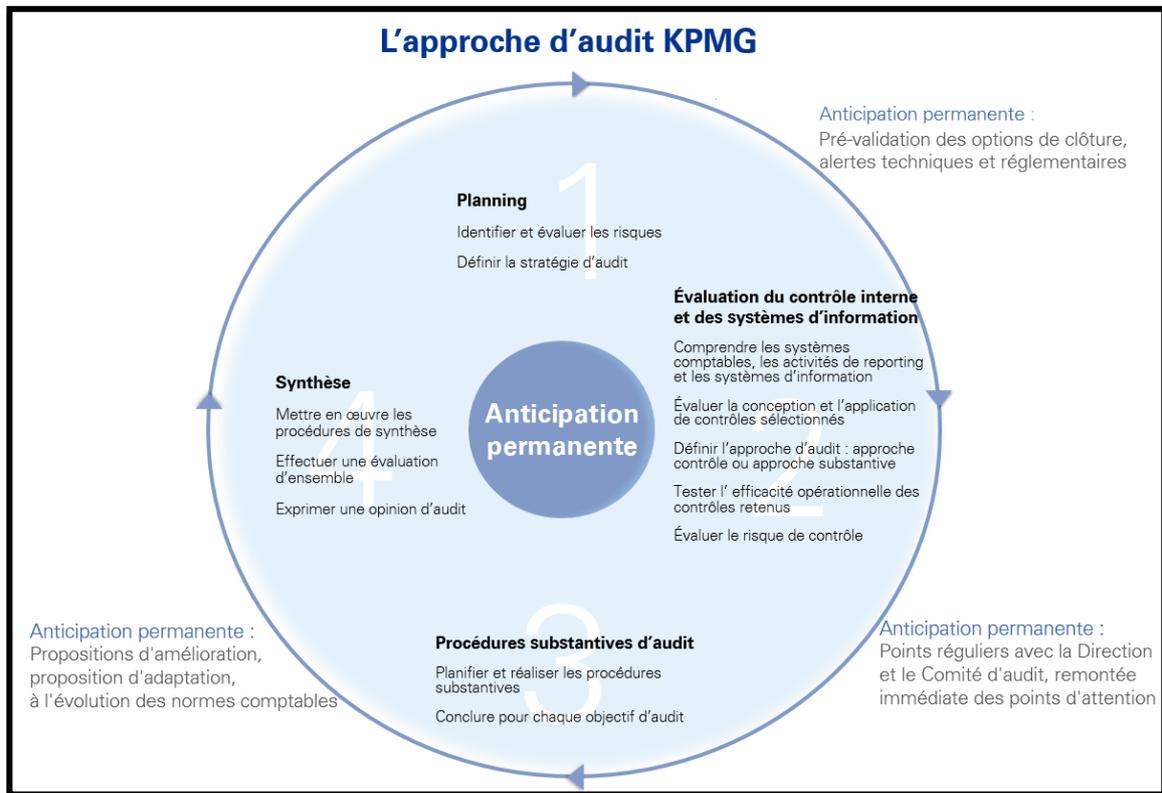
L'approche KAM (KPMG Audit Methodology) est une technique de travail élaborée par KPMG afin de fournir à ses clients des prestations de qualité.

Chaque mission est subdivisée en plusieurs étapes.

- **La première étape** concerne l'organisation de la mission qui permet de définir et de présenter l'orientation et le contexte de la mission. C'est dans cette étape que sont précisées les éventuelles opportunités de services à offrir au client ;
- **La deuxième étape** est l'analyse stratégique qui doit aboutir à la compréhension de l'activité du client, de la façon dont l'entreprise formule et met en place ses objectifs et stratégies pour les catégories de transactions importantes et leurs effets potentiels sur les états financiers ;
- **La troisième étape** représente l'analyse des processus. Elle permet de comprendre le fonctionnement de l'entreprise à travers ses processus clés, les risques opérationnels liés à ces derniers ainsi que le contrôle mis en place par la société pour ces risques ;
- **La quatrième étape** concerne la synthèse et la finalisation des travaux d'audit. Elle permet d'évaluer le risque d'erreur et proposer d'éventuelles améliorations sur les points les plus importants relevés au cours de l'audit.

L'émission des rapports d'audit est la dernière étape. C'est le résultat de synthèse des étapes précédentes. C'est dans cette phase que sont relevées les différences d'audit indiquant l'existence d'un risque potentiel qu'une erreur importante survienne dans les états financiers.

Figure N° 4 : L'approche d'audit KPMG



Source : documents internes

1. Mise à jour des procédures internes

La mise à jour des procédures internes a pour objectif de comprendre le domaine audité et ses enjeux.

1.1. Objectifs à atteindre

Les objectifs de l'auditeur pour garantir la réussite de cette étape sont les suivants :

- comprendre les objectifs du domaine audité : Il est nécessaire de connaître la déclinaison des objectifs de l'organisation dans le domaine audité ;
- identifier les processus et leurs objectifs :
- exemple de typologies de processus : pilotage, mesure, support... etc. ;
- exemple de typologies d'objectifs détaillés : opérationnels, de fiabilité, stratégiques et de conformité... etc. ;
- collecter des informations sur les processus : (exemples de sources d'informations : rapport d'activités, politiques et directives, manuels et procédures, etc...) ;

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

1.1. Techniques à utiliser

L'approche KAM préconise l'utilisation de l'une de deux techniques suivantes pour bien cerner les procédures de l'entreprise. L'auditeur est libre de choisir celle qui lui convient le mieux :

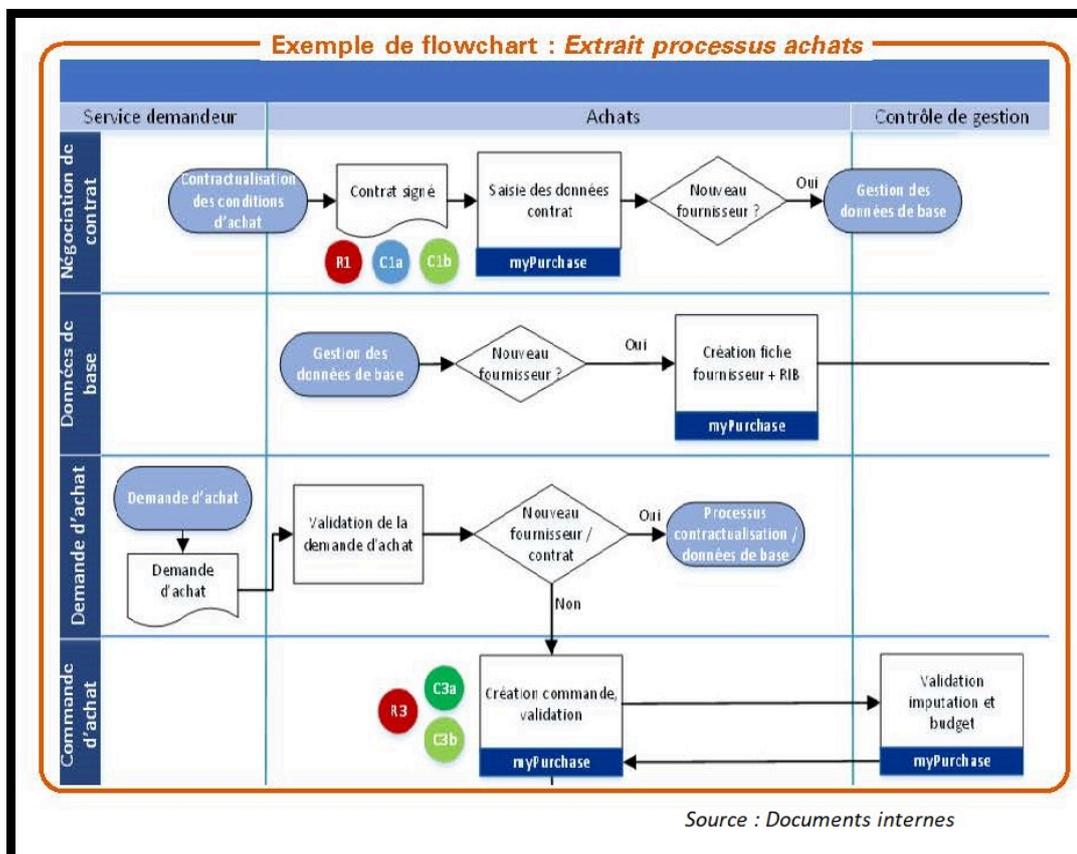
1.1.1. Technique de narration (mémoire)

C'est une description narrative du système de contrôle interne. Elle permet à l'auditeur d'archiver des informations pour l'utilisation ultérieure. Si le manuel des procédures n'existe pas l'auditeur organise des entretiens et des rencontres avec le personnel de l'entreprise et demande la description des procédures. L'auditeur se contente d'écouter et de noter le récit de son interlocuteur. C'est le cas de la narration par l'audit.

1.1.2. Technique descriptive (flow Sharte)

C'est une représentation d'une suite d'opérations dont lesquels les différents documents, postes de travail, responsabilités et opérations sont représentés par des symboles. C'est encore une description graphique d'une suite d'opérations. Le diagramme de circulation permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilités. Il permet de donner une idée sur le cheminement des informations et leurs supports. La figure suivante est un exemple de flowchart extrait du processus achat :

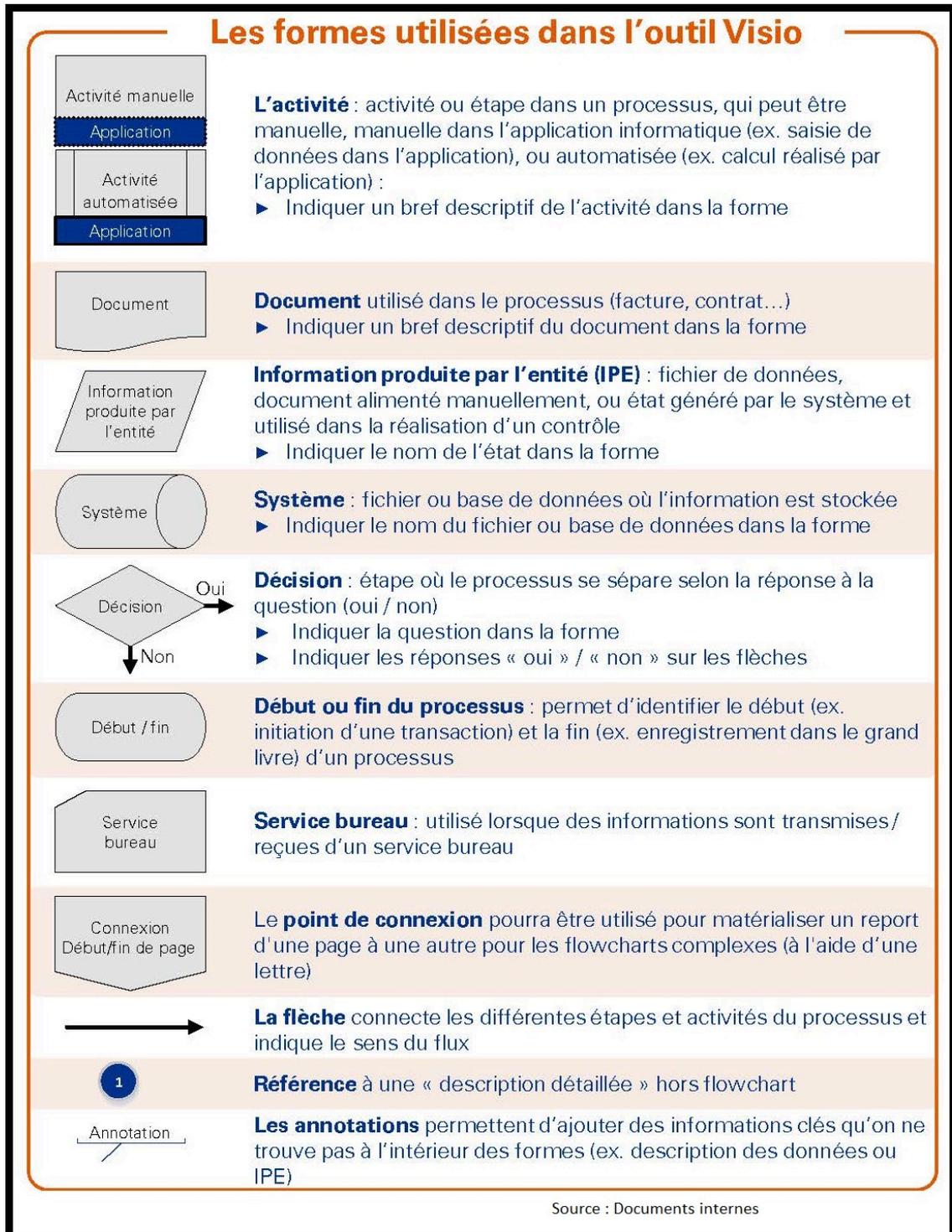
Figure N°5 : un exemple de flowchart extrait du processus achat



Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

L'établissement d'un diagramme de circulation suppose l'utilisation des symboles bien définis. Le tableau suivant donne une idée sur des symboles utilisés par les auditeurs lors de leurs missions :

Figure N° 6: Les formes utilisées dans l'outil Visio



2. Identification des risques et choix des contrôles à évaluer

2.1. Identification des risques

Les « What could go wrong » dans l'approche KAM sont les risques dans les processus de l'entité, pour lesquels il est raisonnablement possible qu'une anomalie significative sur les états financiers se produise en raison d'une erreur ou d'une fraude.

Ces WCGW sont identifiés en retraçant les procédures de l'entreprise via la technique de narration ou la technique descriptive.

L'objectif de cette étape est de faire l'inventaire des événements qui pourraient empêcher l'atteinte des objectifs du domaine audité, mesurer leur probabilité de survenance et leur impact

- **Exemple de WCGW :**

Sous processus : activation d'une immobilisation.

Description du processus : Une fois mise en service, la fiche immobilisation est activée. A partir de cette étape, l'immobilisation peut être amortie sur la base du plan d'amortissement associé à la catégorie d'immobilisation.

WCGW possible 1 : Absences ou retards de mise en service des immobilisations

WCGW possible 2 : Non séparation des tâches.

