

**Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique**

**ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE –Koléa-**

**Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du Diplôme de  
Master en Sciences Financières et Comptabilité**

**Option : Comptabilité et Finances**

**Thème :**

**Evaluation du contrôle interne lors d'une  
mission d'audit légal**

**Cas de : Cabinet Ernst & Young (EY)**

**Elaboré par :**

**SI MOUSSI Lydia**

**Encadré par :**

**Mr. BENZIADI Djamel**

**Lieu de stage : Ernst & Young Algérie**

**Période de stage : Du 16/02/2020 au 15/05/2020**

**Année universitaire**

**2019/2020**

# Sommaire

<b>Introduction générale</b> .....	A-D
<b>Chapitre 1 : Concepts de base sur le contrôle interne et l'audit légal</b> .....	1
Section 1 : Généralités sur le contrôle interne .....	2
Section 2 : Définition et typologie d'audit .....	17
Section 3 : Généralités sur l'audit légal.....	21
<b>Chapitre 2 : L'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal</b> .....	37
Section 1 : La démarche de l'évaluation du contrôle interne .....	38
Section 2 : Les outils d'évaluation du contrôle interne .....	47
Section 3 : Appréciation du contrôle interne en audit légal .....	58
<b>Chapitre 3 : L'impact de l'évaluation du contrôle interne sur l'audit légal</b>	
<b>Cas de l'entreprise X auditée par EY</b> .....	70
Section 1 : Présentation de la mission.....	71
Section 2 : Le déroulement de la mission d'évaluation du contrôle interne .....	80
Section 3 : Analyse de l'appréciation de du contrôle interne de l'entité X.....	103
<b>Conclusion générale</b> .....	107

# *Dédicaces*

*A mes chers parents*

*A ma tendre sœur Sara & Idir*

*A mon adorable Lyna*

*A toute ma famille*

*A tous mes amis*

*A tous mes enseignants*

*A tous ceux qui m'ont soutenue de près ou de loin*

*Je vous dédie ce travail.*

# Remerciements

*J'exprime mes chaleureux remerciements à ma source d'inspiration, mes parents, mon existence ainsi que mes accomplissements n'auraient pu être possibles sans vous, merci de m'avoir guidé dans les moments les plus sombres et d'avoir boosté ma volonté quand j'avais plus d'espoir. Je remercie ma sœur Sara pour ses encouragements permanents.*

*Je tiens à montrer ma gratitude inconditionnelle à mon encadreur Mr.BENZIADI Djamel pour le temps qu'il a consacré à la réalisation de ce mémoire, ses orientations et conseils pertinents sans lesquels ce travail n'aurait pu être finalisé.*

*Je remercie Mr.BOUGUEHAM Nouredine, expert-comptable et commissaire aux comptes de m'avoir permis d'effectuer mon stage au sein de EY Algérie dans les meilleures conditions.*

*Je tiens particulièrement à témoigner toute ma reconnaissance à mon tuteur de stage Mr.CHEBBAH Mohammed pour son partage de connaissances et expériences enrichissantes, son implication et suivi de ce travail.*

*J'exprime également ma gratitude à l'égard de tout le personnel d'EY Algérie pour leur aide et orientation lors des missions, ainsi qu'à tous mes professeurs de l'Ecole supérieure de commerce.*

*Enfin je remercie mes amis qui n'ont cessé de m'apporter conseils et tous ceux qui ont participé à la concrétisation de ce travail.*

## Résumé

L'entreprise opère dans un environnement exposé à des changements perpétuels, de ces derniers découlent des risques menaçant l'existence de l'entité d'où le maintien de sa pérennité et la préservation de ses actifs demeurent en tête des objectifs qu'elle se fixe et quelle souhaite réaliser à travers la mise en place d'un dispositif de contrôle interne efficace.

Face ou divers périls l'information financière délivrée par l'entité risque d'être erronée ou biaisée, l'audit légal intervient à ce niveau en validant par l'expression d'une opinion motivée, l'image fidèle et la sincérité des états financiers, ce processus de certification ne peut être mené exhaustivement, l'auditeur opte à une sélection lui permettant non seulement d'optimiser le nombre de test à effectuer mais aussi de cerner son étude sur des échantillons significatifs .

A travers ce présent travail, nous allons exposer la contribution de l'évaluation du dispositif de contrôle interne mis en œuvre dans les travaux de l'audit légal.

**Mots clés :** Contrôle interne, Audit légal, Evaluation, Risque.

## Abstract

Firms operate in an environment subject to perpetual changes, which prompt menacing risks to its entity. Thus, the maintenance of its sustainability and assets are capital objectives the firm wishes to accomplish and achieve through the implementation of an efficient internal control system.

The financial information delivered by the entity, faced with the various perils, is in risk of being biased or wrong. The legal audit intervenes at this point to corroborate, by expressing a reasoned opinion, the image and sincerity of financial statements. This process of authentication cannot be carried out exhaustively; the auditor opts for a selection that allows them, to not only optimize the number of tests to be ran, but also to define their study on significant samples.

Through this work, we will present the contribution of the assessment of implemented internal control systems in legal auditing.

**Keywords:** Internal control, Legal audit, Assessment, Risk.

## Liste des abréviations

<b>Amf</b>	Autorité des marchés financiers
<b>Bc</b>	Bon de commande
<b>Bl</b>	Bon de livraison
<b>Ca</b>	Chiffre d'affaire
<b>Cac</b>	Commissaire aux comptes
<b>Ci</b>	Contrôle interne
<b>Cncc</b>	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
<b>Coco</b>	Criteria on Control Committee
<b>Coso</b>	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
<b>Cra</b>	Combined risk assessment
<b>Dg</b>	Directeur général
<b>Et</b>	Erreur tolérable
<b>Ey</b>	Ernst & Young
<b>Fnp</b>	Factures non parvenus
<b>Iaasb</b>	International Auditing and Assurance Standards Board
<b>Ir</b>	Inherent risk
<b>It</b>	Information technology
<b>Kpmg</b>	Klynveld Peat Marwick Goerdele
<b>Mc</b>	Micros
<b>Naa</b>	Normes algériennes d'audit
<b>Oecf</b>	Ordre des experts comptables français
<b>Pm</b>	Planning materiality
<b>Pwc</b>	PricewaterhouseCoopers
<b>Rib</b>	Relevé d'identité bancaire
<b>Si</b>	Seuil d'investigation
<b>Sox</b>	Sarbanes–Oxley Act
<b>Spa</b>	Société par action
<b>Usa</b>	United states of America
<b>Wcgw</b>	What Can Go Wrong

# Liste des figures

<i>Figure n°</i>	<i>Intitulé</i>	<i>Page</i>
<b>Chapitre 1</b>		
<i>Figure n°1</i>	Cube représentatif des composantes COSO 1	13
<i>Figure n°2</i>	La mission du commissaire aux comptes	27
<i>Figure n°3</i>	Les phases d'une mission d'audit légal	28
<b>Chapitre 2</b>		
<i>Figure n°4</i>	Processus d'évaluation du contrôle interne	40
<i>Figure n°5</i>	organigramme fonctionnel de vente	55
<i>Figure n°6</i>	Les symboles utilisés dans un diagramme de circulation.	56
<i>Figure n°7</i>	Diagramme de synthèse de processus d'achats	57
<i>Figure n°8</i>	Fiche d'évaluation des faiblesses du contrôle interne	66
<b>Chapitre 3</b>		
<i>Figure n°9</i>	Les principes d'EY	76
<i>Figure n°10</i>	Type d'achat de l'hôtel	83
<i>Figure n°11</i>	Types de caisse	90
<i>Figure n°12</i>	Fourchette de calcul du seuil de planification	99
<i>Figure n°13</i>	Flowchart de l'évaluation du contrôle interne	106

## Liste des tableaux

<i>Tableau n°</i>	<i>Intitulé</i>	<i>Page</i>
<b>Chapitre 2</b>		
<i>Tableau n°1</i>	Tableau d'évaluation du système de contrôle interne	46
<i>Tableau n°2</i>	Questionnaire d'évaluation de la composante « environnement de contrôle »	51
<i>Tableau n°3</i>	Questionnaire d'évaluation du contrôle interne	52
<i>Tableau n°4</i>	Grille d'analyse de tâches.	54
<i>Tableau n°5</i>	Test de cheminement	62
<b>Chapitre 3</b>		
<i>Tableau n°6</i>	Evolution du CA EY par métier et par année en million d'euro	75
<i>Tableau n°7</i>	Nombre de test opérationnels en fonction de la fréquence des contrôles	93
<i>Tableau n°8</i>	Test de contrôle sur la procédure d'achat	94
<i>Tableau n°9</i>	Test de contrôle sur la procédure de trésorerie	95
<i>Tableau n°10</i>	Détermination du risque inhérent	96
<i>Tableau n°11</i>	Détermination du CRA en fonction du risque inhérent et risque de contrôle	97
<i>Tableau n°12</i>	Calcul du CRA pour la procédure achat et trésorerie	98
<i>Tableau n°13</i>	Méthode de calcul de l'EBE	100
<i>Tableau n°14</i>	Calcul de l'EBE	100
<i>Tableau n°15</i>	Calcul de l'ET	101
<i>Tableau n°16</i>	Barème de calcul du SI	101
<i>Tableau n°17</i>	Calcul du SI en valeur	102



# Introduction générale

---

## **Introduction générale**

Les entreprises à travers le monde tissent des relations de plus en plus étroites favorisant l'accroissement des échanges et le développement économique, aux entreprises exerçant dans différents secteurs d'activité s'ajoutent : les ménages, les intermédiaires financiers (banques et établissements financiers) et les établissements juridiques, qui jouent un rôle actif dans ce processus chacun dans son domaine.

Toute transaction et toute activité quelque soit sa nature est soumise à une réglementation la régissant notamment : lois internes à chaque pays, accords internationaux, ainsi que procédures internes à chaque entreprise.

Hormis ce cadre réglementaire plusieurs domaines s'inscrivent dans un cadre normalisé édicté par des organismes de standards internationaux, nous citons à titre d'exemple, les aspects comptables, l'audit, le commerce international etc.

Malgré la forte présence de tous ces organismes dans tous les secteurs d'activité visant une meilleure gestion et une meilleure maîtrise de risque, le monde a pourtant connu plusieurs scandales financiers dont la raison principale était le non respect de directives.

Les entreprises à fin de pallier aux différents risques auxquels elles sont exposées, elles sont tenues de mettre en place des garde-fous à travers la conception et la mise en œuvre de dispositif du contrôle interne.

On entend par dispositif de contrôle interne, l'ensemble de moyens humains, matériels conçus par l'entité en vue de maîtriser ses activités et atteindre ses objectifs d'une manière efficace et efficiente tout en maintenant sa position concurrentielle et promouvant son image de marque. Ceci permet à l'entreprise de minimiser les risques auxquels elle est exposée. Le risque se traduisant généralement par une perte financière et préjudice moral ou juridique.

L'entité est tenue non seulement d'élaborer rigoureusement ce dispositif en se référant à toutes exigences réglementaire, mais elle doit aussi garantir sa mise en place, son efficacité et son applicabilité à tous les niveaux.

Ceci dit donc le recours de l'entreprise à certains moyens lui permettant d'avoir une assurance quant à la conception et l'application de ce dispositif, parmi ces outils et entre autre

l'audit légal qui intervient pour répondre notamment aux normes édictées par le code de commerce algérien.

Lors de son intervention, l'audit légal évalue le dispositif du contrôle interne mis en place par l'entité et s'assure du bon fonctionnement des activités à fin d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne contiennent pas d'inexactitudes importantes et que l'opinion émise reflète la sincérité, régularité et fiabilité des travaux de fin d'année.

En Algérie et suite à l'émergence des nouvelles politiques telles que l'ouverture des marchés économiques, plusieurs cabinets internationaux d'audit se sont installés. Nous avons eu la chance d'effectuer notre stage au sein d'EY l'un des cabinets les plus renommés, ou nous avons participé au déroulement d'une mission d'audit légal.

### - **Problématique :**

A cet effet notre thème de recherche découle de la question suivante :

**“ Quelles sont les répercussions de l'évaluation du contrôle interne de l'entreprise X sur la mission d'audit légal effectuée par EY? ”**

### - **Questions secondaires :**

L'analyse de cette problématique, soulève des sous questions auxquelles nous allons tenter de répondre :

- Qu'est ce qu'un contrôle interne ? qu'est ce qu'un audit légal ?
- Comment l'audit légal au sein d'EY permet de détecter les anomalies du système de contrôle interne de l'entreprise X ?
- Est-ce que l'appréciation du contrôle interne de X procure un impact sur les travaux de l'audit légal ?

### - **Hypothèses :**

Pour bien mener notre recherche et répondre aux différents questionnements suscités, nous proposons les hypothèses suivantes :

- H1 : Le contrôle interne est représenté par l'ensemble de procédures mises en place par l'entité, cette dernière est dans l'obligation d'assurer la fiabilité de ses états financiers en faisant appel à l'audit légal.
- H2 : En vue d'identifier les risques que l'entité X confronte, l'auditeur légal d'EY apprécie selon les normes et réglementations les procédures de l'entreprise et s'assure de leur conception voire application.
- H3 : L'appréciation du système de contrôle interne de X détermine la nature et l'étendue des travaux de l'auditeur légal d' EY.

### - **Objectifs et limites :**

Le choix de ce sujet de recherche a été motivé par deux principales raisons :

- Intérêt personnel :

Notre motivation tant que futurs comptables et financiers consiste en l'approfondissement et l'élargissement des connaissances en matière de contrôle interne ainsi que l'importance de l'évaluation de ce dernier.

- Intérêt scientifique :

Etant donné que notre recherche soit orientée vers le domaine de l'audit comptable et financier, elle constitue un travail concret démontrant le rôle que l'évaluation du contrôle interne joue dans les travaux de l'auditeur légal, qui pourrait servir dans plusieurs travaux de recherche ultérieurement.

Cependant, la pandémie du siècle, nous a constitué un frein en matière de collecte d'informations nécessaires à l'établissement de ce travail.

### - **Méthodologie de recherche :**

Afin de bien pouvoir mener notre étude, infirmer ou confirmer les hypothèses et donner une réponse sur l'impact de l'évaluation du contrôle interne de X sur les travaux d'audit légal d'EY, nous avons opté pour une démarche mixte en faisant recours à ces deux méthodes :

- Approche descriptive à travers la recherche bibliographique (la consultation des ouvrages et travaux universitaires, sites internet, textes légaux et réglementaires ainsi que les documents remis par le cabinet).
- Approche analytique tout au long du cas pratique, dans la quelle nous avons opté pour l'analyse des entretiens à fin de pouvoir concrétiser l'objectif de l'étude.

### - **Plan de travail :**

Dans cette optique, notre travail sera scindé en trois chapitre chacun subdivisé en trois sections :

A travers le premier chapitre nous allons tenter de présenter en premier lieu la notion du contrôle interne, les cadres le régissant, ses objectifs, ses composantes, ainsi que son organisation pour qu'en suite aborder le concept d'audit légal et sa démarche.

Le deuxième chapitre sera consacré à l'appréciation du contrôle interne par l'auditeur légal tout en exposant les outils auxquels l'auditeur fait recours.

Le troisième et dernier chapitre sera dédié à la présentation de l'organisme d'accueil et à la description de la mission d'évaluation des procédures mises en place par l'entreprise X lors de notre mission d'audit légal effectuée au sein d'EY.

# **Chapitre 1 :**

---

Concepts de base sur le contrôle interne et  
l'audit légal

## Chapitre 1 : Concepts de base sur le contrôle interne et l'audit légal

---

L'audit légal et le contrôle interne sont deux notions indispensables dans n'importe quelle entreprise, leur importance de nos jours demeure encore plus considérable à cause des changements et complexité de l'environnement, l'entreprise se trouve face à des dangers apportant des risques majeurs, le contrôle interne peut être considéré comme l'un des outils pouvant y remédier. La mise en place et application de l'ensemble des procédures de contrôle interne est la responsabilité de tous les collaborateurs de l'entité.

Quant à l'assurance de la bonne application du contrôle interne intervient l'auditeur légal, ce dernier ayant pour objectif la certification des états financiers et l'image fidèle, opte pour une démarche spéciale lui permettant de connaître, comprendre et analyser l'entreprise objet d'audit, il doit toute fois avoir assurance à ce que tous les membres de l'entité veillent à préserver sa santé qui ne peut être qu'en mettant les directives du contrôle interne au delà de tout autre choix.

A travers ce présent chapitre, nous allons mettre en évidence en premier lieu les généralités du contrôle interne à fin de mieux cerner cette notion et l'appréhender tout en la définissant, et exposant son cadre théorique ainsi que tous les règlements la régissant.

En second lieu nous allons aborder le concept d'audit en nous approfondissant dans ses définitions, et ses multiples types pouvant avoir lieu.

Nous exposerons ensuite l'un des types d'audit qui est l'audit légal, ce dernier objet de notre étude sera défini, sa mission sera éclairci à travers les détails qui seront abordés concernant l'auditeur légal, sa nomination et ses principes.

Pour conclure nous expliquerons la démarche globale sur laquelle s'appuient les auditeurs confiés à une mission d'audit légal.

### Section 1 : Généralités sur le contrôle interne

Suite à l'évolution économique, et pour faire face à tous les périls menaçant la stabilité interne qu'externe des entreprises, divers organismes ont introduit la notion du contrôle interne qui s'est rapidement placée au cœur des entités et a joué un rôle majeur dans le processus de gestion des risques.

Dans cette partie nous allons mettre la lumière sur le contrôle interne, ses objectifs garantissant la pérennité des entités, ses composantes, acteurs, ainsi que ses limites.

#### Sous-section 1 : Cadre théorique et réglementaire du contrôle interne

Etant un concept très vaste le contrôle interne est régi par un cadre réglementaire, de nombreux organismes depuis des années ont développé cette notion en expliquant tous ses axes, son fonctionnement, sa mise en place et sa finalité dans le but de permettre aux entreprises d'atteindre les objectifs fixés de la meilleure façon. En ce qui suit nous allons aborder en détail les points les plus importants du contrôle interne commençant par sa définition.

##### 1. Définition du contrôle interne

Les origines du contrôle interne sont très anciennes, plusieurs cadres de référence ont apparu à travers les années. Parmi les définitions les plus cruciales du siècle dernier on retient celle de l'ordre des experts comptables français (OECF) en 1977, la définition du Consultative Committee of Accountancy de Grande-Bretagne donnée en 1978 ainsi que celle de l'American of Certified Public Accountants. Au début des années 2000 et suite aux crises et scandales financiers vécus aux états unis (USA), la loi Sarbanes-Oxley (SOX) s'est introduite en obligeant toutes entreprises à mettre en place un dispositif de contrôle interne comptable et financier tout en évaluant son efficacité, d'où l'adoption du référentiel de Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission ( COSO) non seulement au USA mais aussi au sein des entreprises étrangères cotées à New York. Au Canada le Criteria on Control Committee (COCO) reste le plus utilisé, quant à l'Angleterre et en 1999 l'Institut des Experts-Comptables d'Angleterre et Pays de galle ont instauré leur propre référentiel nommé Turnbull. L'autorité des marché financiers (AMF) de sa part et pour répondre à la loi de sécurité financière en France à établit en collaboration avec le groupe de « place » en 2003 un référentiel constituant un outil de gestion aux entreprises faisant appel public à l'épargne . Au sein des banques les dispositions de Bâle ont été implantées dès 1998.



Nous allons présenter dans ce qui suit les définitions les plus pertinentes :

### 1.1. Selon l'ordre des experts comptables français

« *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* »<sup>1</sup>

### 1.2. Selon le COSO

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

- *La réalisation et l'optimisation des opérations ;*
- *La fiabilité des informations financières ;*
- *La conformité aux lois et aux réglementations en vigueur. »*<sup>2</sup>

### 1.3. Selon le COCO

« *Le contrôle interne est constitué des éléments d'une organisation (y compris les ressources, les systèmes, les processus, la culture, la structure, et les tâches) qui collectivement aident les gens à réaliser les objectifs de l'organisation* »<sup>3</sup>

Le COCO met en évidence quatre éléments essentiels au contrôle et à la réalisation des objectifs :<sup>4</sup>

- le but (objectifs) ;
- l'engagement ;
- la capacité (action) ;
- le suivi et l'apprentissage.

### 1.4. Selon le comité de Bâle

#### 1.4.1. Définition du Contrôle interne bancaire

Le contrôle interne bancaire a été défini par le comité de Bâle comme suit :

---

<sup>1</sup> www.expert-comptable.fr (consulté le 04/04/2020 à 21H).

<sup>2</sup> COOPERS & LYBRAND, *La nouvelle pratique du contrôle interne*, Editions D'organisation, 3ème édition, 1996, P24

<sup>3</sup> E.BERTIN, *Audit Interne*, Edition D'organisation, 2007, P 57.

<sup>4</sup> J, RENARD, *Théorie et pratiques de l'Audit Interne*, Edition D'organisation, Paris, 2000, p 138.

## Chapitre 1 : Concepts de base sur le contrôle interne et l'audit légal

---

« Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale et tous les niveaux du personnel. Il ne s'agit pas simplement d'une procédure ou d'une politique appliquée à un certain moment, mais plutôt d'un système qui fonctionne en continu à tous les niveaux de la banque.

Le conseil d'administration et la direction générale sont chargés d'instaurer la culture appropriée, capable de favoriser un processus de contrôle interne efficace et d'en vérifier en permanence l'efficacité. Il importe toutefois que tous les membres du personnel y participent activement.

Les principaux objectifs du processus de contrôle interne peuvent être classés en 3 groupes :

- *Efficiences et efficacité des opérations (objectifs opérationnels)*
- *Fiabilité et exhaustivité des données à la direction (objectifs d'information)*
- *Conformité aux lois et réglementation applicables (objectifs de conformité).* »<sup>1</sup>

A travers les définitions exposées, la notion du contrôle interne peut se résumer par l'ensemble des procédures et mécanismes adoptés par l'entreprise et respectés par tous ses acteurs en vue d'atteindre les objectifs fixés en toute efficacité.

### 1.4.2. Composantes du contrôle interne

Le comité de Bâle a défini les cinq composantes du contrôle interne, il s'agit de :

- Surveillance par la direction et culture de contrôle ;
- Reconnaissance et évaluation des risques ;
- Activités de contrôle et séparation des tâches ;
- Information et communication ;
- Surveillance des activités et correction des déficiences.

## 2. Les objectifs du contrôle interne

Les objectifs du contrôle interne proviennent des définitions diverses qui en quelque sorte convergent vers l'ultime but de l'entité qui est « la maîtrise des activités ».

---

<sup>1</sup> Comité de Bâle sur le contrôle bancaire, *Cadre pour les systèmes de contrôle interne dans les organisations bancaires*. Bâle, Septembre 1998, P08.

## Chapitre 1 : Concepts de base sur le contrôle interne et l'audit légal

---

L'atteinte de cet objectif principal nécessite la réalisation de quatre sous objectifs dits « permanents » qui sont :

### 2.1. Sauvegarde des actifs

Il s'agit des mesures préventives prises pour protéger le patrimoine de l'entreprise en préservant non seulement ses actifs immobilisés, ses stocks, et technologie mais aussi les hommes et son image contre la fraude, vol, erreurs, improductivité, malversations et tout incident constituant un danger.

Pour cela la protection doit couvrir ces aspects :<sup>1</sup>

- Les protections contre les disparitions : inventaire, dispositifs de sécurité pour empêcher le vol des biens, procédures et moyens de gardiennage... ;
- Les protections contre les accidents destructifs : systèmes de sécurité contre l'incendie, les inondations ... ;
- Les protections contre les dévalorisations d'actifs : règles de stockage pour éviter les excès de biens qui seraient alors promis à la réforme, règles de gestion des titres et compétences des gestionnaires ;
- Les protections physiques des personnes : mise en place des règles de bonne gestion et prévention des dangers de travail.

### 2.2. Fiabilité des informations financières

La maîtrise de l'information financière par les responsables et sa cohérence n'est réalisée qu'à partir de l'implémentation de procédures de contrôle interne de qualité, ces procédures visent l'élaboration des états financiers fiables tout en garantissant l'existence des pistes d'audit aptes à générer des informations pertinentes pour une bonne prise de décision et gestion.

Pour cela, des contrôles sont mis en place, ils peuvent être repartis en ces catégories :<sup>2</sup>

- Autorisation : des contrôles permettant la minimisation des risques d'opérations injustifiées ;
- Réalité : permet de s'assurer que les opérations enregistrées ne sont pas fictives ;
- Exhaustivité : avoir assurance que toutes les opérations sont enregistrées ;

---

<sup>1</sup> J. RENARD, *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*, Edition Groupe Eyrolles, Paris, 2012, P 32.

<sup>2</sup> V. MEYER, J. JEANNE, *L'audit du contrôle interne en relation avec l'audit des états financiers quelles perspectives pour les sociétés françaises*, Mémoire d'expertise comptable, Mai 2007, P43.