2.2. Choix des contrôles à évaluer

L'auditeur choisit de tester les contrôles qui couvrent les risques portants sur les assertions pertinentes relatives aux comptes significatifs.

2.2.1. Types de contrôle

L'approche KAM distingue quatre types de contrôles :

- **«Higher Level Controls» (HLC) :** Ce sont des contrôles transverses qui opèrent sur plusieurs processus. Exemples d'HLC :
- Les rapprochements bancaires qui couvrent les processus clients, fournisseurs et trésorerie ;
- Le bouclage des stocks qui couvre les processus fournisseurs et stock ;
- La revue des marges qui couvre les processus Chiffre d'affaires et stock ;
- **«Process Level Controls» (PLC) :** contrôles opérés sur une ou plusieurs assertions au sein d'un même processus ;
- **«Management Review Controls» (MRC) :** il s'agit en général de revues réalisées par le management d'analyses préparées par une tierce personne ou de documents (réconciliations, rapports d'exceptions, comparaisons, calculs détaillés, ...). Les MRC peuvent être des HLC ou des PLC ;

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

- **Les contrôles anti-fraude** : un contrôle est considéré comme un contrôle anti-fraude si et seulement si :
- Un risque significatif de fraude au niveau des assertions a été identifié ;
- Le contrôle, seul ou combiné à d'autres, est destiné à répondre au risque identifié de fraude.

2.2.2. Assertion pertinente

Les assertions d'audit sont des critères auxquels doit répondre l'information financière pour qu'elle soit régulière et sincère. Elles s'appliquent à chaque poste du bilan et du tableau de compte de résultat¹⁹ ainsi qu'aux informations données en annexe. Les assertions d'audit selon l'approche KAM sont comme suit :

- **C-Completeness (Exhaustivité)** : Les comptes incluent toutes les opérations qui doivent y figurer (Exemple : tous les achats ont bien été comptabilisés sur l'exercice) ;
- **E-Existence** : Tous les éléments comptabilisés au niveau des comptes existent et les transactions enregistrées sur la période ont effectivement eu lieu (Exemple : toutes les factures enregistrées correspondent à des prestations ou livraisons effectives) ;
- **A-Accuracy(Exactitude)** : Les transactions sont prises en compte pour leur correct montant (Exemple : les factures sont constatées pour leur bon montant) ;
- **V-Valuation (Valorisation)** : Les comptes de l'actif et du passif sont pris en compte dans les états financiers pour les bons montants. (Exemple : dépréciation des titres de participation, des créances) ;
- **O-Obligations & Rights (Droits et obligations)** : Les éléments figurant à l'actif reflètent les droits de l'entité et les éléments du passif ses obligations à une date donnée ;
- **P-Presentation (Présentation)** : L'information est présentée et publiée conformément au référentiel comptable en vigueur.

Une assertion est pertinente s'il est possible qu'une anomalie impacte les états financiers de manière significative en affectant l'assertion en question.

Les procédures d'audit mises en œuvre par la suite ont pour but de couvrir les risques d'erreurs identifiés pour toutes les assertions sélectionnées sur chaque compte significatif.

¹⁹ Le compte de résultat est un document comptable synthétisant l'ensemble des charges et des produits d'une entreprise ou autre organisme ayant une activité marchande, pour une période donnée.

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

Exemple d'assertion pertinente : pour le chiffre d'affaires l'assertion **C** (Exhaustivité) est pertinente car il y a un risque que le chiffre d'affaires ne soit pas comptabilisé dans sa totalité (Une vente qui n'a pas encore été facturée, une facture qui n'a pas encore été transmise au comptable ou une facture qui a été comptabilisée sur le mauvais exercice). Par contre l'assertion **O** (Droits et obligations) n'est pas pertinente car il y a de faibles chances qu'une écriture de vente qui devrait générer une créance (Droit) soit comptabilisée entant que dette (Obligation).

2.2.3. Comptes significatifs

Un compte significatif est un compte qui, par nature, comporte un risque d'anomalie significative.

Un compte est donc significatif s'il est raisonnablement possible qu'il contienne une anomalie qui, individuellement ou agrégée à d'autres, peut avoir un effet significatif sur les états financiers, en considérant à la fois les risques de surévaluation et de sous-évaluation.

Autrement dit, un compte significatif est un compte qui pourrait être erroné d'un montant significatif s'il n'y avait aucun contrôle interne mis en place.

Les facteurs de risque inhérent²⁰ qui aident à identifier les comptes significatif et leurs assertions sont :

- La relation entre le montant du compte et le calcul du seuil de signification²¹ (Le seuil de signification est calculé sur la base du montant de certains comptes. *Exemple : 5 à 10 % du le résultat net courant ou 1 à 3 % du le chiffre d'affaires*) ;
- Nature du compte ;
- Volume des transactions ;
- Risque de présence d'anomalies dues à des erreurs ou à une fraude ;
- Complexité et homogénéité des transactions traitées dans le compte ;
- Complexité des traitements comptables effectués au niveau du compte ;
- Comptabilisation d'opérations relatives à des parties liées au niveau du compte (Une partie liée est une personne ou une entité qui est liée à l'entité qui prépare ses états financiers).

La nature du compte et l'activité de l'entreprise sont à prendre en considération pour identifier les comptes significatifs. On peut prendre à titre d'exemple les deux cas suivants :

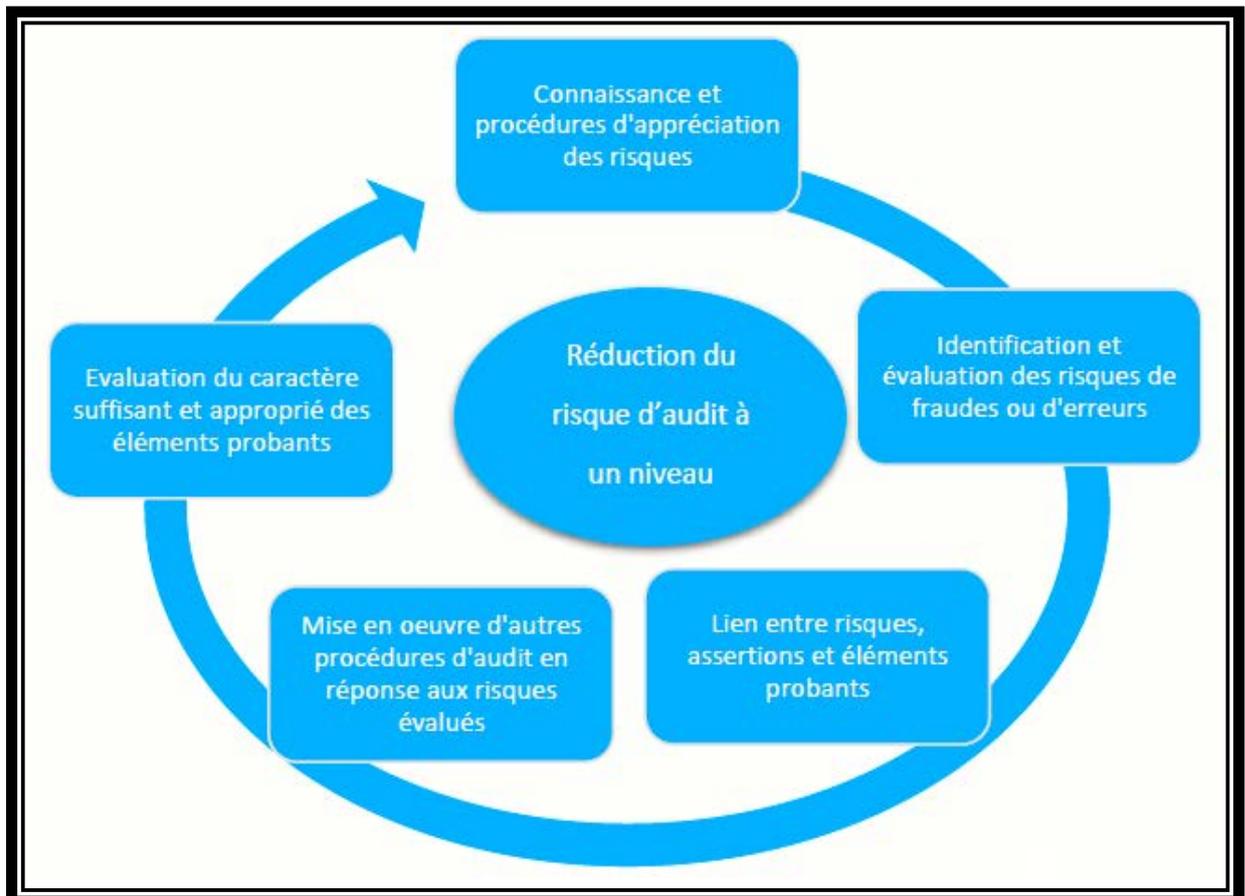
²⁰ Risque d'erreurs significatives, pour des raisons indépendantes du dispositif de contrôle interne

²¹ Le seuil de signification est le niveau au-dessous duquel les erreurs (ou risques d'erreurs) relevés ne sont pas de nature à remettre en cause la régularité et la sincérité des états financiers.

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

- Dans le cadre d'une entreprise à but lucratif, le compte chiffre d'affaires est un compte significatif par nature ;
- Dans le cadre d'une entreprise de revente à l'état, la section immobilisation ne comporte pas de risque car elle ne comprend pas beaucoup de transactions ce qui minimise la probabilité de risque d'erreur.

Figure N° 7 : approche par les risques



Source : Mohammed Hamzaoui, *Audit Gestion des risques et contrôle interne*, Éditions Village Mondial, 2005

3. Évaluation du contrôle interne

Il existe au sein de KPMG une harmonisation de procédures qui permettent d'évaluer les contrôles identifiés.

La mise en pratique de cette méthode, passe par la mise en œuvre de différents tests suivants :

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

3.1. D&I: Design and implementation.

3.1.1. Définition

Test de conception (Design) : Ce test permet d'étudier la nature et la rationalité des contrôles identifiés.

Test d'application (Implémentation) : Ce test permet d'étudier l'application du contrôle au sein de l'entreprise.

3.1.2. Objectif

Les objectifs de ce test sont comme suit :

- Apprécier si la conception du contrôle, seul ou combiné à d'autres, peut prévenir ou détecter et corriger des anomalies significatives ;
- S'assurer de l'existence du contrôle, son application et son utilisation par l'entité.

3.1.3. Outils

L'approche KAM a défini quatre outils qui peuvent être utilisés pour tester la conception et l'application d'un contrôle. Ces outils sont les suivants :

- Entretien :

L'auditeur pour obtenir les informations nécessaires à la compréhension du système en effectuant des entretiens avec les services impliqués dans la gestion des immobilisations (service comptable, service approvisionnement, service chargé du budget etc.).

Il peut aussi exploiter le manuel de procédures s'il en existe. Ces entretiens concernent tous les aspects de la comptabilisation des immobilisations (comptabilisation, budgétisation, acquisition, inventaire physique).

Il est à noter qu'un entretien à lui seul ne suffit pas pour tester la conception et l'application d'un contrôle.

- Inspection :

L'auditeur suit pas à pas une transaction pour s'assurer de l'existence du contrôle.

- Observation :

L'auditeur effectue une visite des divers services du département pour constater l'existence et l'application du contrôle.

- Walk through :

Un walk through est une combinaison entre un entretien, une observation et une inspection.

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

Le « walk through » est un test correspondant à une procédure KPMG qui prend au hasard une opération et la retrace en récupérant les différents documents de chaque étape pour vérifier si cette procédure suit toutes les étapes décrites par les exécutants de ces tâches ou figurant sur le manuel des procédures.

On peut prendre comme exemple l'acquisition d'une immobilisation. Dans ce cas-là, le Walk through retrace la procédure d'acquisition de l'initiation (expression du besoin) à la comptabilisation via les documents relatif à chaque étape (Bon de commande interne, demande d'achat, facture, bon de réception, PV de mise en service ...etc.).

En plus pour mieux comprendre la procédure, Le walk through sert aussi à tester la conception et l'application du contrôle.

L'auditeur, par la technique du « walk through », vérifie donc l'enchaînement correct de toutes ces étapes et s'assure que les étapes se déroulent conformément aux procédures.

3.2. TOE: Test of operating effectiveness.

Le test d'efficacité évalue la précision des opérations.

Les TOE ne peuvent être effectués que si le D&I est efficace et doivent couvrir la période durant laquelle l'équipe d'audit souhaite pouvoir s'appuyer sur les contrôles testés.

L'auditeur ne peut pas suivre toute la procédure de contrôle interne opération par opération. Il se trouve donc dans l'obligation d'appliquer les tests sur des échantillons bien déterminés. En effet, le test d'efficacité est limité à un nombre raisonnable. Ce nombre sera dépendant de plusieurs facteurs tels que, le risque d'échec relatif à chaque type d'opération et le nombre d'opérations traitées par cycle.

3.2.1. Le risque d'échec

Le risque d'échec correspond au risque que le contrôle ne soit pas efficace et qu'une anomalie significative en résulte. Il peut être évalué comme «plus élevé» (Higher) ou «plus faible» (lower). Les facteurs de risque d'échec «plus élevé» comprennent notamment :

- Rotation élevée du personnel ;
- Contrôles sur transactions impliquant du jugement et relatifs à des montants élevés non routiniers. ;
- Anomalies d'audit ou faiblesses de contrôle interne identifiées lors des audits précédents.

3.2.2. Taille de l'échantillon

Les méthodes d'échantillonnage statistique permettent la sélection d'un échantillon «représentatif» de la population. L'objectif final est de projeter (extrapoler ou estimer) à l'ensemble de la population.

Le tableau suivant comporte la taille de l'échantillon à tester en fonction du risque d'échec et de la fréquence du contrôle :

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

Tableau N° 3: Table des TOE pour les contrôles manuels

| Taille minimum de l'échantillon | | |
|---------------------------------------|----------------|-------|
| Fréquence du contrôle | Risque d'échec | |
| | Faible | Elevé |
| Annuel | 1 | 1 |
| Trimestriel (y compris la clôture +1) | 1+1 | 1+1 |
| Mensuel | 2 | 3 |
| Hebdomadaire | 5 | 8 |
| Quotidien | 15 | 25 |
| Récurrent (Plusieurs fois par jour) | 25 | 40 |

Source : KPMG, *Incollable contrôle interne ; Audit solutions ; 2018 ; Page 42.*

La taille minimum de l'échantillon pour les contrôles annuels et trimestriels ne dépend pas du risque d'échec. En effet, Pour un contrôle annuel (tel que l'inventaire physique des immobilisations), l'auditeur test le seul item existant pour évaluer la conception, l'application et l'efficacité en même temps. Pour un contrôle trimestriel (effectué quatre fois par ans), l'auditeur test le contrôle effectué sur l'un des trois premiers trimestres et celui effectué au le dernier trimestre.

Un contrôle manuel est un contrôle effectué une fois par mois pour un total de douze fois par ans. La taille minimum de l'échantillon est de deux Items lorsque le risque d'échec est faible et trois Items lorsque le risque d'échec est élevé.

Un contrôle hebdomadaire est un contrôle effectué une fois par semaine pour un total de cinquante-deux fois par ans. La taille minimum de l'échantillon est de cinq Items lorsque le risque d'échec est faible et huit Items lorsque le risque d'échec est élevé.

Un contrôle quotidien est un contrôle effectué une fois par jour (généralement en fin de journée) pour un total de trois cent soixante-cinq fois par ans. La taille minimum de l'échantillon est de quinze Items lorsque le risque d'échec est faible et vingt-cinq Items lorsque le risque d'échec est élevé.

Un contrôle récurrent est un contrôle effectué plusieurs fois par jours (généralement à chaque opération). La taille minimum de l'échantillon est de vingt-cinq Items lorsque le risque d'échec est faible et quarante Items lorsque le risque d'échec est élevé.

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

3.2.3. Sélection de l'échantillon

La sélection des éléments à tester se fait selon l'une des deux méthodes suivantes :

- La sélection des éléments à tester se fait de manière aléatoire : chaque occurrence du contrôle doit avoir la même chance d'être sélectionnée ;
- La sélection des éléments à tester se fait en utilisant le logiciel IDEA. L'auditeur introduit toute la population et renseigne les paramètres du contrôle (fréquence, risque et taille de l'échantillon).

3.2.4. Traitement des erreurs identifiées

Le traitement des erreurs identifiées dépend de la fréquence du contrôle. On distingue les deux cas suivants :

- Contrôles manuels récurrents : une seule erreur est tolérée sur l'ensemble du premier échantillon si elle n'est ni intentionnelle ni systématique. Un deuxième échantillon de taille au moins égale (minimum 25 ou 40) peut être testé. Si ce deuxième échantillon ne contient aucune erreur le contrôle est jugé efficace. Dans le cas contraire, le contrôle est jugé défaillant ;
- Contrôles autre que récurrent : Si l'auditeur identifie une erreur (non-respect de la procédure) le contrôle est considéré comme défaillant.

4. Impact de l'évaluation du contrôle interne sur la mission d'audit

4.1.1. Définition et évaluation du RoMM

Les résultats de l'évaluation du contrôle interne permettent de définir le risque d'anomalie significative (RoMM²²).

Le risque d'anomalies significatives renvoie au risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives et ne présentent pas une image fidèle.

Le RoMM est évalué sur la base du risque inhérent et du risque de contrôle. Cette évaluation est effectuée comme suit :

²² RoMM - Risk of Material Misstatement

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

Tableau N°4 : Evaluation du RoMM

| | | Risque de contrôle | |
|-----------------|------------------|---------------------------------|---------------------------------|
| | | Higher (Elevé) | Lower (Bas) |
| Risque inhérent | Significatif | High (élevé) | Moderate / Low (Moyen / bas) |
| | Non significatif | Moderate / Low (Moyen / bas) | Low (Bas) |

Source : KPMG, Incollable contrôle interne ; Audit solutions ; 2018 ; Page 42.

Le risque inhérent est lié à l'existence d'erreurs significatives dans les états financiers d'une entreprise audité, ces erreurs étant dues à l'environnement externe de l'entreprise (cela en supposant que les procédures de contrôle interne ne soient pas opérationnelles). En générale, l'évaluation de ce risque va dépendre de l'expérience de l'auditeur et sa connaissance de l'environnement de l'entreprise.

Le risque de contrôle est évalué grâce au résultat des TOE effectués. Si le contrôle est effectif le risque de contrôle est Lower (Bas), et si le contrôle est défaillant le risque de contrôle est Higher (Elevé)

4.1.2. Impact du RoMM sur la mission d'audit

L'évaluation du RoMM affecte la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de substantives que l'auditeur devra effectuer dans la prochaine étape de la mission d'audit. En effet, l'approche KAM prévoit une démarche propre à chaque niveau de risque. On distingue les cas suivants :

Tableau N°5 : Impact du Romm sur les procédures d'audit

| RoMM | Tests substantifs à effectuer |
|----------|---|
| Low | Une SAP ou un TOD |
| Moderate | Une SAP ou un TOD |
| High | Le TOD est obligatoire mais il peut être accompagné d'une SAP |

Source : Etabli par nous-mêmes à partir de l'Incollable contrôle interne.

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

- **Présentation des tests de détails TOD²³**

Les tests de détails sont des Procédures d'audit sur des éléments individuels ou des transactions constituant un compte ou une information en annexe. Ils portent sur une opération ou une catégorie d'opérations, un solde de comptes ou une information fournie dans les états financiers.

Les tests de détails sont conçus et mis en œuvre par l'auditeur dans le but de réunir des éléments probants suffisants et appropriés pour obtenir l'assurance raisonnable que les assertions relatives à cette opération ou catégorie d'opérations, à ce solde ou à cette information ne comportent pas d'inexactitudes ou anomalies importantes.

- **Présentation des Procédures analytiques substantives SAP²⁴**

Les SAP sont mises en œuvre lorsque l'on peut déterminer un résultat attendu.

Les SAP consistent à apprécier les informations financières sur la base de leurs corrélations avec d'autres informations, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires. Elles sont mises en œuvre lorsque l'on peut déterminer un résultat attendu.

L'objectif des SAP est d'analyser les variations significatives ou les tendances inattendues pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions.

II. Généralités sur le cycle immobilisations

Pour la réalisation de leurs opérations, les organisations sont amenées à découper leurs activités respectives en cycle d'exploitation.

Ces cycles garantissent aux organisations une vue globale de l'ensemble de leurs activités. Ils permettent la réalisation et la rationalisation de leurs opérations dans le but d'atteindre leurs objectifs tout en fournissant des informations comptables et financières fiables au management dans le but de favoriser la création de valeur

1. Présentation du cycle immobilisations

1.1. Définition

Un processus est un ensemble d'activités liées en vue d'atteindre un objectif commun.

Le cycle immobilisations regroupe les fonctions relatives aux achats et la conservation des biens d'équipements. Il comporte une succession d'opérations qui démarre depuis la budgétisation jusqu'à la dépréciation (amortissements) ou la sortie des biens d'équipements du patrimoine de l'entreprise en passant par la comptabilisation.

²³ TOD : Test of details.

²⁴ SAP : substantive analytical procedures.

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

1.2. Nécessité du cycle immobilisations

Les immobilisations acquises par l'entreprise peuvent être amorties, mises au rebut, faire l'objet d'une cession ou devenir obsolètes. Toutes ces opérations ont une incidence sur les autres comptes du bilan et compte de résultat (les amortissements et les dotations, les produits de cession et les valeurs nettes comptables). La distinction de ce cycle des autres est donc primordiale, puisqu'elles traduisent le patrimoine qui reste le plus longtemps dans l'entreprise.

La nécessité du cycle immobilisations réside dans le fait qu'il permet le suivi et le contrôle des fonctions, allant de la budgétisation jusqu'à la sortie de l'immobilisation du patrimoine de l'entreprise. Ce suivi permet de déceler les risques qui y sont liés ainsi que les forces et faiblesses qui figurent dans les fonctions du cycle.

1.3. Les processus du cycle immobilisations

La bonne exécution du cycle immobilisations est étroitement liée à l'application d'un certain nombre de processus. Ces derniers sont comme suit :

1.3.1. L'évaluation et l'identification des besoins d'équipements ;

Il concerne l'identification des prévisions d'investissement et a trait à l'ensemble des opérations de recensement et d'évaluation des besoins en équipements ainsi que la détermination des modalités de financements de ces besoins²⁵.

1.3.2. L'expression interne des besoins ;

L'expression des besoins formulée par les différents services ou départements pour la satisfaction de leurs besoins en biens d'équipements et autres immobilisations corporelles. Ils sont en général exprimés par une demande d'achat ou une demande de réalisation des travaux²⁶.

1.3.3. La sélection des fournisseurs ;

La sélection des fournisseurs couvre toutes les procédures de mise en concurrence des fournisseurs (appel d'offre en général). Cette démarche permet de construire une base de données fournisseurs décrivant par segments d'achats et les fournisseurs susceptibles d'être consultés.

²⁵ DORIOU David & SAUVAGE Thierry (2012), *Management des achats et de la supply chain*, Editions VUIBERT, Paris, Page 191.

²⁶ GRUMBERG Sandrine (2011), *100 questions pour comprendre et agir-les achats durables*, Editions AFNOR, Paris, Page 36.

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

1.3.4. La commande d'immobilisations ;

Ce processus regroupe les opérations d'émission de bons ou lettres de commandes et celles de suivi de ces commandes. Cependant, la relation est loin de s'arrêter à la contractualisation, car il pourrait apparaître des accords non respectés, soit par des fournisseurs ou les responsables des commandes dans l'entreprise. A cet effet, il est indispensable pour les grandes sociétés de mettre en place des dispositifs de suivi systématique des fournisseurs avec évaluation des impacts économiques à la clé²⁷.

1.3.5. La réception des immobilisations ;

Elle concerne le contrôle de la qualité, de la quantité des biens commandés et le respect des délais conformément à la lettre de commande. La réception est sanctionnée par un bon de livraison, un bon de réception ou un procès-verbal de réception.

1.3.6. La conservation physique et la protection des immobilisations ;

La conservation physique et la protection des immobilisations concernent les points suivants²⁸ :

- empêcher la détérioration prématurée du bien ;
- permettre l'utilisation des immobilisations pour au moins la durée prévue ;
- remplacer sans difficulté les biens détruits du fait de sinistres.

1.3.7. Les cessions, destructions ou mises au rebut ;

La cession des immobilisations est exercée suivant la méthode établie par le conseil d'administration ou la direction générale de l'entreprise.

1.3.8. La comptabilisation des immobilisations.

Le service comptable est chargé de cette opération. Il enregistre dans les comptes d'immobilisations concernées :

- le montant des factures reçues des fournisseurs d'équipements ;
- les coûts des travaux effectués par les services de maintenance (grosses réparations), les services de productions ou techniques.

²⁷ . MOUTOT Jean Michel et EMMANUEL Bernardin (2010), *Mesurer la performance de la fonction achats*, Edition d'organisation, Paris, Page 92.

²⁸ CAVERIVIERE Patrick (2007), *Le guide de l'acheteur : la boîte à outils des bonnes pratiques d'achat*, Editions DEMOS, Paris, page 115

2. Objectif de l'évaluation du contrôle interne

L'objectif de l'évaluation du contrôle interne du cycle immobilisations est de s'assurer de l'efficacité des dispositifs de maîtrise des risques grâce à un examen méthodique.

Lors de son évaluation du contrôle interne l'auditeur doit s'assurer que le système mis en place permet de respecter les procédures et principes suivants :

- Le principe de séparation des tâches ;
- La protection des immobilisations des risques de vols, incendies, détériorations et détournements ;
- Les procédures d'acquisition (autorisation, régularité) ;
- L'exactitude de l'enregistrement et l'évaluation des immobilisations acquises durant l'exercice ;
- Le suivi régulier des immobilisations ;
- l'exhaustivité des dépenses liées aux immobilisations.

3. Risque d'audit des immobilisations

Les risques d'audit peuvent être analysés selon les principes essentiels auxquels doivent répondre les comptes d'immobilisations à savoir : l'exhaustivité, l'existence et l'exactitude.

Les risques liés à ces assertions sont appréhendés en prenant en considération le respect des principes, méthodes et règles de présentation comptable (Voir annexe N°2 : Principes comptables).

3.1. Risques liés à l'exhaustivité des immobilisations

La non exhaustivité des immobilisations se matérialise par les risques généraux suivants :

- Entrées d'actifs non comptabilisées ;
- Entrées d'actifs comptabilisées à tort en charges ;
- Sorties ou pertes fictives comptabilisées.

La non exhaustivité se traduit souvent par une minoration de la réalité comptable des immobilisations par rapport à leur réalité physique et juridique.

Ces risques peuvent être engendrés par les failles dans les procédures de contrôle suivantes :

- absence d'une séparation des tâches liées à l'engagement, la réception, la conservation, la comptabilisation et au contrôle des immobilisations ;
- absence de procédures permettant le respect d'une bonne séparation des exercices ;
- absence des règles claires et préalablement définies de distinction entre charges et immobilisations ;

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

- absence d'inventaires physiques et de rapprochement avec la comptabilité

3.2. Risques liés à l'existence des immobilisations

Les risques généraux qui peuvent toucher l'existence des immobilisations se résument comme suit :

- La comptabilisation d'actifs fictifs ;
- La sortie ou la perte non comptabilisées d'actifs d'immobilisations.

Si ces risques surviennent, la réalité comptable des immobilisations se trouve surestimée par rapport à leur réalité « physique ».

Ces risques peuvent être engendrés par les failles dans les procédures de contrôle suivantes :

- absence d'une séparation des tâches liées à l'engagement, la réception, la conservation, la comptabilisation et au contrôle des immobilisations ;
- absence d'inventaire physique annuel ou -absence d'instructions claires pour les prises d'inventaires ;
- absence de maîtrise des projets d'investissement due à des responsabilités non clairement définies ;
- mauvaise répartition du budget des investissements dans le temps ;
- Absence de confirmation et contrôle régulier des immobilisations détenues par des tiers.

3.3. Risques liés à l'exactitude des immobilisations

Les risques liés à l'exactitude des immobilisations se traduisent par des mouvements ou situations d'immobilisations (entrées, sorties ou valeurs d'inventaire) mal évalués ou comptabilisés dans le mauvais compte ou la mauvaise période.