## Chapitre 1 : Concepts de base sur le contrôle interne et l'audit légal

---

- Correcte évaluation : l'enregistrement est fait à base de valeurs réelles ;
- Correct rattachement : s'assurer que l'information est enregistrée dans la bonne période ;
- Correcte comptabilisation : s'assurer que chaque opération est enregistrée sur le compte qui lui convient.

### 2.3. Respect des directives

Toute entreprise est régie par une réglementation et doit respecter toutes les directives, les lois, les règlements, les instructions et les procédures étant bien internes qu'externes. Ces règlements fixent des normes de comportement que l'entreprise est dans l'obligation d'instaurer au sein des différents niveaux de son organisation.

### 2.4. Optimisation des ressources

Le contrôle interne doit permettre d'évaluer l'utilisation économique des ressources matérielles humaines et financières, il doit aller au-delà de l'existence et respect de la norme où l'efficace et l'efficente consommation des ressources allouées est le but, il s'agit donc de l'optimisation des opérations et cela en assurant: <sup>1</sup>

- Une bonne transmission d'instructions ;
- La bonne diffusion et interprétation des informations ;
- Compatibilité entre les instructions et les moyens engagés en vue de leurs réalisations ;
- Une traçabilité traduite par des comptes rendus d'exécution.<sup>2</sup>

## 3. Les acteurs du contrôle interne

Comme cité dans les définitions du contrôle interne, tous les membres de l'organisation sont impliqués chacun contribue à sa façon, il est l'affaire de tous, toutefois la responsabilité du contrôle interne relève en premier lieu au management qui met en place le dispositif pour que les auditeurs s'assurent ensuite de son efficacité, ce système est supervisé par divers acteurs. La responsabilité peut se départager ainsi :

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

Les actionnaires constituent le conseil d'administration, tout membre doit se caractériser d'efficacité, impartialité, compétence et curiosité. Le degré d'implication du conseil en matière de contrôle interne diffère d'une organisation à une autre, son rôle principal est la surveillance et pilotage des activités, il peut ainsi se mêler dans l'établissement des objectifs.

---

<sup>1</sup> R.OBERT , M.P.MAIRESSE , *Comptabilité et audit* , Edition Dunod, 2e édition, Paris, 2009, P 512.

<sup>2</sup> V.MEYER , J.JEANNE, Op.cit. , P42.

### 3.2. Le comité d'audit

« Le comité d'audit s'assure du suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, sur la base des informations qui lui sont communiquées ou qu'il demande »<sup>1</sup>

L'existence du comité d'audit est facultative. Il a le pouvoir d'interroger la direction sur la façon dont elle assume ses responsabilités, ainsi qu'il effectue une surveillance attentive et régulière du dispositif de contrôle interne en prenant en compte le feedback du responsable d'audit.

Le comité d'audit peut se partager en :<sup>2</sup>

- Comité chargé de rémunération ;
- Comité chargé des questions financière ;
- Comité chargé de l'étude de nomination ;
- Comité chargé de l'étude des avantages consentis aux salariés.

### 3.3. La direction générale

La direction générale ou le directoire sont chargés de définir les mesures directives et de s'assurer de la mise en place convenable du système de contrôle interne, ils doivent également préconiser des améliorations ainsi que des mesures correctives en cas de dysfonctionnements détectés.

Les deux rôles principaux de la direction générale peuvent se présenter comme suit :<sup>3</sup>

- Elle joue le rôle de moteur en définissant les grandes lignes directrices ;
- Elle s'assure de l'efficacité du dispositif en évaluant périodiquement le caractère adéquat et approprié du système de contrôle interne et de gestion des risques.

### 3.4. L'audit interne

Le service d'audit interne s'occupe des examens directs visant le suivi des missions d'audit et l'évaluation du fonctionnement du dispositif de contrôle interne ainsi que les préconisations pour l'améliorer, en couvrant toutes les activités de l'entreprise.

---

<sup>1</sup> AMF, *Rapport sur le comité d'audit de l'AMF*, juillet 2010, P 7-10

<sup>2</sup> COOPERS & LYBRAND, *Op.cit.*, P129.

<sup>3</sup> IFACI, *La création de valeur par le contrôle interne*, Paris, Septembre 2010, P 34.

## Chapitre 1 : Concepts de base sur le contrôle interne et l'audit légal

---

Les auditeurs sont chargés de :<sup>1</sup>

- L'examen de la fiabilité et l'intégrité de l'information financière et les moyens utilisés pour identifier, mesurer, classer et diffuser ces informations ;
- Examiner les systèmes mis en place à fin de vérifier la conformité aux normes, plans, procédures, lois, réglementations ;
- Examiner les moyens utilisés en vue de protéger ces actifs et s'assurer de leur existence ;
- Examiner la façon dont les ressources sont utilisées ;
- Examiner les activités à fin de s'assurer que les résultats sont conformes aux objectifs.

Les autres intervenants au dispositif de contrôle interne sont notamment :

### 3.5. Le responsable juridique

Son rôle est de veiller à ce que l'entreprise soit en conformité avec les lois et les règlements (droit commercial, social, des sociétés...).

### 3.6. La direction des ressources humaines

Elle est chargée d'élaborer la charte d'éthique ou code de conduite et d'assurer leur mise en œuvre. Elle clarifie ainsi les pouvoirs que chaque membre de l'entité détient et est en mesure d'utiliser.

### 3.7. Le personnel de l'organisation

Le contrôle interne relève de la responsabilité de tous les membres du personnel et doit donc être mentionné, de façon explicite ou implicite, dans la description de poste de chaque employé. Le contrôle interne est l'affaire de tous et les rôles et responsabilités de l'ensemble des membres du personnel doivent être.<sup>2</sup>

## 4. L'organisation du système de contrôle interne

Le contrôle interne peut être classifié selon la fréquence de l'activité de vérification des opérations, il doit permettre à l'établissement de conserver sa capacité d'identification permettant de maîtriser les risques. Ainsi quatre lignes de défense sont prévues, celles-ci sont mises en place pour assurer deux types de contrôle :

---

<sup>1</sup> COOPERS & LYBRAND, Op.cit. , P 122.

<sup>2</sup> E.Bertin Op.cit. , P 91

## Chapitre 1 : Concepts de base sur le contrôle interne et l'audit légal

---

Contrôle permanent dit le contrôle de premier niveau, et périodique de deuxième niveau structurés comme suit : <sup>1</sup>

### 4.1. Le contrôle permanent

Ce premier type de contrôle regroupe les deux premières lignes de défense à savoir :

#### - Première ligne de défense

Les unités opérationnelles représentent la première ligne de défense. Elles prennent le risque dans les limites réglementaires et sont responsables de l'identification, l'évaluation et le contrôle des risques liés à leurs activités.

#### - Deuxième ligne de défense

Est assuré par plusieurs parties pour assurer le contrôle comptable, le contrôle de gestion, le contrôle de conformité (une fonction qui existe dans certaines organisations telles que les banques) et le contrôle interne.

Ces fonctions s'assurent que les risques liés aux activités des unités opérationnelles ont été identifiés et gérés de façon appropriée.

### 4.2. Le contrôle périodique

#### - Troisième ligne de défense

Est exercé par l'Audit Interne qui est une fonction qui évalue de façon indépendante l'efficacité des processus existants au niveau des deux premières lignes de défense.

#### - Quatrième ligne de défense

Est assuré par le commissaire aux comptes, les autorités et d'une manière générale par une entité externe à l'organisation.

---

<sup>1</sup> Z. BOUDRIGA , *L'audit Interne : Organisation et Pratiques* ,Edition Azurite ,Tunisie, Septembre 2012 , P 223-224.

Basel Committee Banking Supervision , *The internal audit function in banks* , Bank for International Settlements, June 2012

### 5. Limites du contrôle interne

Tous les référentiels affirment que le dispositif de contrôle interne bien qu'il soit conçu et mis en place de la meilleure façon il, ne peut fournir qu'une garantie raisonnable quant à la réalisation des objectifs de la société, faute de limites inhérentes existantes. Ces limites sont dues aux différents facteurs<sup>1</sup>.

Les facteurs ci-dessous influent négativement sur l'efficacité du contrôle interne :

#### 5.1. Le jugement

Les considérations de l'être humain peuvent être biaisées ou erronées et cela a un impact direct sur la prise de décision et l'efficacité du contrôle.

Chaque responsable est tenu de respecter le temps alloué au jugement tout en utilisant les informations disponibles et en gérant la pression subite de la conduite des affaires.

#### 5.2. Les dysfonctionnements

Tout système d'information peut faire objet de dysfonctionnements, ces derniers ont pour source les erreurs commises par l'être humain dues à l'oubli, manque de concentration, fausses interprétations, mais aussi le manque de formations et connaissances nécessaires à l'accomplissement d'une tâche précise.

#### 5.3. Les contrôles « outrepassés » ou contournés par le management

C'est le fait qu'un dirigeant chargé du contrôle interne mène l'action d'"outrepasser" en abusant des prérogatives en vue de gonfler le chiffre d'affaire, donner un aperçu fictif sur les parts de marché, augmenter le résultat, falsifier les situations pour ne pas rembourser un emprunt etc.<sup>2</sup>

#### 5.4. La collusion

Les actions frauduleuses menées par les membres de la direction du contrôle interne agissant avec des personnes internes ou externes à l'entreprise peuvent échapper et ne pas être détectées par le dispositif de contrôle.<sup>3</sup>

#### 5.5. Le ratio cout/bénéfice

*« Le cout d'un contrôle interne ne doit pas excéder les avantages escomptés de contrôle »<sup>1</sup>*

---

<sup>1</sup> INTOSAY, *Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public*, P 17

<sup>2</sup> COOPERS & LYBRAND, Op.cit. ; P 110.

<sup>3</sup> H.ANGOT, C.FISCHER, B.THEUNISSEN, *Audit comptable audit informatique*, Edition De Boeck, 3eme édition, 2004, P 124



## Chapitre 1 : Concepts de base sur le contrôle interne et l'audit légal

---

Les organisations se sont trouvées dans l'obligation d'effectuer une comparaison entre le coût et le bénéfice vu qu'il est souvent reproché au contrôle interne d'augmenter les charges de l'entreprise en augmentant les ressources humaines et stimulant la réalisation d'investissements supplémentaires.

Il faut cependant observer :<sup>2</sup>

- Que le contrôle interne est un élément de sécurité dans l'entreprise, dont le coût peut s'analyser comme celui de l'assurance ;
- Que le contrôle interne est avant tout une meilleure répartition des tâches avant leur multiplication ;
- Que le contrôle interne doit être à la mesure du risque qu'il doit couvrir. On doit ainsi souligner que si le risque encouru est faible, la mise en place d'une procédure dont le coût serait supérieur au risque.

### Sous section 2 : Contrôle interne selon COSO

Le model COSO est l'un des modèles les plus considérables vu sa reconnaissance comme référentiel de contrôle interne par l'Institute of Internal Auditors 'IIA', son implantation par SOX et sa recommandation par le Public Company Accounting Oversight Board 'PCAOB'.

#### 1. Historique du Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

Le COSO 1 définit les préoccupations de chaque membre de l'entité ainsi que rôle qui lui est attribué en matière de réalisation des objectifs fixés par le management. Il se présente sous la forme d'un cube reliant : composante, objectif, organisation, applicable a tout type d'entreprise avec plus de particularité pour les entités du secteur bancaire ou d'assurance (loi Bale ).Cet ensemble d'axes doivent s'appliquer simultanément dans l'entreprise et des mesures préventives doivent être prises en cas de changement d'organisation qui peut nuire à la bonne application du dispositif.

Ce model présente 5 composantes :

- l'environnement de contrôle ;
- l'évaluation des risques ;
- les activités de contrôle ;

---

<sup>1</sup> Ibid.

<sup>2</sup> R.OBERT , M-P.MAIRESSE , Op.cit. ,P 522.

## Chapitre 1 : Concepts de base sur le contrôle interne et l'audit légal

---

- l'information et la communication ;
- le pilotage du contrôle interne.

L'application non efficace de ce dernier a augmenté la vulnérabilité du dispositif, le recours au pilotage était absent dans la majorité des entreprises, d'où en 2009 la publication d'un ensemble de recommandations visant à le renforcer étant donné que le pilotage sert principalement à lier entre les autres composantes et assurer leur bon fonctionnement .