Les risques généraux qui peuvent affecter l'exactitude des immobilisations se résument comme suit :

- Mouvement d'immobilisation mal évaluée ;
- Constatation de la dotation aux amortissements d'une immobilisation mal évaluée.

Si ces risques surviennent, la réalité comptable des immobilisations se trouve soit surestimée soit sous-estimée par rapport à leur réalité « physique ».

Ces risques peuvent être engendrés par les failles dans les procédures de contrôle suivantes :

- absence de règles claires et précises en matière de composition et de suivi des coûts d'immobilisations acquises ou produites ;
- inadéquation de la politique d'amortissement par rapport aux durées de vie économique et aux taux d'usage dans le secteur d'activité ;

- mauvaise application des règles comptables.

III. Evaluation du contrôle interne du cycle immobilisations

Pour cette partie nous avons appliqué l'approche KAM pour l'évaluation du contrôle interne d'une entreprise que nous dénommerons l'entreprise X, pour des raisons de confidentialité auxquelles nous sommes tenus.

1. Mise à jour des procédures internes

L'entreprise ne dispose pas de procédure écrite pour la gestion des immobilisations, néanmoins nous avons retracé la procédure appliquée par entretien avec le chef comptable.

La description de la procédure d'acquisition des immobilisations démarre depuis l'expression du besoin jusqu'à la réception de l'immobilisation.

1.1. Expression du besoin

Pour tout besoin en immobilisation, un **bon de commande interne BCI** est établi et visé par le chef du service demandeur pour ensuite être transmis au service Gestion des Commandes. Ce dernier vérifie la composition de la demande et attribue un numéro d'imputation et un code analytique au BCI et y appose son visa puis l'envoie à la Direction Générale. Le Directeur Générale vérifie l'existence de toutes les mentions nécessaires puis signe le BCI et l'envoie à la Gestion des Commandes pour la sélection des fournisseurs.

1.2. Sélection des fournisseurs

Le service Gestion des commandes (GC) s'assure de l'existence de tous les visas d'approbation nécessaires puis l'enregistre dans sa base de données. Ensuite le service GC analyse le BCI quant à son éligibilité soit à la consultation des fournisseurs, soit à un appel d'offre en fonction du montant de l'équipement. On distingue les deux cas suivants :

- s'il s'agit d'un BCI inférieure au seuil fixé de deux millions (2 000 000) de dinars algériens, le service Gestion des commandes consulte au moins trois (3) ou cinq (5) fournisseurs qui sont répertoriés dans son fichier des fournisseurs ;
- s'il s'agit d'un BCI supérieur ou égal au seuil fixé, un comité d'achat est constitué. Il est composé du service demandeur, du service Gestion des Commandes, du Service approvisionnement/stockage, de la Direction Financière et Comptable et d'un membre désigné par le Direction Générale. Ce comité élabore le dossier d'appel d'offre, lance l'appel d'offre, fait le dépouillement et attribue le marché au fournisseur le « mieux disant ».

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

1.3. Lancement de la commande

Une fois le fournisseur est retenu, le service Gestion des commandes établit un Bon de Commande pré-numéroté (BC) en trois (3) exemplaires et l'envoie à la DG pour validation. Une fois validé par la DG, le BC est transmis au service gestion des commandes qui envoie un exemplaire au contrôle matières, un autre au service Contrôle de Gestion et le dernier exemplaire au fournisseur sélectionné pour exécution.

1.4. Réception des immobilisations

Pour les immobilisations autres que les travaux, une commission de réception est constituée et composée du chef du service approvisionnement/stockage, d'un représentant du contrôle matières et du magasinier.

Cette commission réceptionne les immobilisations en présence du fournisseur (ou de son représentant) et procède aux contrôles qualitatifs (Correspondance BCI, BC, BL) et quantitatif (quantités reçues et BL) puis établit un bon de réception signé par tous les membres de la commission et par le représentant du fournisseur ;

A la réception des immobilisations, le fournisseur dépose également sa facture signée au niveau du secrétariat de la direction qui l'achemine au Contrôle de Gestion pour viser la facture et comptabiliser le dossier.

1.5. Contrôle et comptabilisation des factures fournisseurs

Le dossier compilé (Facture, Bon de Livraison, Bon de Commande, Bon de commande interne) est envoyé par le Contrôle de Gestion à la comptabilité qui après avoir contrôlé les pièces et procède à la comptabilisation de la facture.

Les écritures que le comptable doit passer sont les suivantes : acquisition et amortissement.

1.5.1. L'arrivée de la facture,

Le comptable débite le compte d'immobilisation concerné par le crédit du compte fournisseur d'immobilisation. L'écriture se présente de la manière suivante :

Débit : 2XXX Immobilisations

Crédit : 404 fournisseurs d'immobilisations

1.5.2. Amortissement de l'immobilisation

L'amortissement de l'immobilisation s'effectue à partir de la date de mise en service (date indiquée sur le BL). Le montant de l'amortissement déterminé est la valeur comptable du bien. Le taux d'amortissement utilisé est défini par le management. Les taux appliqués pour chacune de ses immobilisations est comme suit :

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

Tableau N°6 : Tableau des taux d'amortissement :

| Nature immobilisation | Taux appliqué |
|--|----------------------|
| Matériels informatiques | 25% |
| Mobiliers de bureau | 10% |
| Agencement, aménagement, installation | 10% |
| Matériels de transport | 20% |
| Matériels de bureau | 20% |
| Matériels et équipement | 10% |
| Bâtiments | 5% |

Source : documents interne de l'entreprise auditée.

1.5.3. Ecritures d'amortissement

L'écriture de dotation aux amortissements se fait une fois chaque fin d'année. L'écriture se présente de la manière suivante :

Débit : 68XX Dotation aux amortissements

Crédit : 28XX amortissement de l'immobilisation

1.6. Transfère des immobilisations

Il est possible de transférer un bien de l'expéditeur au destinataire en passant par le service comptabilité. Les étapes du transfère sont comme suit :

- Le destinataire de l'immobilisation envoie une notification de transfère au service comptabilité par mail ou via une demande écrite ;
- Le service comptabilité établit un bon de transfert et de réaffectation et l'envoie pour visa au service en possession de l'immobilisation qui valide le transfert en remettant le bon visé (avec cachet et signature de la structure utilisatrice) au service comptabilité ;
- Le service comptabilité assiste au transfert physique de l'équipement tout en remettant un bon de transfert et de réaffectation au destinataire pour valider le transfert ;
- Une fois l'équipement reçu par le destinataire, ce dernier remet le bon visé (avec cachet et signature de la structure utilisatrice) au service comptabilité.

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

Il est à noter que l'accord de l'expéditeur est exprimé en visant le bon de transfère et sans ce visa le transfert n'a pas lieu. L'expéditeur en visant le bon de réception lors de la deuxième étape approuve et valide le transfère.

1.7. Sortie des immobilisations

Les sorties d'immobilisations du patrimoine de l'entreprise se traduisent par les cessions d'immobilisations et les mise au rebut.

1.7.1. Cession des immobilisations

Une fois un équipement jugé par le service utilisateur inutile, ce dernier établit un PV de cession, le vise et le transmet au service contrôle de gestion. Ce dernier évalue l'immobilisation et lui attribue une valeur d'expertise de cession, vise le PV, y joint son rapport d'expertise et transmet les deux documents au service Comptabilité.

Le service comptabilité, après vérification de l'évaluation, établit une facture de cession qu'il vise et joint au PV de cession et au rapport d'expertise. La liasse est transférée à la DG pour visa. Le DG vérifie l'exhaustivité et la cohérence de la liasse puis vise tous les documents et la renvoie à la trésorerie.

Après paiement effectué par le client, le chef de la trésorerie établit un reçu de paiement qu'il vise et joint aux autres documents et transmet le dossier complet au service comptabilité. Ce dernier classe la liasse dans un chrono et enregistre la vente et l'écriture de sortie de l'immobilisation.

1.7.2. Mise au rebut des immobilisations

A la fin de chaque exercice, le directeur du département finances comptabilité (DFC) fait le point avec les autres responsables des services sur l'utilité ou non des biens totalement amortis du patrimoine de l'entreprise. Lorsque ces derniers nécessitent la sortie du bien de leur service, un Procès-Verbal (PV) de sortie est élaboré par ces services et visé par le service utilisateur, le DFC et le DG donnent l'autorisation de la mise au rebut du bien.

1.7.3. Ecriture de sortie

A cet effet, le responsable comptable envoie le PV de sortie au comptable qui passe la sortie du bien du patrimoine par les écritures suivantes :

Débit : 462 Créances sur cessions d'immobilisations

Débit : 29XX perte de valeur de l'immobilisation

Débit : 28XX amortissement de l'immobilisation

Débit (Crédit) : 652 Moins-value de cession (752 Plus-value de cession)

Crédit : 2XXX immobilisation

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

1.8. Inventaire des immobilisations

L'inventaire est effectué en trois (03) parties : élaboration de la liste théorique, inventaire physique, et le rapprochement entre la liste théorique et l'inventaire physique.

1.8.1. Elaboration de la liste d'inventaire

Cette phase consiste à tirer la liste des biens théoriques à partir du fichier des immobilisations.

1.8.2. L'inventaire physique

L'inventaire physique des immobilisations est effectué chaque année sous la supervision du directeur du service Contrôle de Gestion qui préside la commission de réalisation d'inventaire.

Une équipe de comptage est constituée pour chaque catégorie d'immobilisation. Celle-ci procède au décompte physique des immobilisations à partir du fichier d'immobilisations. Les équipes de comptage transmettent par la suite leur résultat à la commission d'inventaire qui procède à l'examen et au contrôle des états d'inventaires relatifs établis par les équipes de comptage.

Une fois l'examen des résultats terminé, le président de la commission établit un PV d'inventaire qui est validé par les membres de la commission. Le PV d'inventaire est ensuite transmis au service comptabilité.

1.8.3. Les différences d'inventaires

Une fois les différences d'inventaires corrigées par le comptable, ce dernier archive le PV d'inventaire.

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

2. Identification des risques et choix des contrôles pertinents

2.1. Identification des risques (WCGW)

Les risques liés aux procédures de gestion de l'engagement des dépenses des immobilisations sont présentés dans le tableau ci-dessous :

Tableau N°7 : Mapping WCGW / Risque / Assertion

| Taches | Risques encourus WCGW | Impacte de l'inefficacité du contrôle sur les états financiers | Dispositifs de contrôle interne | Assertions impactées |
|--|--|---|--|---|
| Expression du besoin | Demande non validée par les personnes habilitées | Risque de gestion (hors états financiers) | BCI validé par le responsable | N/A |
| Etablissement des BC | Commande non validée | Risque de gestion (hors états financiers) | Contrôle des BC par les responsables | N/A |
| | Commandes irrégulières | Risque de gestion (hors états financiers) | BC pré-numérotés | N/A |
| Réception des immobilisations corporelles | Réception frauduleuse au détriment de l'entreprise | L'immobilisation reçue est de mauvaise qualité | vérification des biens réceptionnés | Existence et exactitude des immobilisations |
| | Livraison non reçue ou non conforme. | L'immobilisation reçue est différente de celle qui a été commandée | Rapprochement BCI BC et BL, et bon de réception. | Existence et exactitude des immobilisations |

Source : Etabli par moi-même.

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

Tableau N°7 : Mapping WCGW / Risque / Assertion (Suite)

| Taches | Risques encourus WCGW | Impacte de l'inefficacité du contrôle sur les états financiers | Dispositifs de contrôle interne | Assertions impactées |
|---|--|---|---|---|
| Contrôle et comptabilisation des factures fournisseurs | Sur facturation | Facturation et comptabilisation d'une immobilisation non reçue | Rapprochement BC, BR et facture (Date, montant et quantité) | Existence et exactitude des immobilisations |
| | Comptabilisation tardive des factures | Comptabilisation d'immobilisations sur le mauvais exercice. | | Exhaustivité des immobilisations |
| | | Un décalage dans la comptabilisation impactera le calcul des amortissements | | Exactitude et exhaustivité des charges d'amortissement |
| Cession des immobilisations | Non formalisation de la cession | Non comptabilisation d'une cession | Etablissement d'un PV de cession | Existence des immobilisations. |
| | Cessions de biens non autorisés | Existence des immobilisations | | Existence des immobilisations. |
| Réforme des immobilisations | Non formalisation de la réforme | Non comptabilisation d'une réforme. | Etablissement d'un PV de réforme | Existence des immobilisations |
| | Réforme d'une immobilisation en bon état | Surestimation de la perte de valeur. | | Existence et exactitude des pertes de valeur |
| Inventaire physique des immobilisations | Non établissement d'un inventaire physique des immobilisations | Non-conformité à la réglementation qui impose un inventaire annuel des actifs | Etablissement d'un PV d'inventaire | Existence et exhaustivité des immobilisations |
| | Non formalisation de l'inventaire | Incertitudes de l'existence des immobilisations | | Existence et exhaustivité des immobilisations et des pertes de valeur |

Source : Etabli par moi-même.

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

Les risques identifiés sont couverts par des contrôles mis en place par l'entreprise. Dans la deuxième étape, nous allons choisir les contrôles pertinents à tester dont l'inefficacité impacterait l'étendue des procédures substantives.

2.2. Choix des contrôles

2.2.1. Contrôles pertinents

Les contrôles choisis qui vont être testés dans l'étape suivante sont les suivants :

Tableau N°8 : Contrôles pertinents

| Identifiant | Contrôle interne | Risque couvert WCGW | Assertion |
|--------------------|--|---|---|
| C1 | Rapprochement BC, BL BCI et BR | Livraison non reçus ou non conforme. | E Immobilisations |
| C2 | Rapprochement BC, BR et facture | Facturation et comptabilisation d'une immobilisation non reçue | EA Immobilisations |
| | | Comptabilisation tardive des factures. | C Immobilisations CA charges d'amortissement |
| C3 | Cession sur la base d'un PV de cession | Non établissement d'un PV de cession | EA Immobilisations |
| | | Cessions de biens non autorisés | EA Immobilisations |
| C4 | Réforme sur la base d'un PV de réforme | Réforme d'une immobilisation en bon état | EA Immobilisations |
| | | Non établissement d'un PV de réforme | EA Immobilisations |
| C5 | Etablissement d'un PV d'inventaire | Non établissement d'un inventaire physique des immobilisations. | CEA Immobilisations CEA perte de valeur |

Source : Etabli par moi-même.

Notre choix c'est porté sur ces contrôles car ils permettent de couvrir toutes les assertions significatives des comptes du cycle immobilisations.

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

2.2.2. Couverture des assertions

Le tableau suivant reprend les assertions d'audit pertinentes du cycle immobilisations et les contrôles qui les couvrent :

Tableau N°9 : Assertions d'audit

| Comptes | Assertion | Contrôles couvrants l'assertion | | | | |
|--|------------------|--|----|----|----|----|
| Immobilisations | C Exhaustivité | | C2 | | | C5 |
| | E Existence | C1 | C2 | C3 | C4 | C5 |
| | A Exactitude | | C2 | C3 | C4 | C5 |
| Charges d'amortissement | C Exhaustivité | | C2 | | | |
| | A Exactitude | | C2 | | | |
| Perte de valeur sur immobilisations | C Exhaustivité | | | | | C5 |
| | E Existence | | | | | C5 |
| | A Exactitude | | | | | C5 |

Source : Etabli par moi-même.

Nous avons choisi de tester les contrôles C1 et C3 et C4 malgré le fait qu'ils couvrent les mêmes assertions que les contrôles C2 et C5 car ils couvrent d'autres WCGW.

3. Evaluation du contrôle interne

3.1. Test D&I.

Nous avons constaté lors du choix des contrôles pertinents que les WCGW identifiés sont couverts par des procédures de contrôle interne.

Un échantillon de chaque contrôle a été récupéré dans le but de tester la bonne application des contrôles.

Les résultats de nos travaux sont comme suit :

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

Tableau N° 10: Résultats D&I

| Identifiant Contrôle | Contrôle interne | Outils utilisés | Conclusion |
|----------------------|--|--|--------------|
| C1 | Rapprochement BC, BL et BCI, BR. | Walk through | D&I Effectif |
| C2 | Rapprochement BC, BR et facture. | Walk through | D&I Effectif |
| C3 | Cession sur la base d'un PV de cession | Entretien Inspection | D&I Effectif |
| C4 | Réforme sur la base d'un PV de réforme | Entretien Inspection | D&I Effectif |
| C5 | Etablissement d'un PV d'inventaire | Walkthrough (Voir annexe 3 : Walkthrough PV d'inventaire) | D&I Effectif |

Source : Etabli par moi-même.

Tous les contrôles pertinents qui ont été choisis sont bien conçus et appliqués.

3.2. TOE.

Pour pouvoir choisir la taille de l'échantillon à tester nous devons d'abord évaluer le risque d'échec.

3.2.1. Evaluation du risque d'échec

Le tableau suivant reprend les critères d'appréciation du risque d'échec :

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

Tableau N°11 : Appréciation du risque d'échec :

| Critère d'évaluation | Constatacion de l'auditeur |
|--|--|
| Rotation du personnel | L'entreprise n'a pas constaté de recrutement ou de départ du personnel activant dans le cycle immobilisation pendant la période auditée. |
| Appréciation du contrôle interne lors des audits précédents | Le contrôle interne du cycle immobilisations lors de l'audit précédent était effectif. |
| Contrôles sur transactions impliquant du jugement et relatives à des montants élevés non routiniers | Le contrôle mis en place par l'entité permet d'identifier et de corrigé les anomalies d'audit |

Source : *Etabli par moi-même.*

En fonction de ces critères, le risque d'échec est faible.

3.2.2. Résultats du TOE

Les résultats de nos travaux sont comme suit :

Tableau N°12 : Résultats TOE

| Identifiant Contrôle | Taille | Note | Conclusion |
|----------------------|--------|--|--|
| C1 | 25 | Le TOE de ces deux contrôles a été effectué en même temps | TOE Effectif Voir figure N°8 |
| C2 | | | |
| C3 | 11 | Nous avons constaté que l'entreprise a cédé sept immobilisations en 2018. Nous avons donc testé la totalité de la population. | TOE ineffectif ; On a constaté qu'une cession a eu lieu sans l'accord de la DG. Voir Figure N°9 |
| C4 | 11 | Nous avons constaté que l'entreprise a mis au rebut huit immobilisations en 2018. On a donc testé la totalité de la population | TOE Effectif Voir figure N°10 |
| C5 | 01 | L'établissement d'un PV d'inventaire s'effectue une seule fois par an. Le TOE a été effectué en même temps que le D&I. | TOE Effectif |

Source : *Etabli par moi-même.*

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

Nous avons constaté que l'un des contrôles testé n'était pas efficace et ne permettait pas de couvrir les risques encourus. Les figures suivantes reprennent les TOE effectués :

Figure N° 8: Résultats TOE C1 & C2 contrôle et comptabilisation des factures

| TOE Rapprochement dossier de réception Vs. Comptabilité | | | | | | | | | | |
|--|---------------------------------------|------------|-----------------|------------------|---------------------|---------------|---------|-------------------------|----------------------------|-------------------|
| Client | Clôture | | | | | | | | | |
| Entreprise X | 31.12.2018 | | | | | | | | | |
| Prepared by : SD | Date 10/04/2019 | | | | | | | | | |
| | x-réf : 3.1.0001 | | | | | | | | | |
| | Unité : kDZD | | | | | | | | | |
| Objectifs | | | | | | | | | | |
| TOE de la procédure de réception de immobilisations | | | | | | | | | | |
| Travaux | | | | | | | | | | |
| 1 - Récupérer un échantillon de dossiers de réception d'immobilisation | | | | | | | | | | |
| 2 - Vérifier le respect de la procédure | | | | | | | | | | |
| Rappel de la procédure | | | | | | | | | | |
| <p>Une commission de réception est constituée et composée du chef du service approvisionnement/stockage, d'un représentant du contrôle matières et du magasinier.</p> <p>Cette commission réceptionne les immobilisations en présence d'un représentant du fournisseur et procède aux contrôles qualitatifs (Correspondance BCI, BC, BL) et quantitatif (quantités et BL) puis établit un bon de réception signé par tous ses membres et par le représentant du fournisseur.</p> <p>A la réception des immobilisations, le fournisseur dépose également sa facture au niveau du secrétariat de la direction qui l'achemine au Contrôle de Gestion pour compilation du dossier.</p> <p>Le dossier compilé (Facture, BL, BC, BCI) est envoyé par le Contrôle de Gestion à la comptabilité qui après avoir contrôlé les pièces procède à la comptabilisation de la facture.</p> | | | | | | | | | | |
| Résultats | | | | | | | | | | |
| | Validation du bon de réception | | | | | | | | | |
| N° | Immo. | Date | Rapp. BCI BC BL | V. service appro | V. Contrôle matière | V. magasinier | V four. | Rapp. BC, BR et facture | Rapp. facture comptabilité | Respect procédure |
| 1 | Immo.004 | 18/01/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 2 | Immo.007 | 19/01/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 3 | Immo.010 | 20/01/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 4 | Immo.035 | 23/01/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 5 | Immo.040 | 09/02/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 6 | Immo.047 | 16/02/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 7 | Immo.063 | 04/03/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 8 | Immo.112 | 22/04/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 9 | Immo.162 | 11/06/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 10 | Immo.173 | 22/06/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 11 | Immo.176 | 25/06/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 12 | Immo.179 | 28/06/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 13 | Immo.189 | 08/07/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 14 | Immo.262 | 19/09/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 15 | Immo.267 | 24/09/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 16 | Immo.267 | 24/09/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 17 | Immo.281 | 08/10/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 18 | Immo.295 | 22/10/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 19 | Immo.301 | 28/10/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 20 | Immo.308 | 04/11/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 21 | Immo.350 | 16/12/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 22 | Immo.354 | 20/12/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 23 | Immo.379 | 31/12/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 24 | Immo.127 | 07/05/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| 25 | Immo.050 | 19/02/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| Conclusion | | | | | | | | | | |
| TOE effectif. | | | | | | | | | | |

Source : Etabli par moi-même.

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

Figure N° 9: Résultats TOE C3 Validation de la cession des immobilisations

| TOE Validation de la cession des immobilisations | | | | | | | | | | |
|--|-------------------------|------------------------|-------|-------|---------------------|------|--------------------|-------|--------------------|-------------------|
| Client | Clôture | | | | | | | | | |
| Entreprise X | 31.12.2018 | | | | | | | | | |
| Prepared by : SD | Date 10/04/2019 | | | | | | | | | |
| | x-réf : 3.1.0002 | | | | | | | | | |
| | <i>Unité : kDZD</i> | | | | | | | | | |
| Objectifs | | | | | | | | | | |
| TOE de la validation de la cession des immobilisations | | | | | | | | | | |
| Travaux | | | | | | | | | | |
| 1 - Récupérer tous de dossiers de cession. | | | | | | | | | | |
| 2 - Vérifier le respect de la procédure | | | | | | | | | | |
| Rappel de la procédure | | | | | | | | | | |
| <p>Une fois un équipement jugé par le service utilisateur inutile, ce dernier établit un PV de cession, le vise et le transmet au service contrôle de gestion (CG). Ce dernier évalue l'immobilisation et lui attribue une valeur d'expertise de cession, vise le PV, y joint son rapport d'expertise et transmet les deux documents au service Comptabilité.</p> <p>Le service comptabilité, après vérification de l'évaluation, établit une facture de cession qu'il vise et joint au PV de cession et au rapport d'expertise. La liasse est transférée au directeur générale (DG) pour visa. Le DG vérifie l'exhaustivité et la cohérence de la liasse puis vise tous les documents et la renvoie à la trésorerie.</p> <p>Après paiement effectué par le client, le chef de la trésorerie établit un reçu de paiement qu'il vise et joint aux autres documents et transmet le dossier complet au service comptabilité. Ce dernier classe la liasse dans un chrono et enregistre la vente et l'écriture de sortie de l'immobilisation.</p> | | | | | | | | | | |
| Résultats | | | | | | | | | | |
| Référence | Date | PV | | | Rapport d'expertise | | Facture de cession | | V.Reçu de paiement | Respect procédure |
| | | V. service utilisateur | V. CG | V. DG | V DG | V CG | V. Comptabilité | V. DG | | |
| Dossier.001 | 04/01/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| Dossier.002 | 09/02/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| Dossier.003 | 11/09/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| Dossier.004 | 13/10/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| Dossier.005 | 18/10/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| Dossier.006 | 21/10/2018 | ok | ok | Non | Non | ok | ok | Non | ok | Non |
| Dossier.007 | 15/12/2018 | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| V = Validation | | | | | | | | | | |
| On a constaté qu'une cession a eu lieu sans l'accord du DG. | | | | | | | | | | |
| Conclusion | | | | | | | | | | |
| TOE ineffectif. | | | | | | | | | | |

Source : Etabli par moi-même.

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

Figure N° 10: Résultats TOE C4Validation de la mise au rebut

| KPMG | | TOE Validation de la mise au rebut | | | | |
|--|-----------------|------------------------------------|----------------|---------------|--------------------------------------|-------------------------|
| Client | Clôture | | | | | |
| Entreprise X | 31.12.2018 | | | | | |
| Prepared by : SD | Date 10/04/2019 | x-réf : 3.1.0003 | | | Unité : kDZD | |
| Objectifs TOE de la validation de la mise au rebut des immobilisations | | | | | | |
| Travaux 1 - Récupérer Tous les dossiers de cession de l'exercice 2 - Vérifier le respect de la procédure | | | | | | |
| Rappel de la procédure A la fin de chaque exercice, le directeur du département finances comptabilité (DFC) fait le point avec les autres responsables de services sur l'utilité ou non des biens totalement amortis du patrimoine de l'entreprise. Lorsque ces derniers exigent la sortie du bien de leur service, un Procès-Verbal (PV) de sortie est élaboré par ces services et visé par le service utilisateur, le DFC et le DG qui donne l'autorisation de la mise au rebut du bien. | | | | | | |
| Résultats | | | | | | |
| | | PV de mise au rebut | | | | |
| Référence | Date | Validation service utilisateur | Validation DFC | Validation DG | Comptabilisation de la mise au rebut | Respect de la procédure |
| M.Rebut.001 | 31/12/2018 | ok | ok | ok | ok | ok |
| M.Rebut.002 | 31/12/2018 | ok | ok | ok | ok | ok |
| M.Rebut.003 | 31/12/2018 | ok | ok | ok | ok | ok |
| M.Rebut.004 | 31/12/2018 | ok | ok | ok | ok | ok |
| M.Rebut.005 | 31/12/2018 | ok | ok | ok | ok | ok |
| M.Rebut.006 | 31/12/2018 | ok | ok | ok | ok | ok |
| M.Rebut.007 | 31/12/2018 | ok | ok | ok | ok | ok |
| M.Rebut.008 | 31/12/2018 | ok | ok | ok | ok | ok |
| Conclusion TOE effectif. | | | | | | |

Source : Etabli par moi-même.

3.3. Synthèse des résultats

Après vérification de la procédure de contrôle interne sur la base des tests de conception et d'application (D&I) et des tests d'efficacité. Nous avons constaté que le système de contrôle interne comporte certaines bonnes pratiques susceptibles de rendre ce dernier fiable à certains égards.

3.3.1. Forces relevés

Nous avons relevé les forces suivantes :

- Les immobilisations reçues sont celles qui ont été commandées. Nos contrôles des réceptions des immobilisations sur 2018 confirme l'application et l'efficacité du contrôle ;

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

- L'activation des investissements intervient suite à la réception de l'immobilisation et sur la base du BL. Notre contrôle des réceptions des immobilisations sur 2018 confirme l'application et l'efficacité du contrôle ;
- La mise au rebut des immobilisations ne peut être effectuée sans l'accord du DG qui reprend de ses actions en fin d'année au conseil d'administration ;
- L'inventaire physique des immobilisations est effectué en fin d'année.

3.3.2. Faiblesses relevés

Nous avons relevé les faiblesses suivantes :

- Une absence de manuel de procédure écrite pour la gestion des immobilisations ;
- Absence de budgets d'investissements ce qui rend le suivi ultérieur des engagements et le contrôle des demandes d'achat impossible ;
- Le test d'efficacité du contrôle sur les cessions a révélé une anomalie de contrôle ;

3.3.3. Recommandations

Suite aux analyses effectuées, nous avons dégagé les forces et les faiblesses du contrôle interne. Grâce à cela nous allons pouvoir proposer un certain nombre de recommandations dans le but d'améliorer le système de contrôle interne de l'entreprise.