Le COSO 2 a été implanté en 2013 par la suite pour compléter le COSO 1 qui était uniquement un modèle de contrôle interne, le COSO 2 s'est donc penché sur une vision orientée vers la gestion du risque, cette dernière représente un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une entreprise. Ce processus transverse est exploité pour l'élaboration de la stratégie et vise à :<sup>1</sup>

- Identifier les événements potentiels pouvant affecter l'organisation,
- Maîtriser les risques, afin qu'ils soient dans les limites de l'appétence au risque ou risk appetite de l'organisation,
- Fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation (base du COSO 1).

Ce nouveau modèle a donc intégré une nouvelle notion : l'appétence du risque. Il a apporté 3 additionnelles composantes et a introduit un quatrième élément à l'axe des objectifs, la stratégie, COSO 2 a ainsi détaillé l'axe d'organisation.

Toutefois l'apport bénéfique du COSO 2 n'était pas suffisant pour remplacer son précédent. On lui reprochait son coût élevé ainsi que son non adéquation avec la totalité des objectifs de l'entité. Une étude attentive doit être effectuée avant sa mise en place, ce qui rend son application compliquée.

### 2. Les composantes du contrôle interne

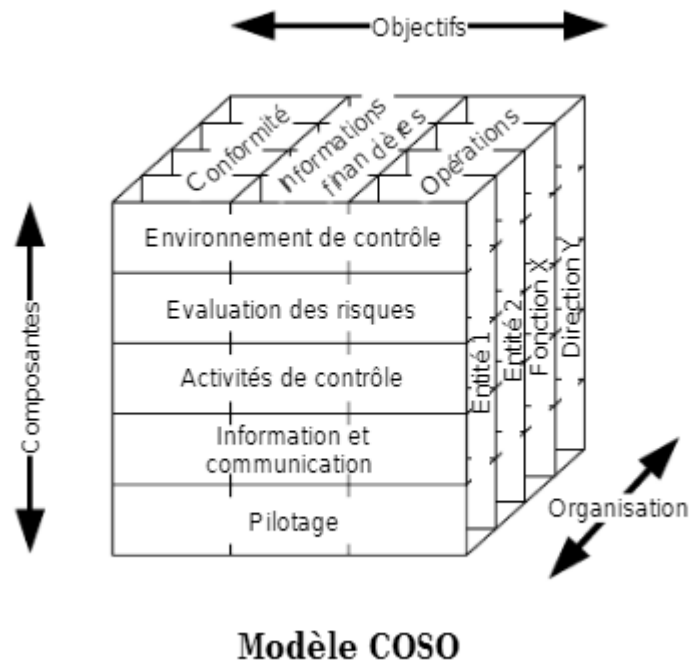
Selon le COSO le contrôle interne est constitué de 5 composantes interdépendantes. Ces composantes sont affectées par les changements de l'organisation et ont un lien étroit avec les objectifs généraux, d'où le caractère dynamique du processus du contrôle interne.

Cette relation est représentée comme suit :

---

<sup>1</sup>P.NOIROT ,J.WALTER , *Le contrôle interne* ,Edition Afnor , Paris ,2009 , P 53- 59.

Figure n°1 : Cube représentatif des composantes COSO 1



Source : P.NOIROT ,J.WALTER , Op .cit. , P 56.

### 2.1. L'environnement de contrôle

L'environnement de contrôle est une composante qui occupe une place primordiale dans la culture d'une firme vu qu'elle a la faculté d'identifier le niveau de sensibilisation de son personnel à la nécessité de contrôle. Elle constitue le fondement de toutes les autres composantes du contrôle interne, en procurant une discipline et une structure. Cet environnement est constitué de ces éléments :

#### 2.1.1. Intégrité et éthique

Si la morale a une dimension universelle, l'éthique, elle, a une dimension personnelle. Dans le monde du travail, elle s'exprime dans la déontologie : « ce que je dois faire ». C'est pourquoi il est ici important de diffuser les valeurs de respect des règles et de conformité ; codes de conduite ou de déontologie. Le COSO nous en cite quelques exemples des multiples façons dont cela peut être dévié :

- Pressions pour atteindre des objectifs irréalisables ;
- Absence de sanctions dans des cas de malversation ;
- Favoritisme évident ;

- Non-respect des règles de concurrence ;
- Camouflage de résultats insuffisants .<sup>1</sup>

### 2.1.2. La compétence

La compétence peut se définir comme étant toutes connaissances, qualifications ou savoir faire nécessaires à la réalisation de n'importe quelle tâche d'une manière efficace et efficiente tout en respectant les règles générales de l'éthique.

La compétence est donc un critère requis pour tous les collaborateurs de l'entité, surtout ceux occupant des postes de responsabilité. Tout le personnel est tenu de s'en servir de sa compétence a fin de préserver le contrôle interne mis en place en accomplissant les taches qui leurs sont confiées selon les directives.

### 2.1.3. La philosophie et style de management des dirigeants

Cet élément est lié au niveau hiérarchique (philosophie et le mangement) qui impactent les décisions prises au sein de l'entreprise et ont un incident sur le niveau de risque accepté, ce facteur peut être représenté par un code de conduite défini par les responsables.

### 2.1.4. La structure de l'organisation

Présume les éléments ci-dessous :<sup>2</sup>

- Délimitation de pouvoirs et domaines de responsabilité ;
- Délégation de pouvoirs et obligation de rendre compte ;
- Canaux d'information appropriés.

### 2.1.5. Les politiques et pratiques en matière de ressources humaines

Un bon environnement exige une politique de ressource humaines judicieuse, les recrutements, rémunérations, promotions, formations et gestions de carrière doivent être bien étudiés, chaque individu de l'entité devrait percevoir ce dont il mérite ou plus il ne doit sentir aucune inégalité ou sous estimation. Seulement un bonne politique de gestion de ressources humaines pourrait faire naître le sentiment d'appartenance aux employés et les motiverait à participer dans le processus d'amélioration de la qualité de gestion.

---

<sup>1</sup> J.RENARD , *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*, Op.cit. P 55.

<sup>2</sup> INTOSAY, Op.cit. ,P 23 .

### 2.2. L'évaluation des risques

Face à la multitude de risque émanant de l'environnement interne ou externe et freinant la réalisation des objectifs de l'entité, cette dernière et pour pouvoir y remédier, elle opte à l'évaluation des ces risques à fin de détecter et identifier tout élément pouvant nuire et affecter négativement ses plans de réalisation.

Avant de procéder à une telle évaluation il est nécessaire de définir des objectifs compatibles et répondant à des cohérences internes qui se présentent comme suit :

#### 2.1.1. Les objectifs

La détermination des objectifs doit avoir lieu bien avant l'évaluation des risques vu que ces derniers varient selon les objectifs donnés qui se catégorise comme suit :<sup>1</sup>

- Les objectifs liés aux opérations : sont les objectifs relatifs à la performance, rentabilité et protection de ressources ;
- Les objectifs liés aux informations financières : concernent l'établissement des états financiers qui doivent respecter ces critères :
  - Existence : les actifs et passifs existent réellement ;
  - Exhaustivité : toutes transactions sont rattachées à l'exercice de leur survenance ;
  - Droits et obligations : les actifs sont des droits tant dis que les passifs sont des obligations ;
  - Evaluation ou rattachement : les montants pris en compte doivent être exactes ;
  - Présentation : la fiabilité des informations figurant dans les états financiers.
- Les objectifs de conformité : sont relatifs au respect des règles et directives auxquels l'organisation est soumise.

#### 2.1.2. L'identification des risques

Il s'agit de prendre en compte les risques générés par les différents facteurs qui soient internes ou externes. La détermination des risques nécessite des techniques qualitatives ou quantitatives permettant l'identification des activités à risque et le classement de ces derniers par ordre d'importance.

#### 2.1.3. L'analyse des risques

Cet analyse repose sur :

---

<sup>1</sup> COOPERS & LYBRAND, Op.cit. , P 51-53.

## Chapitre 1 : Concepts de base sur le contrôle interne et l'audit légal

---

- L'évaluation de l'impact possible du risque qui peut être faible, moyen ou élevé ;
- L'évaluation de la fréquence de survenance du risque ;
- La détermination de la manière dont il doit être géré.

### 2.3. Les activités de contrôle

En vue de maîtriser les risques et d'assurer une bonne exécution des directives le management émet des normes et procédures qui doivent être prises en charge et appliquées par le personnel dans tous les processus de l'organisation.

On peut décliner les activités de contrôle en plusieurs catégories :<sup>1</sup>

- Contrôle défectif ;
- Contrôle préventif ;
- Contrôle informatique ;
- Contrôle manuel.

### 2.4. L'information et communication

L'information et la communication sont la base sur laquelle une entité est fondée, elles facilitent l'application des autres composantes et procurent au personnel un échange d'idées et connaissances permettant la bonne gestion et maîtrise des opérations.

#### 2.4.1. L'information

Doit être exacte, mise à jour, accessible, voire enregistrée dans des délais courts à fin de garantir sa fiabilité et pertinence, ce là est assuré grâce au système d'information qui permet l'identification, traitement des données et diffusion de l'information.

#### 2.4.2. La communication

La communication efficace doit circuler de façon ascendante, transversale et descendante dans l'organisation. Elle peut se traduire par des procédures, notes internes où tableaux d'affichage.

### 2.5. Le pilotage

Afin de garantir leur efficacité et efficience les systèmes de contrôle interne doivent être à leur tour contrôlés et vérifiés, ce suivi peut s'effectuer d'une manière routinière ou bien périodique ces deux méthodes se présentent comme suit :

---

<sup>1</sup>F.BERNARD , N.DUFOUR , *Piloter La Gestion Des Risques Et Le Contrôle Interne* , Edition Maxima, Paris, 2019 , P 159.

### 2.5.1. Le pilotage permanent

Le pilotage permanent consiste en des actions de contrôle régulières menées en continu par les dirigeants ou les responsables de l'entreprise, ces vérifications visent à assurer le fonctionnement du système de contrôle interne comme prévu et respect de toutes règles et directives mises en œuvre. Ce contrôle est dit plus efficace que l'évaluation périodique vu qu'il permet théoriquement de détecter plus de failles.

### 2.5.2. L'évaluations périodique

Ces évaluations dépendront de la mesure des risques et de l'efficacité des procédures de pilotage permanent.

## Section 2 : Définition et typologie de l'audit

La notion d'audit connaît depuis quelques années une ferveur croissante, l'entreprise et face à une multitude de contraintes concernant sa taille, son système d'information et son environnement, fait recours à l'audit étant une fonction indépendante de l'entité qui a pour but la compréhension de la structure et son fonctionnement pour répondre au besoin de maîtrise des activités. Nous allons exposer dans ce qui suit les différentes définitions d'audit ainsi que ses types que nous qualifierons selon des critères.

### Sous section 1 : Définitions de l'audit

L'origine du mot audit revient à l'ère de la civilisation romaine où le mot issu du latin fut utilisé la toute première fois. Les habitants se sont servis du mot « audire » qui signifie « écouter »<sup>1</sup>, pour faire référence au contrôle de gestion, à cette époque le contrôle se faisait par voie orale vu que les gens ne savaient ni lire ni écrire. En ce qui suit nous allons citer quelques définitions.

#### 1. Définition 01

L'audit est l'ensemble de 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 gestion.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup>R.KHELASSI: *L'audit interne, Audit opérationnel, Technique, Methodologie, Contrôle interne*, Edition HOUMA, 2005, P 21.

<sup>2</sup>[www.larousse.com](http://www.larousse.com) ( Consulté le 18.02.2020 à 20H)

### 2. Définition 02

Le verbe anglais "to audit" est traduit par "vérifier, surveiller, inspecter". Les organisations économiques ont toujours été contraintes à se faire contrôler. D'une manière générale, l'audit consiste en un examen mené par un professionnel indépendant sur la manière dont est exercée une activité, et sur les informations élaborées par les responsables, par rapport à des critères d'appréciation relatifs à cette activité.<sup>1</sup>

### 3. Définition 03

L'audit met en évidence et mesure les principaux problèmes de l'entreprise ou de l'organisation à évaluer, il en évalue l'importance sous forme de couts financiers ou d'écarts par rapport à des normes, en apprécie les risques qui en découlent, diagnostique les causes, exprime des recommandations acceptables en terme de couts et de faisabilité pour améliorer le fonctionnement.<sup>2</sup>

A travers ces trois définitions, nous pouvons conclure que l'audit est une activité qui sert à garantir le bon fonctionnement des activités de l'entité en maîtrisant l'ensemble des risques.