Les recommandations proposées sont comme suit :

- L'entreprise devrait élaborer un manuel de procédure dans le but de parfaire les différentes phases d'une opération et adopter une méthode d'organisation adéquate afin d'obtenir une meilleure gestion de ses biens ;
- L'entreprise devrait mettre en place un budget d'investissement pour permettre un meilleur contrôle les demandes d'achat et un suivi ultérieur des engagements ;
- Le contrôle effectué sur les cessions n'est pas efficace est doit être revu ;
- les demandes d'achats émises par les services sont effectuées par des responsables habilités mais n'expriment pas des besoins préalablement budgétisés. Un suivi de ses demandes d'achats doit être effectué.

Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM

4. Impact de l'évaluation du contrôle interne sur les procédures substantives

4.1.1. Evaluation du RoMM

Le risque inhérent a été évalué par les auditeurs expérimentés de la mission en prenant en considération les montants des comptes comme suit :

- **Comptes immobilisations** : risque significatif
- **Charges d'amortissement** : risque non significatif
- **Perte de valeur** : risque non significatif

L'un des contrôles que nous avons testé s'est avéré être défaillant. Néanmoins, les assertions du compte significatif couvertes pas ce contrôle sont couvertes par d'autres contrôles que nous avons trouvés effectifs.

La défaillance du contrôle C3 n'aura donc pas d'impact sur l'évaluation du RoMM.

Le tableau suivant reprend les résultats de notre évaluation pour chaque assertion de chaque compte :

Tableau N° 13 : Evaluation du RoMM du cycle immobilisations

| Comptes | Assertion | Risque inhérent | Risque de contrôle | RoMM |
|--|------------------|------------------------|---------------------------|-------------|
| Immobilisations | C Exhaustivité | Significatif | Lower | Moderate |
| | E Existence | Significatif | Lower | Moderate |
| | A Exactitude | Significatif | Lower | Moderate |
| Charges d'amortissement | C Exhaustivité | Non significatif | Lower | Low |
| | A Exactitude | Non significatif | Lower | Low |
| Perte de valeur sur immobilisations | C Exhaustivité | Non significatif | Lower | Low |
| | E Existence | Non significatif | Lower | Low |
| | A Exactitude | Non significatif | Lower | Low |

Source : *Etabli par moi-même.*

4.1.2. Impact du RoMM sur la mission d'audit

Le choix des tests substantifs à effectuer va dépendre du RoMM et de l'appréciation du senior affecté à la mission.

Dans notre cas il pourra choisir entre les TOD et les SAP qu'il juge adéquat.

Conclusion du quatrième chapitre

L'analyse de l'approche KAM effectuée dans la première section de notre chapitre nous a permis de comprendre ses caractéristiques et de l'appliquer lors de l'évaluation du cycle immobilisations d'une l'entreprise X.

Nous avons en premier lieu retracé les procédures de l'entreprise pour pouvoir identifier les zones à risque. Par la suite, nous avons choisi les contrôles pertinents à tester via le test de conception et d'application (D&I) et le test d'efficacité (TOE) et décelé les forces et les faiblesses du dispositif de contrôle interne. Les différents travaux effectués nous ont donné une base pour formuler des recommandations à l'endroit des instances dirigeantes dans le but de garantir une meilleure gestion du patrimoine de l'entreprise.

Conclusion de la deuxième partie

La deuxième partie de notre étude a consisté à effectuer une présentation de l'entreprise qui nous a accueillis : « KPMG Algérie Spa ». Grâce à ce travail, nous avons pu avoir une idée sur la structure et le fonctionnement du cabinet.

Ensuite, nous avons effectué un descriptif de l'approche KAM dans le cadre de l'évaluation du contrôle interne et nous l'avons appliqué pour apprécier le système de contrôle interne du cycle immobilisations d'une entreprise.

La démarche KAM est fortement inspirée des normes d'audit internationales (ISA). En effet, après avoir effectué une revue de littérature des normes pertinentes pour notre étude (Norme 315, 3320 et 330) et analyser la démarche faisant l'objet de la deuxième partie, nous avons constaté beaucoup de similitudes entre les deux.

Au début de notre évaluation, nous avons retracé l'ensemble des opérations du cycle immobilisations démarrant de l'acquisition jusqu'à la cession ou mise au rebut des immobilisations. Après analyse des procédures nous avons identifié les zones à risque et nous nous sommes assurés qu'elles étaient couvertes par des contrôles adéquats.

Nous avons identifié les contrôles pertinents à tester et nous nous sommes prononcés sur leur conception, application et efficacité.

Cette évaluation nous a permis de déceler les forces et les faiblesses du dispositif de contrôle interne que nous avons communiqué au client tout en formulant des recommandations pour une meilleure gestion de son patrimoine. Nous avons également déterminé l'impact de l'efficacité du contrôle interne sur les procédures substantives.

Conclusion générale

Dans cette conclusion, nous évaluerons les réponses apportées par nos travaux à la problématique et aux hypothèses formulées. Pour ce faire, nous confronterons les questions posées aux résultats du mémoire.

Notre étude avait pour but l'appréciation d'un système de contrôle interne selon l'approche KAM et l'évaluation de sa conformité à la norme internationale d'audit 315. A cet effet, notre question principale de recherche était comme suit : « Comment est évalué le contrôle interne selon la démarche KAM (KPMG Audit Méthodologie) au sein d'une entreprise ? ».

Pour répondre à cette problématique nous avons d'abord commencé par mettre en place un cadre théorique en présentant la notion de contrôle interne et la démarche à suivre pour l'évaluer selon la norme ISA 315.

La première partie de notre présent mémoire est une revue de littérature des principaux ouvrages qui traitent notre sujet. Nous nous sommes principalement inspirés des référentiels de contrôle interne établis par des organismes internationaux, plusieurs articles scientifiques et les normes ISA. Dans le premier chapitre, nous avons défini le contrôle interne et présenter ses principes, objectifs et composantes pour ensuite identifier ses limites. Dans le second chapitre, nous avons analysé la norme ISA 315 pour nous familiarisé avec la démarche d'appréciation du contrôle et construire une base théorique sur laquelle fonder notre analyse de la démarche KAM.

Au terme de la première partie, nous avons conclu que la mise en place d'un système de contrôle interne performant et adéquat ne donne pas seule une garantie suffisante quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise. Mais, chaque processus de contrôle interne doit toujours faire l'objet d'une évaluation régulière et permanente pour l'ajuster aux besoins et à la taille de l'entité.

Dans la deuxième partie, après avoir présenté KPMG Algérie SPA, nous avons présenté la démarche KAM employée dans le cadre de l'évaluation du contrôle interne et nous avons constaté qu'elle était fortement inspirée de la norme ISA 315. En effet, L'approche KAM (KPMG Audit Methodology) est une technique de travail élaborée par KPMG afin de s'assurer de la tenue des comptes.

Par la suite nous avons présenté le cycle immobilisations pour enfin évaluer le contrôle interne de ce dernier dans d'une entreprise X. A travers des entretiens, des analyses documentaires et des tableaux de synthèse d'études et de collecte des données obtenues, nous avons pu évaluer le système de contrôle interne du cycle immobilisations et formuler des recommandations pour corriger les anomalies de contrôle décelées. Nous avons également déterminé l'impact de l'efficacité du contrôle interne sur les procédures substantives.

Les immobilisations étant une composante importante de l'actif des entreprises leur vérification est primordiale, puisqu'elles traduisent le patrimoine durable en matière d'investissement et de moyens servant aux activités d'exploitation. L'amélioration du système de contrôle interne permettra une meilleure vérification des enregistrements et procurera une assurance d'une certaine crédibilité par rapport aux informations financières devant être diffusées. D'où la pertinence des recommandations formulées.

Au terme de notre étude, nous avons présenté des éléments de réponse aux questions posées au début du mémoire. La revue de littérature que nous avons effectuée nous a permis de retracer les étapes d'appréciation du contrôle interne selon la norme ISA 315. La présentation et l'application de la démarche KAM nous a permis de connaître ses caractéristiques et d'évaluer sa conformité à la norme d'audit 315.

Les deux hypothèses secondaires formulées ont été confirmées. En effet, la méthode KAM est conforme à la norme d'audit internationale 315 et elle répond aux besoins d'évaluation du contrôle interne du cycle des immobilisations au sein des entreprises.

Les objectifs que nous nous sommes assignés, qui étaient l'appréciation d'un système de contrôle interne selon l'approche KAM et l'évaluation de sa conformité à la norme internationale d'Audit 315 semblent être atteint.

Bibliographie

Articles

- Bedard.J & Graham.L, Reporting on internal control, The routledge companion to auditing, 2014, chapitre 25 pp.311–321 ;
- Chalmers.K, Hay.D & Khlif.H , “*Internal control in accounting research A review*”, Journal of Accounting Literature, 06 Mars 2018 ;
- Christophe Germain ; La conception des systèmes de contrôle de gestion : les relations entre les budgets et les systemes de mesure de la performance ; HAL ; 30 Mars 2011 ; HAL Id: halshs-00581198 ;
- Stéphanie Thiery-Dubuisson ; « *APPROCHE PAR LES RISQUES : LES AUDITEURS PEUVENT-ILS INNOVER ?* » ; Revue « Comptabilité - Contrôle - Audit » ; 2003/3 Tome 9 ; pages 249 à 268 ;
- Xu-dong Jia, Wei Lub, Wen Quc ; *Internal control risk and audit fees: Evidence from China* ; Journal of Contemporary Accounting & Economics 14 (2018) 266–287.

Normes ISA

- IAASB ; Norme ISA 315 : identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement 2009 ; 2009 ; 67 Pages ;
- IAASB ; Norme ISA 320 : Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit ; 2009 ; 13 Pages ;
- IAASB ; Norme ISA 330, Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques ; 2009 ; 26 Pages.

Livres

- CAVERIVIERE Patrick (2007), Le guide de l'acheteur : la boîte à outils des bonnes pratiques d'achat, Editions DEMOS, Paris, 159 Pages ;
- DORIOL David & SAUVAGE Thierry (2012), Management des achats et de la supply chain, Editions VUIBERT, Paris, 377 pages ;
- Groupe de Place : « Le dispositif de Contrôle Interne : Cadre de référence », Page 64 ;
- GRUMBERG Sandrine (2011), 100 questions pour comprendre et agir-les achats durables, Editions AFNOR, Paris, 184 Pages ;
- Institut français des Administrateurs, Le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, Les travaux de l'IFA, Novembre 2010 ; 24 Pages ;

- Jean RAFFEGEAU, Audit et contrôle des comptes, Editions Publi-Union, Paris 1998, 88 Pages ;
- KPMG, Incollable contrôle interne ; Audit solutions ; 2018 ; 80 Pages ;
- Le Contrôle interne (Collection de l'Ordre des experts comptables et des comptables agréés) Broché – 1977 ;
- Mohammed Hamzaoui, Audit Gestion des risques et contrôle interne, Éditions Village Mondial, 2005 ;
- MOUTOT Jean Michel et EMMANUEL Bernardin (2010), Mesurer la performance de la fonction achats, Edition d'organisation, Paris, 181 Pages ;
- OIHAB Allal – Chérif et Rémi Plantey (2011), Gestion futée – TPE –PME – Optimisez vos achats : Construisez votre performance de demain, Edition AFNOR, Paris, 82 Pages ;
- PWC & IFACI, « Coso : Référentiel intégré de contrôle interne, Principes de mise en œuvre et de pilotage », Broché – 14 mai 2013, 179 pages ;
- ROBERT OBERT et MARIE-PIERRE MAIRESSE, Comptabilité et audit : manuel et applications 2^{ème} édition, Edition DUNOD, Paris 2009 ; 639 pages.

Memoires

- BERETE MOULOUKOU SOULEYMANE, analyse des techniques d'audit du cycle trésorerie : cas d'un client du cabinet auditeurs et associés en Afrique-Guinée, Centre Africain D'Etude Supérieures en Gestion, Octobre 2017 ;
- OULON ERIC MARC, analyse des procédures d'évaluation des risques d'audit par les cabinets d'expertise comptable : cas du cabinet d'audit et de conseil du Sahel SARL, Centre Africain D'Etude Supérieures en Gestion, Octobre 2013 ; 111 Pages ;
- KHADIJA EUGEUNIE DAFPE, analyse des techniques d'audit du cycle trésorerie : cas d'un client du cabinet KPMG Sénégal, Centre Africain D'Etude Supérieures en Gestion, Avril 2012 ; 110 Pages.

Sites internet

- Kelformation :<https://www.kelformation.com/fiches-metiers/conseil-juridique.php> ;

Consulté le 07/04/2019 ;

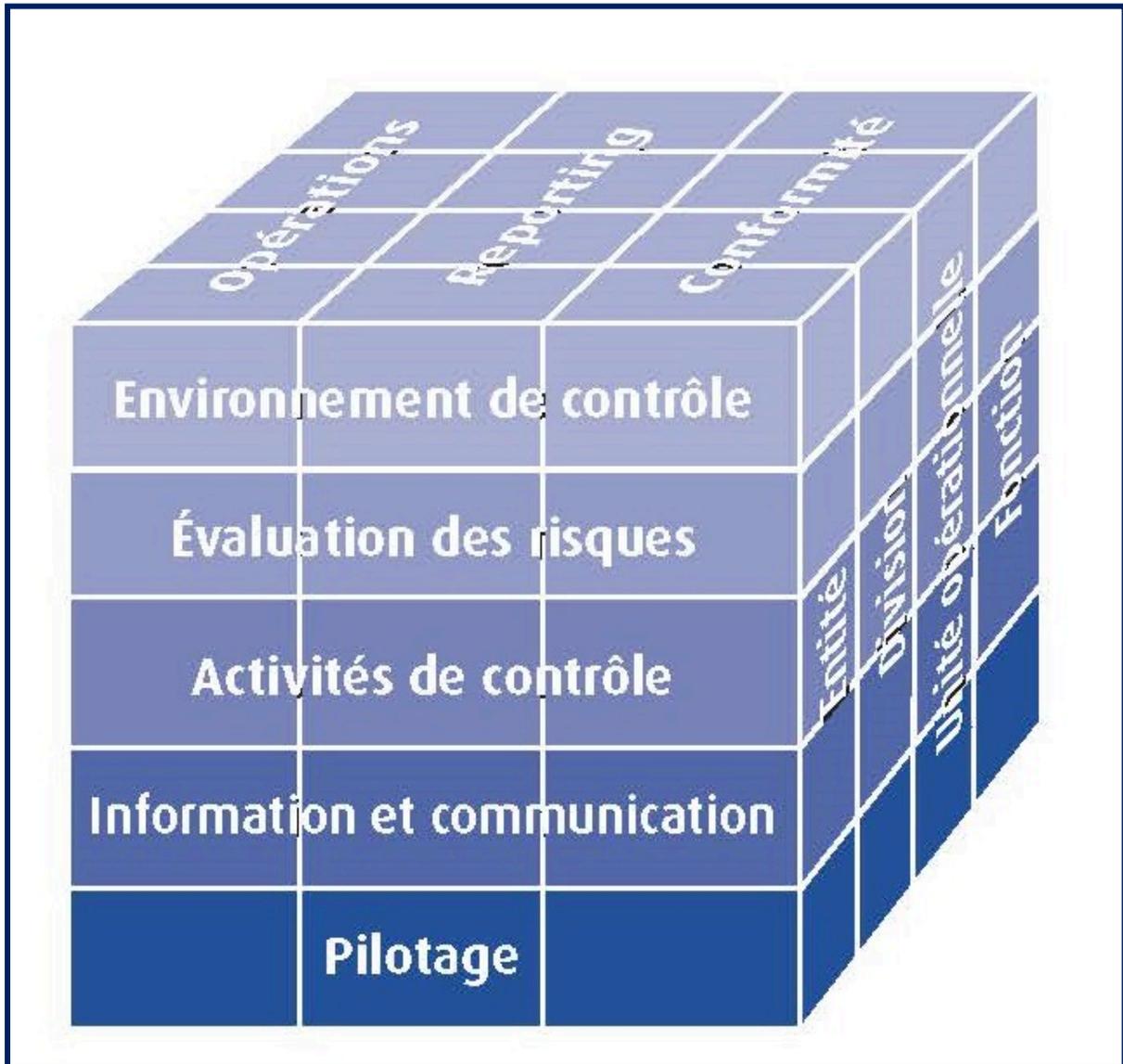
- Contact-avocat :<https://www.contact-avocat.com/role-conseiller-juridique/> ;

Consulté le 07/04/2019 ;

- Contact-avocat :<https://www.contact-avocat.com/role-conseiller-juridique/> ;
Consulté le 07/04/2019 ;
- Larousse : <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/audit/6414> ;
Consulté le 13/06/2018.

Annexes

Annexe 1 : lien entre les objectifs et les composantes du contrôle interne



Source : PWC & IFACI, « Coso : Référentiel intégré de contrôle interne, Principes de mise en œuvre et de pilotage- synthèse », Broché – 14 mai 2013.

Annexe 2 : Principes comptables :

22 Joumada El Oula 1429
28 mai 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 27

9

Décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

Le Chef du Gouvernement,

Sur le rapport du ministre des finances,

Vu la Constitution, notamment ses articles 85-4° et 125 (alinéa 2) ;

Vu la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier ;

Vu le décret présidentiel n° 07-172 du 18 Joumada El Oula 1428 correspondant au 4 juin 2007 portant nomination du Chef du Gouvernement ;

Vu le décret présidentiel n° 07-173 du 18 Joumada El Oula 1428 correspondant au 4 juin 2007 portant nomination des membres du Gouvernement ;

Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du ministre des finances ;

Décrète :

Article 1er. — Le présent décret a pour objet de fixer les modalités d'application des articles 5, 7, 8, 9, 22, 25, 30, 36 et 40 de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

Art. 2. — Le cadre conceptuel de la comptabilité financière prévu à l'article 7 de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, susvisée :

— définit les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers tels les conventions et principes comptables à respecter et les caractéristiques qualitatives de l'information financière ;

— constitue une référence pour l'établissement de nouvelles normes ;

— facilite l'interprétation des normes comptables et l'appréhension d'opérations ou d'événements non explicitement prévus par la réglementation comptable.

Art. 3. — Le cadre conceptuel de la comptabilité financière a pour objectif d'aider :

— au développement des normes ;

— à la préparation des états financiers ;

— à l'interprétation par les utilisateurs de l'information contenue dans les états financiers préparés en conformité avec les normes comptables ;

— à la formulation d'une opinion sur la conformité des états financiers avec les normes.

Art. 4. — La comptabilité de chaque entité doit :

— respecter la terminologie et les principes directeurs fixés par le système comptable financier ;

— mettre en œuvre des conventions, des méthodes et des procédures normalisées ;

— s'appuyer sur une organisation répondant aux exigences de tenue, de contrôle, de collecte et de communication des informations à traiter.

La comptabilité doit permettre d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité.

Les modalités d'application de cet article sont fixées par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 5. — Les méthodes comptables sont les principes, conventions, règles et pratiques spécifiques définis aux articles ci-dessous qui doivent être appliqués par une entité de façon permanente d'un exercice à un autre pour établir et présenter ses états financiers.

Art. 6. — Les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés sur la base d'une comptabilité d'engagement, au moment de la survenance de ces transactions ou événements.

Ils sont présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent.

Art. 7. — Les états financiers sont établis sur une base de continuité d'exploitation, en présumant que l'entité poursuivra ses activités dans un avenir prévisible, à moins que des événements ou des décisions survenus avant la date de publication des comptes rendent probable, dans un avenir proche, la liquidation ou la cessation d'activité.

Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur cette base, les incertitudes quant à la continuité d'exploitation sont indiquées et justifiées, et la base sur laquelle ils ont été arrêtés est précisée en annexe.

Art. 8. — L'information fournie dans les états financiers doit revêtir les caractéristiques qualitatives de pertinence, de fiabilité, de comparabilité et d'intelligibilité.

Art. 9. — L'entité doit être considérée comme étant une unité comptable autonome et distincte de ses propriétaires.

La comptabilité financière est fondée sur la séparation entre les actifs, passifs, charges et produits de l'entité et ceux des participants à ses capitaux propres ou de ses actionnaires.

Les états financiers de l'entité ne doivent prendre en compte que les transactions de l'entité, et non celles des propriétaires.

Art. 10. — Chaque entité doit respecter la convention de l'unité monétaire.

L'unité de mesure unique pour enregistrer les transactions d'une entité est le dinar algérien.

Le dinar algérien est l'unité de mesure de l'information véhiculée par les états financiers.

Seuls les transactions et événements susceptibles d'être quantifiés monétairement sont comptabilisés. Cependant les informations non quantifiables mais pouvant avoir une incidence financière sont mentionnées dans l'annexe aux états financiers.

Art. 11. — En vertu du principe d'importance relative :

— les états financiers doivent mettre en évidence toute information significative, pouvant avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs de l'information peuvent porter sur l'entité ;

— les montants non significatifs peuvent être regroupés avec des montants correspondant à des éléments de nature ou de fonction similaires ;

Annexe 2: Principes comptables (suite)

10

JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 27

22 Joumada El Oula 1429
28 mai 2008

— l'image fidèle des états financiers doit traduire la connaissance que les dirigeants ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés ;

— les normes comptables peuvent ne pas s'appliquer aux éléments sans importance significative.

Art. 12. — Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Pour sa détermination, seuls lui sont imputés les opérations et événements qui lui sont propres.

Art. 13. — Tout événement ayant un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la date de clôture des comptes d'un exercice et connu entre cette date et celle de l'approbation des comptes dudit exercice, doit être rattaché à l'exercice clos.

Si un événement se produit après la date de clôture de l'exercice et n'affecte pas la situation de l'actif ou du passif de la période précédant l'approbation des comptes, aucun ajustement n'est à effectuer. Cet événement doit faire l'objet d'une information dans l'annexe aux états financiers s'il est d'une importance telle qu'il pourrait affecter les décisions des utilisateurs des états financiers.

Art. 14. — La comptabilité doit satisfaire au principe de prudence impliquant l'appréciation raisonnable des faits dans des conditions d'incertitude afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine ou le résultat de l'entité.

Les actifs et les produits ne doivent pas être surévalués, et les passifs et les charges ne doivent pas être sous-évalués.

L'application de ce principe de prudence ne doit pas conduire à la création de réserves occultes ou de provisions excessives.

Art. 15. — La cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives impliquent une permanence dans l'application des règles et méthodes relatives à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations.

Toute exception au principe de permanence des méthodes ne peut être justifiée que par la recherche d'une meilleure information ou par un changement de la réglementation.

Art. 16. — Les éléments d'actifs, de passifs, de produits et de charges sont enregistrés en comptabilité et présentés dans les états financiers au coût historique, sur la base de leur valeur à la date de leur constatation, sans tenir compte des effets de variations de prix ou d'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie.

Cependant des actifs et passifs particuliers tels que les actifs biologiques et les instruments financiers sont valorisés à leur juste valeur.

Les modalités d'application des dispositions du présent article sont précisées par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 17. — Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

Art. 18. — Les opérations sont enregistrées en comptabilité et présentées dans les états financiers conformément à leur nature et à leur réalité financière et économique, sans s'en tenir uniquement à leur apparence juridique.

Les modalités d'application du présent article sont précisées par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 19. — Les états financiers doivent, par leur nature et leur qualité et dans le respect des principes et des règles comptables, satisfaire à l'objectif d'image fidèle en donnant des informations pertinentes sur la situation financière, la performance et la variation de la situation financière de l'entité.

Dans le cas où l'application d'une règle comptable se révèle impropre à donner une image fidèle de l'entité, les motifs doivent être mentionnés dans l'annexe aux états financiers.

Aucun traitement comptable inapproprié ne peut être corrigé par une indication des méthodes comptables utilisées, par des informations en annexe ou d'autres états explicatifs.

Art. 20. — Les actifs sont constitués des ressources contrôlées par l'entité du fait d'événements passés et destinées à procurer à l'entité des avantages économiques futurs.

Le contrôle d'un actif correspond au pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs procurés par cet actif.

Art. 21. — Les éléments d'actif destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entité constituent l'actif non courant. Ceux qui, en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas cette vocation constituent l'actif courant.

L'actif courant comprend :

— les actifs que l'entité s'attend à pouvoir réaliser, vendre ou consommer, dans le cadre du cycle d'exploitation normal représentant une période s'écoulant entre l'acquisition des matières premières ou des marchandises entrant dans l'exploitation, et leur réalisation sous forme de flux de trésorerie ;

— les actifs détenus essentiellement à des fins de transactions ou pour une durée courte que l'entité s'attend à réaliser dans les douze mois ;

— les liquidités ou quasi-liquidités dont l'utilisation n'est pas soumise à des restrictions.

L'actif non courant comprend :

— les actifs qui sont destinés à être utilisés d'une manière continue pour les besoins des activités de l'entité telles que les immobilisations corporelles ou incorporelles ;

— les actifs détenus à des fins de placement à long terme ou qui ne sont pas destinés à être réalisés dans les douze mois à compter de la date de clôture.

Art. 22. — Les passifs sont constitués des obligations actuelles de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

Un passif est classé comme passif courant lorsque :

— il est attendu qu'il soit réglé dans le cadre du cycle normal d'exploitation ;

Annexe 2 : Principes comptables (suite)

22 Joumada El Oula 1429
28 mai 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 27

11

— ou il doit être payé dans les douze mois qui suivent la date de clôture.

Tous les autres passifs sont classés en tant que passifs non courants.

Art. 23. — Les passifs à long terme portant intérêts sont classés en passifs non courants, même si leur règlement doit intervenir dans les douze mois suivant la date de clôture de l'exercice si :

— leur échéance initiale était fixée à plus de douze mois ;

— l'entité a l'intention de refinancer l'obligation sur le long terme ;

— cette intention est confirmée par un accord de refinancement ou de rééchelonnement des paiements, finalisé avant la date de clôture des comptes.

Art. 24. — Les capitaux propres ou fonds propres ou capital financier correspondent à l'excédent des actifs de l'entité sur ses passifs courants et non courants, tels que définis aux articles précédents.

Art. 25. — Les produits d'un exercice correspondent aux accroissements d'avantages économiques survenus au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'augmentations d'actifs ou de diminutions de passifs. Les produits comprennent également les reprises sur pertes de valeur et sur provisions définies par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 26. — Les charges d'un exercice correspondent aux diminutions d'avantages économiques survenues au cours de l'exercice, sous forme de sortie ou de diminution d'actifs ou d'apparition de passifs. Les charges comprennent les dotations aux amortissements ou provisions et les pertes de valeur définies par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 27. — Le chiffre d'affaires correspond aux ventes de marchandises et productions vendues de biens et services, évaluées sur la base du prix de vente hors taxes et réalisées par l'entité avec les clients dans le cadre de son activité normale et ordinaire.

Le chiffre d'affaires des entités non assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée ou soumises sur une base forfaitaire est évalué sur la base du prix de vente toutes taxes comprises.

Art. 28. — Le résultat net de l'exercice est égal à la différence entre le total des produits et le total des charges de cet exercice. Il correspond à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice, hors opérations affectant directement le montant des capitaux propres sans affecter les charges ou les produits.

Le résultat net correspond à un bénéfice en cas d'excédent des produits sur les charges et à un déficit dans le cas contraire.

Art. 29. — Les normes comptables prévues à l'article 8 de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, susvisée, constituent des dispositifs techniques découlant du cadre conceptuel et définissant les méthodes d'évaluation et de comptabilisation des éléments des états financiers et sont précisées à l'article 30 ci-dessous.

Art. 30. — Les normes relatives à l'actif concernent notamment :

- les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- les immobilisations financières ;
- les stocks et les encours.

Les normes relatives au passif concernent notamment :

- les capitaux propres ;
- les subventions ;
- les provisions pour risques ;
- les emprunts et autres passifs financiers.

Les normes relatives aux règles d'évaluation et de comptabilisation :

- des charges ;
- des produits.