## Sous section 2 : Typologie d'audit

Les missions d'audit peuvent intervenir de plusieurs manières, ainsi leur typologie peut dépendre de plusieurs facteurs et peut être segmentée selon : l'objectif recherché par les dirigeants, type d'intervenants ou le temps de la mission etc , certains seront cités ci-dessous :

### 1. Selon l'objectif recherché

L'audit fut utilisé dans le domaine comptable et financier, progressivement et suite au développement de l'entreprise et ses fonctions, et pour répondre à ses différents besoins, l'audit s'est étalé sur plusieurs segments, les plus pertinents sont :

#### 1.1. Audit financier et comptable

L'audit financier et comptable est l'audit le plus délicat, ses inexactitudes doivent être limitées et ses résultats doivent refléter l'image réelle de l'entreprise, vu qu'il vise à certifier la régularité et sincérité des états financiers de l'entreprise auditée à fin de garantir une information fiable aux utilisateurs.

---

<sup>1</sup>MOKRANI, *Cours de 2<sup>ème</sup> année, Master, Module : Audit Comptable et financier*, ESC, Kolea ,2017.

<sup>2</sup> global.theiia.org (Consulté le 13/04/2020 à 22H)



### 1.2. Audit opérationnel

Il s'agit d'un contrôle à travers le quel l'examineur tient à fournir un conseil ou à proposer des recommandations jugées nécessaires pour l'amélioration de l'efficacité et l'efficience du contrôle interne et cela après avoir procédé à une évaluation approfondie des risques, organisation et procédures.

### 1.3. Audit social

L'audit social peut être défini comme suit :

*« Processus méthodique, indépendant et documenté permettant d'obtenir des preuves d'audit et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont satisfaits »<sup>1</sup>.*

### 1.4. Audit fiscal

Selon Colin : *« l'audit fiscal est un contrôle du respect des règles fiscales »<sup>2</sup>.*

### 1.5. Audit de gestion

Cet audit s'agit principalement de repérer tous les risques entraînant une déviation des objectifs de l'entreprise et cela en analysant le système de contrôle de gestion et pilotage mis en place. Il s'agit de diagnostiquer l'ensemble des structures et processus.

### 1.6. Audit marketing

Consiste à un examen des activités marketing permettant de déterminer les imperfections affectant la stratégie suivie en vue d'adopter une démarche adéquate aux objectifs préalablement fixés.

## 2. Selon du temps de la mission

### 2.1. Audit continu

Est un audit permanent tout au long de l'année, il s'agit de l'audit interne vu que c'est une fonction propre à l'entreprise.

### 2.2. Audit discontinu

Effectué dans une période de temps bien précise décidée et mentionnée sur le contrat, c'est principalement l'audit contractuel.

---

<sup>1</sup> J.IGALENS , J-M.PERETTI , *Audit social* , Edition Eyrolles, 2008,P 36.

<sup>2</sup> COLIN, *La vérification fiscale*, Edition Economica, Paris, 1985, P 35.

### 3. Selon l'intervenant

Un audit peut se distinguer par sa nature qui peut être interne réalisé par des salariés dépendants de l'entreprise, ou par des personnes externes ce qu'on appelle audit externe le détail se présente comme suit:

#### 3.1. L'audit interne

L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.<sup>1</sup>

Pour répondre au besoin des différents tiers, les auditeurs internes mènent deux types de missions qui apportent soit assurance ou conseil<sup>2</sup>.

Dans le cadre des missions d'assurance, et en vue de formuler en toute indépendance une opinion ou des conclusions sur un processus, l'auditeur interne procède à une évaluation objective, cette mission inclut trois types d'intervenants : le propriétaire du processus, l'auditeur interne et l'utilisateur final.

Tant dis que les missions de conseil se déclenchent généralement suite à la volonté du client et après son accord, tout en respectant le principe d'objectivité. Elles comprennent deux principaux intervenants : L'auditeur interne et le client<sup>3</sup>

#### 3.2. Audit externe :

L'audit externe est réalisé par des professionnels externes à l'organisation pour exprimer « [...] une opinion sous forme de rapport annuel de certification des comptes d'une entreprise à partir d'un plan comptable et des normes comptables permettant la mise en œuvre de diverses procédures de vérification réalisées par les commissaires aux comptes et leurs équipes sur la base des standards professionnels »<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup>Doc.ifaci.com (Le 18/05/2020 à 13H)

<sup>2</sup> E.BERTIN , Op.cit. , P 165

<sup>3</sup> R.OBERT M-P.MAIRESSE , Op.cit. , P 419- 420 .

<sup>4</sup> G.VALIN , J-F.GAVANOU,C.GUTTMANN , *Controlor & Auditor* . Edition Dunod ,2006, P27.

### Section 3 : Généralités sur l'audit légal

La notion d'audit légal s'est développée à travers le temps, au début du dix-huitième siècle on nommait les commissaires aux comptes pour effectuer des missions de contrôle d'une courte durée à fin d'approuver les comptes comptables lors d'une vérification pas assez approfondie et cela avant la réunion de l'assemblée générale des actionnaires. Suite à la crise économique mondiale de 1929 et ses répercussions ainsi que la crise financière asiatique de 1987 voire l'affaire d'Enron en 2001 le processus d'évolution de l'audit s'est accéléré où la publication de la loi SOX en USA a eu lieu en 2002 à fin de mieux évaluer le contrôle interne et apprécier le degré de maîtrise des risques.

En France c'était en 1863 que la première fois la notion d'audit apparait, pour qu'elle soit officiellement instituée suite à la loi du 24 juillet 1987. En revanche, en Algérie les textes français n'étaient appliqués que par les sociétés privées et ce n'est qu'à partir de 1970 que le contrôle des sociétés nationales soit institué par des textes de loi algérienne.

#### Sous section 1 : Cadre conceptuel de l'audit légal

Pour la bonne compréhension de l'audit légal, nous allons en ce qui suit le définir en suite détailler les concepts généraux concernant le travail de l'auditeur légal.

##### 1. Définition de l'audit légal

Plusieurs définitions ont été données pour l'audit légal à travers différents organismes, nous allons réciter les plus importantes:

###### 1.1. Selon l'ordre des experts-comptables français (OECF)

L'audit financier est un « *examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité du bilan du compte de résultat et des informations annexes aux comptes annuels d'une entreprise* ». <sup>1</sup>

###### 1.2. Selon la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC)

« *Une mission d'audit des comptes a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable. Cette*

---

<sup>1</sup> S.WHANNOU, COURS MASTER ,Module : Audit Comptable Et Financier , ESGIS. Bénin.

## Chapitre 1 : Concepts de base sur le contrôle interne et l'audit légal

---

*opinion est formulée, selon les dispositions prévues par l'article L 823-9 du Code de commerce, en termes de régularité, sincérité et image fidèle »<sup>1</sup>*

### 1.3. Selon international auditing and assurance standards board (l'AASB)

Selon International Auditing and Assurance Standards Board 'l'AASB' L'audit a pour but d'augmenter le niveau de confiance que les états financiers inspirent aux utilisateurs visés. Pour que ce but soit atteint, l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Dans le contexte de la plupart des référentiels à usage général, cette opinion consiste à indiquer si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle.<sup>2</sup>

### 1.4. Selon le code de commerce algérien

En Algérie, et au terme de l'article 22 de la loi 10-01 la personne exerçant le commissariat aux comptes est :

*«Est commissaire aux comptes, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur».*<sup>3</sup>

Et en se référant à la définition de M.BOUMEDIENNE :

*« L'audit légal est un contrôle obligatoire des comptes annuels réalisé par une personne indépendante qui apporte un regard extérieur et une assurance indépendante qui renforcent la crédibilité de l'information dans l'entreprise ».*<sup>4</sup>

Nous déduisons que l'audit légal est une fonction qui consiste à la collecte de tous les éléments probants pouvant affecter l'image sincère véhiculée par l'entité en vue d'exprimer une opinion sur la régularité des états financiers établis.

---

<sup>1</sup> P.MERLE , *Audit Et Commissariat Aux Comptes*, Edition FRANCIS LEFEBVRE, 2011, P 722

<sup>2</sup> Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit* , P 04

<sup>3</sup> L'article 22 de la loi 10-01 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

<sup>4</sup> M.BOUMEDIENNE, *Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise*, Thèse de doctorat en Sciences Commerciales, 2014, p30.

### 2. Concepts généraux sur l'auditeur légal

#### 2.1. Nomination et mandat de l'auditeur légal

Le mandat de l'auditeur légal est d'une durée de trois ans renouvelables une fois par l'assemblée générale. Au-delà de deux mandats consécutifs, la désignation du même auditeur ne peut intervenir qu'au terme de trois années.<sup>1</sup>

L'assemblée générale et après l'accord des associés nomme l'auditeur légal. Cette désignation peut intervenir par voie de la justice dans le cas où l'auditeur est atteint d'une maladie ou qu'il refuse d'effectuer la mission au près de l'entreprise.

#### 2.2. Mission de l'auditeur légal

Un auditeur et en vue de réaliser une mission d'audit légal s'en charge de :<sup>2</sup>

- S'assurer de la tenue matérielle de la comptabilité ;
- Certifier que les comptes annuels sont réguliers et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice, ainsi que de la situation et du patrimoine de la société ;
- Vérifier la sincérité et la concordance avec le compte annuel des informations données dans le rapport de gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires, associés ;
- Estimer les conditions de conclusion des conventions entre les entreprises ;
- Signaler aux dirigeants et à l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise et dont il a pu avoir connaissance.

#### 2.3. Responsabilité de l'auditeur légal

La traçabilité est un élément primordial requis pour un auditeur légal, sa mission doit être réalisée d'une manière exempte d'erreur significative, dans le cas contraire, l'auditeur peut faire objet de sanction et de responsabilité civil, pénale voire disciplinaire.

##### 2.3.1. Responsabilité civile

Cette responsabilité est engagée après que ces trois éléments soient réunis :

- La faute ;
- Le préjudice ;

---

<sup>1</sup> L'article 27 de la loi 10-01 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

<sup>2</sup> H.BOUHADJAR, *Le commissariat aux comptes*, Edition dar el adiab , P 36

- Le lien de causalité entre la faute et le préjudice ;

Pour que la responsabilité civile de l'auditeur légal puisse être engagée, il conviendra de démontrer l'existence d'une faute ou d'une négligence, d'un préjudice et d'un lien de causalité entre les deux. La faute commise doit être à l'origine du préjudice constaté pour pouvoir générer des dommages et intérêts.

Par ailleurs, les auditeurs légaux sont également civilement responsables des infractions commises par les dirigeants et mandataires sociaux s'ils n'ont pas révélé ces infractions dans leur rapport à l'assemblée générale.

Toutefois, leur responsabilité ne peut être engagée pour les informations ou divulgations de faits auxquelles ils procèdent en exécution d'une procédure d'alerte. <sup>1</sup>

### 2.3.2. Responsabilité pénale

La responsabilité pénale est engagée seulement dans le cas de la commission d'un délit pénal.

Et cela a été précisé dans l'article 829 du code de commerce : <sup>2</sup>

- Si l'auditeur a commis une violation du secret professionnel ;
- Si l'auditeur légal a commis une infraction relative au contrôle ;
- S'il a sciemment donné ou confirmé des informations mensongères sur la société, ou qui n'aura pas révélé au procureur de la république les faits délictueux dont il a eu connaissance ;
- S'il a commis une infraction relative aux modifications du capital social donnant ou confirmant, sciemment, des indications inexactes dans les rapports à l'assemblée générale appelée à décider de la suppression du droit préférentiel de souscription des actionnaires ;
- S'il a commis une infraction relative aux filiales et participation, en ne mentionnant pas dans son rapport, les prises de participation dans une société ayant son siège en Algérie ou l'acquisition de plus de la moitié du capital d'une société.

---

<sup>1</sup> G.LEJEUNE , J-P.EMMERICH , *Audit et Commissariat aux comptes* , Edition Gualino, Paris 2007 , P 77 .

<sup>2</sup> H.BOUHADJAR , Op.cit. , P 25 .

### 2.3.3. Responsabilité disciplinaire

De nature répressive, la responsabilité disciplinaire de l'auditeur légal vise à le faire répondre de ses fautes devant ses pairs. Cette responsabilité vise ainsi à maintenir son éthique en sanctionnant les comportements fautifs des professionnels qui détériorent l'image de la profession qui se démontrent par :

- Infraction aux lois, règlements, normes d'exercice professionnel, cSode de déontologie de la profession et aux négligences graves;
- Tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance. <sup>1</sup>

### 2.4. Les principes sur lesquels s'appuie l'auditeur légal

#### 2.4.1. Indépendance

Ce principe implique que les finalités du contrôle sont atteintes indépendamment des moyens de l'entreprise, pour cela un comportement objectif est requis pour l'auditeur à fin d'éviter toute implication des tiers (actionnaires, administrateurs, dirigeant) pouvant remettre en cause une situation quelconque.