Les normes particulières concernent notamment :

- l'évaluation des charges et des produits financiers ;
- les instruments financiers ;
- les contrats d'assurances ;
- les opérations faites en commun ou pour le compte de tiers ;
- les contrats à long terme ;
- les impôts différés ;
- les contrats de location - financement ;
- les avantages au personnel ;
- les opérations effectuées en monnaie étrangère.

Les modalités d'application du présent article sont fixées par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 31. — Conformément à l'article 9 de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, susvisée, la nomenclature des comptes est un ensemble de comptes regroupés en catégories homogènes appelées classes.

La nomenclature des comptes, leur contenu et les règles de leur fonctionnement sont définies par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 32. — Conformément à l'article 25 de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, susvisée, les états financiers comprennent :

- le bilan ;
- le compte de résultats ;
- le tableau de flux de trésorerie ;
- le tableau de variations des capitaux propres ;
- l'annexe.

Art. 33. — Le bilan décrit séparément les éléments de l'actif et les éléments du passif.

La présentation des actifs et des passifs dans le corps du bilan fait ressortir la distinction entre les éléments courants et les éléments non courants.

Le contenu, le modèle et la présentation du bilan sont fixés par arrêté du ministre chargé des finances.

Annexe 3 : Exemple d'un Walkthrough

-PROCES VERBAL-

INVENTAIRE DES IMMOBILISATIONS

L'An Deux Mille Dix-Neuf, et le premier du mois de Janvier, s'est réunie la commission d'Inventaire de la société sous la présidence de M. le directeur du service Contrôle de gestion.

Etaient présents :

Président de la commission
Membre 1
Membre 2
Membre 3
Membre 4
Membre 5
Membre 6

Après un bref rappel des modalités de prise d'inventaire, les membres de la commission ont procédé à l'examen et au contrôle des états d'inventaires relatifs aux immobilisations établis par les équipes et ont décidé de :

Sortir du fichier des immobilisations et des livres de la comptabilité le véhicule sous le code d'inventaire 95951606 et ce suite à une erreur comptable (saisie en double).

FAIT A ROUBA, LE : 01/01/2019

LES MEMBRES



Signature des
membres de la
commission

LE PRESIDENT



Signature du
président de la
commission

Annexe 3 : Exemple d'un Walkthrough (Suite)

**ETAT DES INVESTISSEMENT NON INVENTORIES ET COMPTABILISES (ECARTS)
AU 31/12/2018**

| CODE | DESIGNATION | DATE D'ACQUIS | VAL D'ACQUIS | AMORTIS. CUMULE | VNC | OBS |
|----------|-------------|---------------|--------------|-----------------|-----------|------------------|
| 95951606 | VEHICULE | 25/10/2018 | 1 051 600,00 | 51 600 | 1 000 000 | Saisie en double |

LES MEMBRES

FAIT A ROUIBA, LE : 01/01/2019

LE PRESIDENT

↑
Signature des
membres de la
commission

↑
Signature du
président de la
commission

Table des matières

| | |
|---|------|
| Dédicaces | iv |
| Remerciements..... | ii |
| Sommaire : | iii |
| Liste des sigles et abréviations..... | iv |
| Liste des tableaux..... | vi |
| Liste des figures | vii |
| Liste des annexes..... | viii |
| Résumé..... | ix |
| Absract | x |
| Introduction Générale..... | 1 |
| Première partie : | 6 |
| Généralités sur le contrôle interne et son évaluation | 6 |
| Introduction de la première partie | 7 |
| Chapitre 1 : Généralités sur le contrôle interne | 8 |
| I. Définition du contrôle interne..... | 9 |
| 1. Définition du COSO..... | 9 |
| 2. Définition Conseil de l'Ordre des Experts Comptables..... | 9 |
| 3. Définition de l'AMF..... | 10 |
| 4. Définition de KPMG | 11 |
| 5. Synthèse des Définitions | 12 |
| II. Objectifs du contrôle interne..... | 12 |
| 1. Objectifs liés aux opérations | 12 |
| 2. Objectifs liés au reporting | 13 |
| 3. Objectifs liés à la conformité | 13 |
| III. Principes du contrôle interne | 13 |
| 1. Les principes liés à l'environnement de contrôle..... | 14 |
| 2. Les principes liés à l'évaluation des risques | 14 |
| 3. Les principes liés à l'activité de contrôle..... | 15 |
| 4. Les principes liés à la communication et à l'information | 15 |
| 5. Les principes liés à l'activité de pilotage | 15 |
| IV. Limites du contrôle interne | 16 |
| 1. Facteur matériel..... | 16 |

| | | |
|--------------|--|----|
| 1.1. | Un système de documentations et d'informations..... | 16 |
| 1.2. | Un système d'autorisation et de supervision | 17 |
| 1.3. | Un système comptable approprié..... | 17 |
| 2. | Facteur humain | 17 |
| 2.1. | Des dysfonctionnements..... | 17 |
| 2.2. | La capacité du management à contourner le contrôle interne | 18 |
| 2.3. | Une collusion visant à contourner les contrôles | 18 |
| 2.4. | La pertinence des objectifs fixés..... | 18 |
| 2.5. | Une décision basée sur un jugement erroné ou biaisé | 19 |
| Chapitre 2 : | Evaluation du contrôle interne selon la norme ISA 315..... | 21 |
| I. | Champ d'application de la norme | 22 |
| 1. | Les connaissances requises sur l'entité..... | 22 |
| 2. | Les connaissances requises sur l'environnement de l'entité..... | 23 |
| 3. | Les connaissances requises sur le contrôle interne | 23 |
| II. | Objectif de l'évaluation du contrôle interne | 24 |
| III. | Prise de connaissance générale et évaluation des risques..... | 25 |
| 1. | Demande d'informations..... | 26 |
| 2. | Observation physique | 27 |
| 3. | Procédure analytique | 27 |
| 4. | Autres sources d'information relatives aux risques | 27 |
| 4.1. | Informations recueillies au cours de périodes précédentes..... | 27 |
| 4.2. | L'information externe à l'entité..... | 28 |
| 4.3. | Discussions au sein de l'équipe d'audit..... | 28 |
| IV. | Evaluation du contrôle interne | 28 |
| 1. | Identification des contrôles pertinents..... | 28 |
| 2. | Evaluation des contrôles..... | 29 |
| 2.1. | Evaluation de la conception et de l'application..... | 29 |
| 2.1.1. | Evaluation de la conception du CI | 29 |
| 2.1.2. | Evaluation de l'application du CI..... | 30 |
| 2.2. | Test d'efficacité. | 30 |
| 2.2.1. | Définition du test d'efficacité..... | 30 |
| 2.2.2. | Mise en place du test d'efficacité..... | 31 |
| 2.2.3. | Etendue des tests d'efficacité | 31 |
| V. | Cas d'une composante automatisée ou semi-automatisée | 32 |
| 1. | Composante automatisée..... | 34 |

| | |
|---|----|
| 1.1. Les contrôles généraux sur les systèmes informatiques | 34 |
| 1.1.1. Le fonctionnement du centre de traitement et du réseau | 34 |
| 1.1.2. L'acquisition, les modifications et la maintenance des logiciels d'exploitation | 34 |
| 1.1.3. Les opérations sur les programmes | 35 |
| 1.1.4. La sécurité d'accès | 35 |
| 1.2. Les contrôles d'application informatiques..... | 35 |
| 2. Composante semi automatisée | 36 |
| Conclusion de la première partie..... | 38 |
| Deuxième partie : | 39 |
| Evaluation du contrôle interne selon la méthode KAM..... | 39 |
| Introduction de la deuxième partie..... | 40 |
| Chapitre 3 : Présentation de KPMG Algérie SPA..... | 41 |
| I. Présentation globale du groupe..... | 42 |
| 1. Origine du nom..... | 42 |
| 2. Histoire | 42 |
| II. Présentation de KPMG Algérie SPA | 44 |
| 1. Organigramme et hiérarchie de l'équipe d'audit..... | 45 |
| 1.1. Organigramme | 45 |
| 1.2. Hiérarchie de l'équipe d'audit | 47 |
| 2. Analyse SWOT | 48 |
| III. Secteurs d'activité de KPMG Algérie SPA | 49 |
| IV. Services de KPMG Algérie SPA..... | 50 |
| 1. Le service « Audit & Advisory » | 50 |
| 1.1. Service Audit | 50 |
| 1.1. Service Advisory (conseil) | 51 |
| 2. Service « Tax & law »..... | 51 |
| 2.1. Présentation du service | 51 |
| 2.2. Prestations proposées..... | 52 |
| 2.2.1. Prestations fiscales | 52 |
| 2.2.2. Prestations juridiques | 52 |
| 3. Service « AAS »..... | 53 |
| 3.1. Présentation du service | 53 |
| 3.2. Avantages liés à l'externalisation de la comptabilité..... | 53 |
| Chapitre 4 : Appréciation du contrôle interne selon la méthode KAM..... | 55 |

| | | |
|--------|---|----|
| I. | Présentation de la méthode KAM..... | 56 |
| 1. | Mise à jour des procédures internes | 57 |
| 1.1. | Objectifs à atteindre | 57 |
| 1.1. | Techniques à utiliser | 58 |
| 1.1.1. | Technique de narration (mémoire) | 58 |
| 1.1.2. | Technique descriptive (flow Sharte) | 58 |
| 2. | Identification des risques et choix des contrôles à évaluer | 60 |
| 2.1. | Identification des risques | 60 |
| 2.2. | Choix des contrôles à évaluer | 60 |
| 2.2.1. | Types de contrôle | 60 |
| 2.2.2. | Assertion pertinente..... | 61 |
| 2.2.3. | Comptes significatifs | 62 |
| 3. | Evaluation du contrôle interne | 63 |
| 3.1. | D&I: Design and implementation..... | 64 |
| 3.1.1. | Définition..... | 64 |
| 3.1.2. | Objectif | 64 |
| 3.1.3. | Outils | 64 |
| 3.2. | TOE: Test of operating effectiveness. | 65 |
| 3.2.1. | Le risque d'échec..... | 65 |
| 3.2.2. | Taille de l'échantillon..... | 65 |
| 3.2.3. | Sélection de l'échantillon | 67 |
| 3.2.4. | Traitement des erreurs identifiées | 67 |
| 4. | Impact de l'évaluation du contrôle interne sur la mission d'audit | 67 |
| 4.1.1. | Définition et évaluation du RoMM | 67 |
| 4.1.2. | Impact du RoMM sur la mission d'audit..... | 68 |
| II. | Généralités sur le cycle immobilisations | 69 |
| 1. | Présentation du cycle immobilisations..... | 69 |
| 1.1. | Définition | 69 |
| 1.2. | Nécessité du cycle immobilisations..... | 70 |
| 1.3. | Les processus du cycle immobilisations..... | 70 |
| 1.3.1. | L'évaluation et l'identification des besoins d'équipements ;..... | 70 |
| 1.3.2. | L'expression interne des besoins ;..... | 70 |
| 1.3.3. | La sélection des fournisseurs ;..... | 70 |
| 1.3.4. | La commande d'immobilisations ;..... | 71 |
| 1.3.5. | La réception des immobilisations ;..... | 71 |

| | | |
|--------|--|----|
| 1.3.6. | La conservation physique et la protection des immobilisations ;.. | 71 |
| 1.3.7. | Les cessions, destructions ou mises au rebut ; .. | 71 |
| 1.3.8. | La comptabilisation des immobilisations .. | 71 |
| 2. | Objectif de l'évaluation du contrôle interne..... | 72 |
| 3. | Risque d'audit des immobilisations | 72 |
| 3.1. | Risques liés à l'exhaustivité des immobilisations | 72 |
| 3.2. | Risques liés à l'existence des immobilisations | 73 |
| 3.3. | Risques liés à l'exactitude des immobilisations | 73 |
| III. | Evaluation du contrôle interne du cycle immobilisations..... | 74 |
| 1. | Mise à jour des procédures internes | 74 |
| 1.1. | Expression du besoin | 74 |
| 1.2. | Sélection des fournisseurs..... | 74 |
| 1.3. | Lancement de la commande | 75 |
| 1.4. | Réception des immobilisations | 75 |
| 1.5. | Contrôle et comptabilisation des factures fournisseurs | 75 |
| 1.5.1. | L'arrivée de la facture, | 75 |
| 1.5.2. | Amortissement de l'immobilisation | 75 |
| 1.5.3. | Ecritures d'amortissement | 76 |
| 1.6. | Transfère des immobilisations | 76 |
| 1.7. | Sortie des immobilisations..... | 77 |
| 1.7.1. | Cession des immobilisations | 77 |
| 1.7.2. | Mise au rebut des immobilisations | 77 |
| 1.7.3. | Ecriture de sortie | 77 |
| 1.8. | Inventaire des immobilisations | 78 |
| 1.8.1. | Elaboration de la liste d'inventaire..... | 78 |
| 1.8.2. | L'inventaire physique | 78 |
| 1.8.3. | La différence d'inventaire | 78 |
| 2. | Identification des risques et choix des contrôles pertinents | 79 |
| 2.1. | Identification des risques (WCGW) | 79 |
| 2.2. | Choix des contrôle | 81 |
| 2.2.1. | Contrôle pertinents | 81 |
| 2.2.2. | Couverture des assertions | 82 |
| 3. | Evaluation du contrôle interne | 82 |
| 3.1. | Test D&I. | 82 |
| 3.2. | TOE..... | 83 |

| | | |
|--------|--|-----|
| 3.2.1. | Evaluation du risque d'échec..... | 83 |
| 3.2.2. | Résultats du TOE..... | 84 |
| 3.3. | Synthèse des résultats | 87 |
| 3.3.1. | Forces relevés | 87 |
| 3.3.2. | Faiblesses relevés | 88 |
| 3.3.3. | Recommandations | 88 |
| 4. | Impact de l'évaluation du contrôle interne sur les procédures substantives | 89 |
| 4.1.1. | Evaluation du RoMM..... | 89 |
| 4.1.2. | Impact du RoMM sur la mission d'audit..... | 89 |
| | Conclusion de la deuxième partie | 91 |
| | Conclusion générale | 92 |
| | Bibliographie..... | 95 |
| | Annexes..... | 98 |
| | Table des matières..... | 105 |