#### 2.4.2. Intégrité

L'auditeur légal est tenu d'exercer sa profession et d'entretenir ses relations d'affaire en toute honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité. <sup>2</sup>

#### 2.4.3. Objectivité

Est l'un des principes les plus pertinents, l'auditeur légal doit démontrer une capacité de résistance à toute pression pouvant impacter sur son jugement professionnel d'une manière directe ou indirecte. Le respect de ce principe permet d'éviter tout type de conflit d'intérêt.

#### 2.4.4. Compétences et diligences professionnelles

La maîtrise de la fonction ainsi que les connaissances théoriques et pratiques en (comptabilité, audit financier, droit des sociétés, droit pénal, fiscalité, économie) sont nécessaires pour toute personne exerçant la profession de l'audit légal, pour cela des

---

<sup>1</sup>G.LEJEUNE, J-P.EMMERICH, *Réglementation professionnelle Et Déontologie De L'expert Comptable Et Du Commissaire Aux Comptes*, Edition Lextenso, 2016, P 171.

<sup>2</sup> doc.cncc.fr (Consulté le 24/04/2020 à 21H).

formations et mises à jour régulières sont requises. L'auditeur est aussi tenu de veiller sur ses collaborateurs et s'assurer que l'exécution de leurs tâches confiées est bien comme souhaitée.<sup>1</sup>

### 2.4.5. Confidentialité

Le commissaire aux comptes ne doit en aucun cas divulguer les secrets professionnels qu'aux personnes légalement qualifiées.

### 2.4.6. Comportement professionnel

En se conformant aux lois et réglementations applicables et évitant tout acte susceptible de jeter le discrédit sur la profession. Une circonstance ou une relation donnée peut donner lieu à plus d'une menace, cette dernière peut affecter le respect de plus d'un principe fondamental. Les menaces relèvent de l'une ou de plusieurs des catégories suivantes:<sup>2</sup>

- Les menaces liées à l'intérêt personnel : la menace que des intérêts financiers ou d'autres intérêts puissent influencer de manière inappropriée le jugement ou le comportement du professionnel comptable ;
- Les menaces d'auto-révision : la menace qu'un professionnel comptable n'évalue pas de façon appropriée les résultats d'un jugement porté antérieurement ou d'un service fourni précédemment par ce professionnel comptable ou par une autre;
- les menaces liées à la représentation : la menace qu'un professionnel comptable défende la position d'un client ou d'un employeur au point que l'objectivité du professionnel comptable soit compromise ;
- Les menaces liées à la familiarité : la menace que, compte tenu de liens anciens ou étroits avec un client ou un employeur, le professionnel comptable soit trop bienveillant à l'égard des intérêts ou des travaux de ce client ou de cet employeur;
- Les menaces d'intimidation : la menace que le professionnel comptable soit dissuadé d'agir avec objectivité.

## 2.5. La mission du commissaire aux comptes

La mission de l'auditeur peut être soit permanente soit particulière, ci-dessous un schéma explicatif :

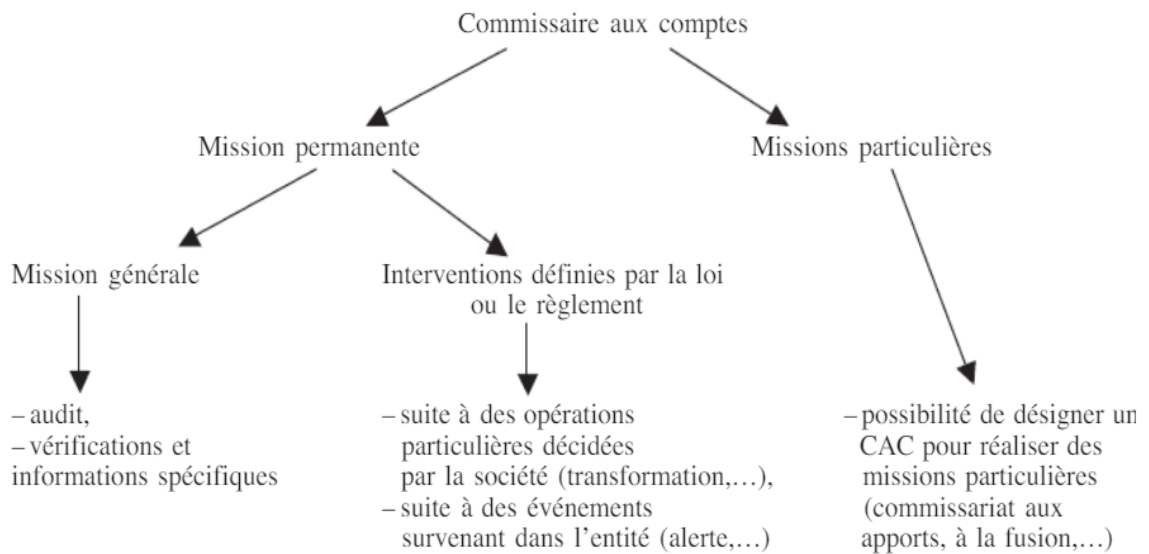
---

<sup>1</sup>A.MIKOL, *Audit et commissariat aux comptes*, Edition e-theque , 12e édition , 2014 , P 21

<sup>2</sup> G.LEJEUNE , J-P.EMMERICH , *Réglementation professionnelle Et Déontologie De L'expert Comptable Et Du Commissaire Aux Comptes*, Op.cit . , P96.



**Figure n°2 :** La mission du commissaire aux comptes

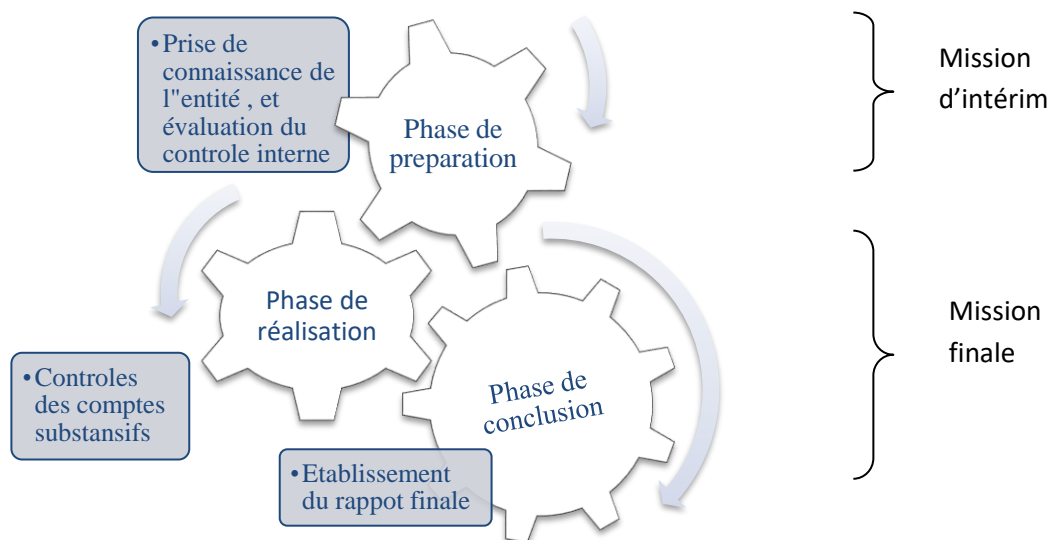


Source : G.LEJEUNE , J-P.EMMERICH ,Audit *et commissariat aux comptes*, Op.cit. , P 33 .

### Sous section 2 : Le déroulement d'une mission d'audit légal

L'auditeur et pour réaliser sa mission d'audit légal doit respecter l'enchaînement des trois phases nécessaires à la certification et l'établissement d'une opinion, ces trois étapes sont les suivantes

**Figure n°3 :** Les phases d'une mission d'audit légal



Source : Etablie par nos soins

## Chapitre 1 : Concepts de base sur le contrôle interne et l'audit légal

---

Les trois phases citées au-dessus se découpent de leurs parts en d'autres étapes intermédiaires, ces dernières exigent une compétence spécifique des auditeurs.

### 1. La phase de préparation

Cette phase consiste à la prise de connaissance de l'activité de l'entreprise et à la planification de la mission d'audit, elle nécessite des auditeurs compétents avec un large esprit d'analyse et compréhension à fin qu'ils puissent s'assurer de la compatibilité au référentiel comptable, de la sincérité des états financiers approuvés par la direction générale et de l'efficacité du système de contrôle interne mis en place, la direction de sa part ne doit procurer aucun élément freinant à l'accomplissement de la mission.<sup>1</sup>

Dans un 1<sup>er</sup> lieu l'auditeur devra déterminer les termes et les conditions de la mission durant toute la période du mandat et pour les exercices qui suivent sa nomination, et doit aussi prévoir les circonstances pouvant mener à la révision des mêmes conditions. La formulation de ces éléments s'effectuera par le biais d'une lettre de mission où dans un contrat.<sup>2</sup>

#### 1.1. La lettre de mission

La lettre de mission et selon la norme algérienne d'audit NAA 210 est un document externe établi préalablement au début des travaux, il est échangé entre deux intervenants.

En dépit du caractère obligatoire de la mission, la lettre constitue le contrat entre l'auditeur et l'audité ou toutes les conditions doivent être mentionnées pour éviter tout type de litige pouvant se produire, ce qui rend son établissement primordial avant le début de la mission d'audit.

Les éléments ci-dessous sont comportés dans la lettre de mission :<sup>3</sup>

- L'objectif et l'étendue de l'audit portant sur les états financiers, y compris la référence à la législation applicable, aux réglementations en vigueur et aux normes d'audit.
- Les responsabilités de l'auditeur;
- Les responsabilités de la direction;
- L'identification du référentiel comptable applicable pour l'établissement des états financiers ;

---

<sup>1</sup> NAA 210.

<sup>2</sup> R.ROBERT M-P.MAIRESSSE , Op.cit. , P 436.

<sup>3</sup> NAA 210 , Op,cit.

## Chapitre 1 : Concepts de base sur le contrôle interne et l'audit légal

---

- Une indication de la forme et du contenu envisagés de tous rapports à émettre par l'auditeur ;
- La base de calcul des honoraires et les modalités de règlement ;
- Le planning et la réalisation de l'audit ;
- En raison des limites inhérentes à un audit, de même que de celles relatives au contrôle interne, il existe un risque inévitable que des anomalies ne pas être détectées, même si l'audit a été correctement planifié et effectué;
- La direction doit fournir des déclarations écrites pour justifier des éléments probants des états financiers ou des assertions les sous tendant;
- La direction doit rendre disponible à l'auditeur un projet d'états financiers et toutes autres informations utiles en temps voulu pour lui permettre de compléter l'audit selon le calendrier proposé;
- La direction doit informer l'auditeur des faits qui peuvent affecter les états financiers dont elle aurait connaissance au cours de la période s'écoulant entre la date du rapport d'audit et celle à laquelle les états financiers sont approuvés.

### 1.2. La prise de connaissance et planification

Une fois que la lettre de la mission soit établie l'auditeur est tenu de passer à cette étape indispensable qui consiste en la prise de connaissance de l'entité et son secteur d'activité , cette étape permet à l'auditeur de se familiariser avec l'organisation auditée, poser les bonnes questions au cours de la mission et mieux analyser les éléments selon les circonstances , cela en vue d'établir un cadre de référence facilitant l'évaluation des risques.

L'auditeur approfondira ses connaissances en : <sup>1</sup>

- Se référant au dossier de travail de l'ancien auditeur légal et analysant ses conclusions ;
- En animant des entretiens avec les dirigeants, cadre et personnel de l'audit;
- En faisant la collecte de documents internes à l'entité (rapports de gestion) et externe comportant les textes légaux et articles.

Selon RENARD, la prise de connaissance devrait s'organiser autour des six (06) objectifs suivants: <sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> NAA 510.

<sup>2</sup> J.RENARD, *Théorie et pratiques de l'Audit Interne*, Op.cit. , p 224.

## Chapitre 1 : Concepts de base sur le contrôle interne et l'audit légal

---

- Avoir au départ une bonne vision d'ensemble de l'entité ou de l'activité, objet de l'audit et du contrôle interne mis en place pour la maîtriser : répartition des tâches, organisation du travail et des hommes....etc ;
- Aider à identifier les objectifs de la mission d'audit ;
- Identifier les points forts et les problèmes essentiels de l'entité à auditer ;
- Eviter d'omettre des questions importantes et qui sont pour le management des préoccupations de l'auditeur ;
- Organiser, planifier et estimer le temps et le cout de la mission d'audit.

L'exécution de cette phase s'étale sur deux volets principaux : la connaissance de l'environnement voire la spécificité de l'entreprise :

### 1.1.1. Prise de connaissance de l'environnement

Il s'agit d'approfondir les connaissances sur le secteur d'activité ainsi que la situation économique :<sup>1</sup>

#### - **Le secteur d'activité :**

Les besoins informationnels ainsi que leurs procédures de traitement dépendent fortement du secteur dans lequel l'entreprise exerce son activité (fabrication, prestation de service, distribution, assurance). La bonne compréhension du secteur permettra à l'auditeur d'établir un plan d'audit plus adéquat aux risques aux quels l'entreprise fait face.

#### - **La situation économique :**

La situation économique est généralement affectée par le secteur d'activité. Son changement induit à des fluctuations de la situation économique de l'entreprise voire la sa santé financière, l'appréhension de cet élément construit une base explicatif complémentaire des documents financiers.

### 1.1.2. Prise de connaissance des spécificités de l'entreprise

Les spécificités de l'entreprise se présentent par son organisation, sa politique, ainsi que sa position concurrentielle.

#### - **Organisation**

---

<sup>1</sup> B.PIGÉ , *Audit Et Contrôle Interne* , Edition EMS, 3<sup>e</sup> édition, 2009,P 128.

## Chapitre 1 : Concepts de base sur le contrôle interne et l'audit légal

---

Chaque entreprise procède à l'établissement de son propre plan organisationnel ainsi que ses procédures, l'auditeur devra bien analyser la hiérarchie ainsi que le contrôle interne à fin de pouvoir s'assurer par la suite que toutes décisions critiques soient passées par l'approbation hiérarchique, et que les transactions se sont tenues comme prévu dans les procédures.

### - **Stratégie**

La croissance de l'entreprise dépend étroitement de sa stratégie, l'auditeur doit de sa part observer la situation pour s'assurer des répercussions de cette croissance sur la situation financière (ratio de liquidité) et sur l'applicabilité des procédures et des changements devant avoir lieu lors de la phase d'exécution.

### - **Position concurrentielle**

Tout développement de n'importe quelle entreprise dépendra en 1<sup>er</sup> lieu de sa position sur le marché concurrentiel et les parts qu'elle détienne, ces dernières font face à un risque lors du décroissement de sa force, l'auditeur devra donc tenir connaissance de cet élément pour que son analyse comptable des provisions pour restructuration par la suite soit plus exacte.

### **1.1.3. Planification de la mission**

Une fois les informations nécessaires recueillies lors de la prise de connaissance les risques demeurent plus visibles et suite à la norme algérienne d'audit NAA 300 l'auditeur opte à l'étape de planification. Cette dernière vise à la réalisation de la mission dans les conditions et avec les approches les plus optimales possibles, cela en adoptant une stratégie d'audit servant à la mise en œuvre d'un programme de travail tenant compte du risque d'anomalie significatives et un plan de mission contenant tous les détails concernant la date de réalisation et l'entendue des tests<sup>1</sup>.

### - **Le plan de mission**

La planification de la mission se matérialise principalement par le plan d'audit, qui doit constituer une base descriptive de l'approche ou stratégie adoptée par l'auditeur à travers laquelle il envisage à ramener les risques à un niveau tolérable.

Dans un plan de mission ces éléments doivent être recensés :<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> NAA 300.

<sup>2</sup> G.LEJEUNE , J-P.EMMERICH ,*Audit et commissariat aux comptes*, Op.cit. , P 92.

- **Présentation de l'entreprise**

- Activité, organisation, structure, secteur d'activité ;
- Modifications intervenues dans l'environnement de l'entreprise ;

- **Contenu de la mission**

- Nature de la mission (certification des comptes individuels, des comptes consolidés, ...) ;
- Co-intervenants, date de fin de mandat ;

- **Évaluation des risques inhérents et du contrôle interne**

- Évaluation du risque lié à la situation économique et financière (marché de l'entreprise, produits de l'entreprise, climat social, ...) ;
- Évaluation du risque lié à l'organisation générale (qualité du contrôle interne, compétence du personnel, organisation comptable, méthodes et règles comptables, ...) ;
- Évaluation du risque lié à l'attitude de la direction (implication dans l'activité, respect des obligations sociales, prise en compte des textes légaux, ...) ;
- Appréciation des risques liés au contrôle interne. Pour chaque cycle, (stocks et en-cours, clients ventes, ...), appréciation globale du risque (faible, moyen, élevé) lié à la conception et au fonctionnement du contrôle interne ;

- **Détermination du seuil de signification**

D'où la fixation d'un niveau à partir duquel une anomalie significative puisse impacter les états financiers.

- **Le programme de travail**

Le programme de travail permet de guider les travaux des collaborateurs, tant sur le fond (traitement des sujets prévus dans le plan de mission) que sur la forme (formalisation des travaux en référence au programme de travail). Il structure le dossier et participe ainsi à la piste d'audit<sup>1</sup>.

- **L'évaluation, du contrôle interne**

L'auditeur durant sa mission opte pour une approche sélective et non pas exhaustive. L'appréciation du contrôle interne est donc indispensable dans une mission d'audit légal, vu que cette étape permet de cerner les points forts et les points faibles de l'organisation et facilite la compréhension du système d'information à fin de pouvoir déterminer toutes les

---

<sup>1</sup>S.BOCCON-GIBOD , É.VILMINT , *La boîte à outils de l'Auditeur financier* , Edition DUNOD , 2<sup>e</sup> édition , 2017, P37.

## Chapitre 1 : Concepts de base sur le contrôle interne et l'audit légal

---

défaillances et évaluer tous les risques pouvant affecter l'établissement des états financiers et la non détection des erreurs. A travers cette étape, l'auditeur légal s'assure dans un premier temps de la conception des contrôles puis effectue des tests lui permettant de garantir l'application permanente des contrôles mis en place.

### 2. Phase de réalisation

#### 2.1. Contrôles de substance sur les comptes

La phase de réalisation vient compléter la mission, après avoir eu connaissance de l'entreprise, l'entourage où elle exerce, les différents risques auxquels elle fait face tout en tenant compte des tests de procédure et questionnaire effectués sur le contrôle interne, l'auditeur pourra déterminer et visualiser les éléments nécessitant un contrôle rigoureux. Durant cette phase l'auditeur met en œuvre le programme d'audit préalablement défini et se déplace vers l'entité auditée afin d'effectuer des contrôles sur les éléments probants obtenus et évalue les comptes annuels tout en décortiquant les opérations enregistrées.

#### 2.2. Examen analytique

L'examen analytique selon la NAA 520 est une procédure qui s'intègre très bien dans une mission d'audit, elle s'appuie sur une analyse des risques pour apprécier les informations financières à partir de :

- De leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires ;
- Et de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.<sup>1</sup>

Cet examen repose sur plusieurs techniques, on cite :

- Revue de vraisemblance :

Cette revue a pour but l'examen des composantes d'un solde susceptible d'être anormal à fin de pouvoir procéder au jugement de sa normalité, ce contrôle est requis dans les cas suivants :

- Importance du solde d'un compte ;
- Compte dont le solde est dans un sens inhabituel (par exemple compte caisse créditeur) ;
- Ecritures sans libellés.

---

<sup>1</sup> NAA 500.

- Réexécution des contrôles :

Ceci consiste à reffectuer des contrôles déjà menés par l'entité pour s'assurer de leurs authenticités sincérité et exactitudes. Ces contrôles généralement se font au tour des amortissements, salaires, impôts en faisant le rapprochement entre les éléments comptabilisés et ceux déclarés au régime fiscal.

### 2.3. Demande de confirmation des tiers

L'auditeur effectue des lettres de circularisation et les adresse aux tiers de l'entreprise (clients , banques , fournisseurs) à fin d'avoir des informations relatives à des opérations de l'entité. Ces contrôles se font dans le cas ou le poste se caractérise des :

- Soldes importants ;
- Les soldes anciens ;
- Comptes annulés ou ayant fait l'objet de transferts ou de régularisations dans la période ;
- Comptes au nom des employés ;
- Soldes anormaux (dans le contexte de l'entreprise: clients créditeurs par exemple).

### 2.4. Observation physique

Selon la NAA 501, et comme outil d'examen , l'auditeur peut s'en servir des appréciations physiques des éléments constituant le patrimoine de l'entreprise tels que les stocks et immobilisations.<sup>1</sup>

## 3. Phase de conclusion

Il s'agit de la finalisation de la mission selon les normes algériennes d'audit Une fois que l'auditeur ait terminé son analyse il procède à l'établissement du jugement qui se matérialise principalement par le rapport d'audit et la remise des lettres d'affirmation.

### 3.1. Contrôle des événements postérieurs à la clôture

On se référant à la NAA 560, le contrôle des événements postérieurs à la clôture concerne les événements ayant lieu entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes ou celle de la signature du rapport d'audit. Ces éléments sont susceptibles d'affecter la situation financière de l'entreprise et devront faire objet d'un contrôle par l'auditeur.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> NAA 501.

<sup>2</sup> P.MERLE , *Audit Et Commissariat Aux Comptes*, Edition FRANCIS LEFEBVRE, 2015, P 616. , NAA 560



### 3.2. Lettre d'affirmation

Selon la NAA 210 la lettre d'affirmation est un document récapitulatif et complémentaire élaboré lors du dernier terme de la mission, considéré comme technique d'obtention d'éléments probants, en cas où ces derniers n'ont pu être obtenus préalablement, l'auditeur tient à rappeler la direction de la communication de toute information nécessaire à la finalisation de la mission.<sup>1</sup>

### 3.3. Etablissement de note de synthèse

La note de synthèse est un document essentiel qui permet de récapituler l'ensemble de la démarche d'audit et de justifier l'opinion émise sur les comptes. Elle doit permettre d'apporter une réponse aux questions et aux axes d'intervention définis dans le plan de mission.<sup>2</sup>

### 3.4. Rapport sur les comptes

Comme dernière étape et selon la NAA 510 et NAA 700, l'auditeur est tenu de préparer les rapports individuels/ consolidés contenant tous les dysfonctionnements soulevés lors de la mission voire sa conclusion dans laquelle il devra émettre son opinion qui fera objet de référence pour toutes les parties prenantes de l'entité auditée.<sup>3</sup>

Le rapport d'audit contient essentiellement <sup>4</sup>:

- Opinion sur les comptes, le cas échéant avec des observations ;
- Vérifications & informations spécifiques.

---

<sup>1</sup> NAA 210, Op.cit.

<sup>2</sup> P.MERLE, Edition 2015, Op.cit., P 623 .

<sup>3</sup> NAA 510, NAA 700.

<sup>4</sup> A.MIKOL, Op.cit., P 118.

### Conclusion du premier chapitre

Au cours de ce chapitre, nous avons tenté de synthétiser deux notions qui l'une complète l'autre le contrôle interne et l'audit légal.

Le concept de contrôle interne bien qu'il soit instauré depuis longtemps, n'a jamais cessé d'évoluer. Etant constitué d'un cadre conceptuel, les détails de ce cadre peuvent diverger d'un organisme à un autre, aussi que les composantes et les sous objectifs, toute fois le but ultime de chacun converge vers la pérennité de l'entité. Ce dispositif n'est au fait simplement que l'ensemble de procédures établies par le management ayant pour but principal la préservation de l'entité d'une manière permettant la réalisation de tous les objectifs planifiés en minimisant les risques auxquels l'entité fait face.

Pour appréhender et maîtriser ces risques l'auditeur, et à travers la démarche d'une mission d'audit, doit tenir compte des normes et dispositions inhérentes à chaque phase de la mission et doit respecter les règles d'éthique tout en contemplant le domaine d'activité et l'environnement de l'entité.

## **Chapitre 2 :**

---

L'évaluation du contrôle interne dans l'audit  
légal

## Chapitre 2 : L'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal

---

Le système de contrôle interne mis en place par les dirigeants de l'entité doit être adapté aux actualités et développement de l'environnement d'une façon permettant la réalisation efficace de tous les objectifs probablement conçus.

Le dispositif de contrôle interne est entretenu en permanence, des améliorations sont requises de temps à autre. À fin de garantir son bon fonctionnement, le système de contrôle fait objet de plusieurs vérifications, l'entité fait recours à l'audit légal pour mener une mission de validation des comptes lui permettant d'élaborer une opinion sur la sincérité et fiabilité des états financier.

Durant ce processus de vérification, l'auditeur non seulement apprécie mais effectue aussi des examens attentifs sur la qualité du contrôle interne à fin d'avoir une assurance raisonnable sur sa conception, efficacité et sa couverture des risques que l'entité affronte en identifiant tous les points forts et faibles de ce dispositif.

Cette appréciation est cruciale dans la mission, l'auditeur ne peut s'en passer de cette étape étant vu comme base sur la quelle les travaux finaux vont se référer lors de son jugement professionnel.

Dans ce chapitre nous allons exposer l'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal. Dans un premier temps nous allons aborder la démarche suivie par l'auditeur lors de son évaluation à fin de mieux comprendre ce processus.

Dans la deuxième section nous allons exposer les différents moyens et outils nécessaires auxquels l'auditeur fait recours dans son évaluation du dispositif

En fin nous verrons les conclusions que l'auditeur légal émet à la fin de son appréciation du dispositif par les divers tests de procédures.

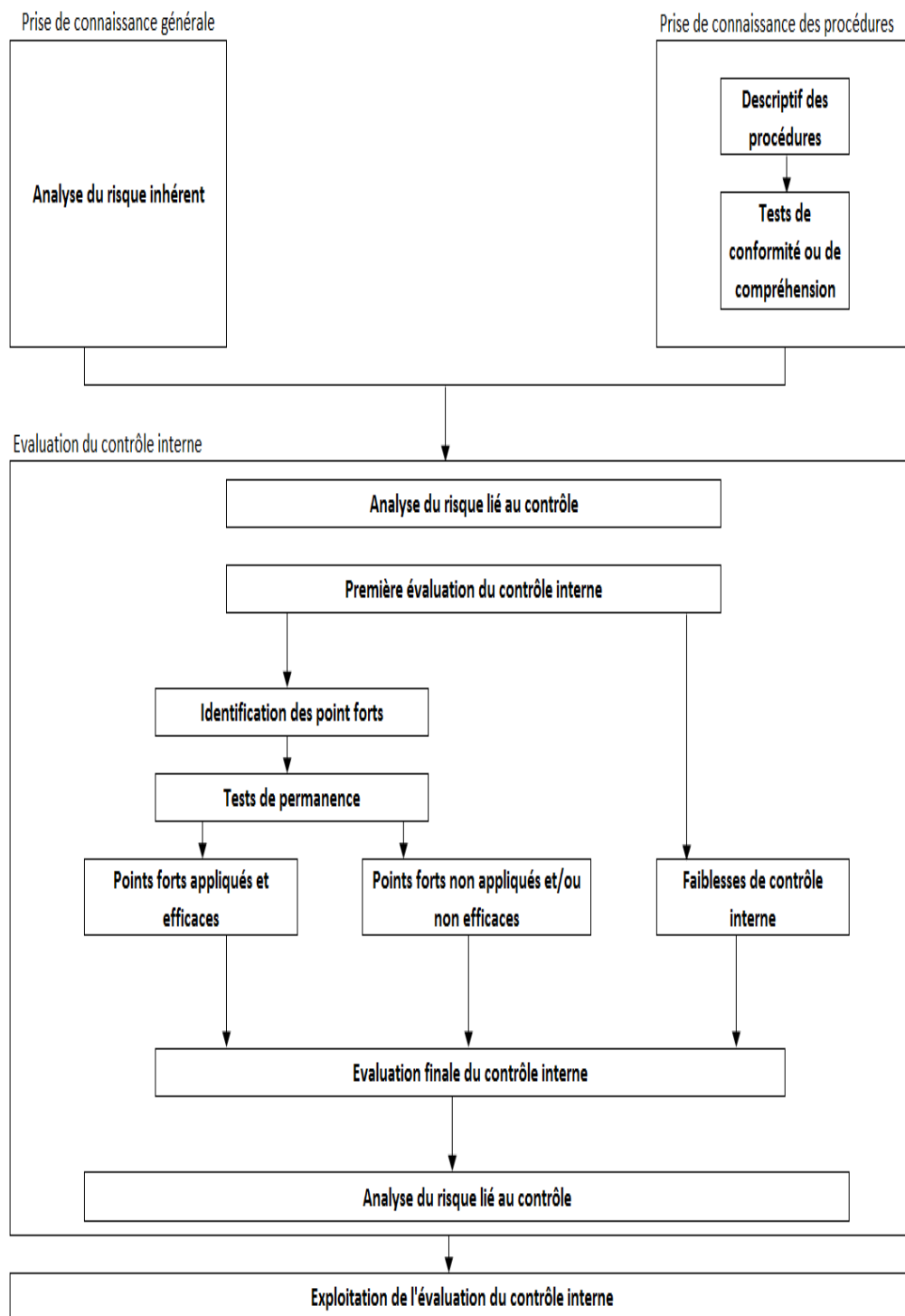
### Section 1 : la démarche de l'évaluation du contrôle interne

L'auditeur à fin de rédiger son rapport synthétisant son opinion sur le contrôle interne, devrait passer par plusieurs étapes intermédiaires. Nous exposerons tout au long de cette section la méthodologie sur laquelle l'auditeur légal s'appuie lors de la réalisation de l'évaluation du système de contrôle interne durant sa mission.

Nous allons en ce qui vient présenter les différentes phases d'évaluation du contrôle interne, les trois étapes principales de cette évaluation sont les suivantes :

- la prise de connaissance du contrôle interne ;
- l'évaluation du contrôle interne ;
- l'exploitation de l'évaluation du contrôle interne.

Figure n°4 : Processus d'évaluation du contrôle interne



Source : P.MERLE, Edition 2011, Op.cit., P536.

### Sous section 1 : la prise de connaissance du contrôle interne

Cette première étape nécessite en premier lieu la connaissance et compréhension des procédures de traitement des données ainsi que les systèmes de contrôles internes informatisés mis en place dans l'entreprise à fin de pouvoir évaluer leur existence et le niveau de risque qu'ils procurent par la suite .

Dans le cadre de sa mission générale et selon la réglementation algérienne , l'auditeur légal prend connaissance, des éléments du contrôle interne pertinents mis en œuvre par l'entité, afin de prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble, ainsi que des assertions relatives aux flux des opérations et événements comptables de la période, aux soldes de comptes de fin de période, la présentation des états financiers et aux informations fournies dans l'annexe des comptes.<sup>1</sup>

Pour cela l'auditeur devrait analyser ces composantes et en tirer toutes les informations ou anomalies lui permettant de continuer sa mission.

L'auditeur prendra connaissance de ces éléments :<sup>2</sup>

- Les objectifs ;
- Les moyens ;
- Le système d'information ;
- L'organisation ;
- Les procédures ;
- La supervision.

#### 1. Les objectifs

Ces objectifs ne sont que les objectifs généraux du contrôle interne déjà cités au paravent qui permettent la détermination des objectifs spécifiques, ils sont appréciés par l'auditeur en se basant sur les critères ci-dessous :

- Adéquation entre les objectifs et la mission;
- Les objectifs doivent être quantifiables et mesurables ;
- Le système d'information doit être conçu conformément aux objectifs afin de mieux les suivre.

---

<sup>1</sup> JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 24 du 30 Avril 2014.

<sup>2</sup> J.RENARD, *Théorie et pratique de l'audit interne*, Op.cit. , P 170.

## Chapitre 2 : L'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal

---

- La réalisation cumulée des sous objectifs permet l'atteinte de l'objectif spécifique comme finalité et cela en respectant :
  - Une construction pyramidale des objectifs dont la totalité vise à la réalisation de l'objectif général ;
  - Des performances fixées en termes d'objectifs pour pouvoir cerner les réalités opérationnelles attendues.

### 2. Les moyens

Ils sont mis en place pour permettre l'atteinte des objectifs fixés. Il s'agit notamment de :

#### 2.1. Les moyens humains

- Le recrutement de personnes adéquates ayant des compétences requises pour accomplir la tâche ;
- La formation professionnelle est complémentaire au recrutement ;
- Le personnel doit agir avec respect, moralité et honnêteté.

#### 2.2. Les moyens financiers

Il s'agit principalement des budgets doivent concorder avec les objectifs.

#### 2.3. Les moyens techniques

Cet élément comporte en plus des techniques de gestion les techniques industrielles, qu'il y'a lieu d'utiliser en adoptant ceux qui procurent une meilleure performance.

### 3. Les systèmes d'information et de pilotage

Ces systèmes d'information sont jugés par l'auditeur pour qu'il puisse porter un avis sur leur qualité après avoir examiné les critères suivants:

- Ces systèmes doivent concerner toutes les fonctions (finance, sécurité, environnement, social, marché) ;
- Ils doivent être exhaustifs ; c'est-à-dire que chaque indicateur doit inclure un seul objectif, ce dernier doit être mesurable et doit faire objet d'un suivi;
- Les informations doivent être disponibles en temps opportuns, une information fournie en retard peut conduire à une décision biaisée ou erronée ;
- Ils doivent être utiles et pertinents ; c'est-à-dire que les indicateurs pris en compte doivent influencer la prise de décision et répondre de la meilleure façon à l'objectif recherché.



### 4. L'organisation

L'organisation est un élément primordial, aucun contrôle ne peut s'effectuer en son absence. L'organisation de qualité doit respecter les trois principes généraux :

#### 4.1. L'adaptation

L'organisation doit s'adapter à la nature, la culture, l'environnement, l'activité de l'entreprise et le statut juridique.

#### 4.2. L'objectivité

Ce principe stipule qu'une organisation objective ne doit pas dépendre de son personnel, et que sa mutation ou départ n'affecte pas l'organisation elle-même.

#### 4.3. La séparation des tâches

C'est le fait que les activités et les fonctions soient reparties en faisant sorte à ce qu'il y ait pas un cumul de tâches incompatibles mais aussi en assurant que chaque étape clé d'une transaction soit contrôlée par un individu, et ce en vue de réduire les risques d'erreurs, de gaspillage ou d'actes illégaux ainsi que le risque de non détection.

### 5. Les méthodes et procédures

Les activités et processus doivent suivre les méthodes de travail et procédures qui sont préalablement définis.

Ces documents doivent être :

- Ecrits : il s'agit des manuels de référence sur lesquels se base l'auditeur ;
- Simples et spécifiques : compréhensibles et bien déterminés ;
- Mis à jour régulièrement : c'est à la hiérarchie d'actualiser en permanence ces méthodes ;
- Portés à la connaissance des exécutants : ou « à portée de main ».

### 6. La supervision

C'est le fait d'effectuer des contrôles de manière permanente par les superviseurs qui doivent être suffisamment qualifiés afin de garantir l'exécution convenable des procédures par les agents.

## Chapitre 2 : L'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal

---

Chaque superviseur doit donc : <sup>1</sup>

- Communiquer les fonctions les responsabilités et les obligations clairement à chaque membre d'effectif;
- Contrôler au fur et à mesure, le travail de chaque membre du personnel au degré qui convient ;
- S'assurer que le travail se déroule comme prévu.

### Sous section 2 : Evaluation contrôle interne

Après avoir bien pris connaissance globale de l'entreprise objet de certification ainsi que ses composantes , l'auditeur passe à la prise de connaissance des documents liés au contrôle interne à fin d'effectuer en suite ses tests de procédures lui clarifiant la vision sur la conception et permanence des procédures mises en place et lui constituant un appui sur l'orientation de ses travaux à fin l'élaborer la stratégie et plans adéquats.

L'évaluation du système de contrôle interne doit porter sur: <sup>2</sup>

- L'autorisation et l'attribution des responsabilités ;
- La séparation des tâches où un employé ne peut être à la fois responsable de deux éléments en même temps, relatifs aux détentions physiques des biens, à la comptabilisation et au contrôle ;
- La protection des biens : il s'agit de la vérification de l'adaptation des lieux de stockage dont l'accès est limité aux personnes autorisées ;
- La responsabilité financière de l'actif qui consiste à vérifier par les auditeurs la conformité de l'existence physique avec les livres. Les auditeurs doivent aussi procéder à une responsabilisation des conservateurs des biens en question en cas d'anomalie.

#### 1. Evaluation de l'existence du contrôle interne

L'auditeur s'assure de l'application des procédures et cela à travers : <sup>3</sup>

- La prise de connaissance détaillée du système de traitement des données et des contrôles mis en place par l'entreprise ;

---

<sup>1</sup> INTOSAY, Op.cit., P34.

<sup>2</sup> K.FEGHALI , *les techniques et les procédures d'audit comptable et financier* , Edition L'HARMATTAN , paris, 2015 , P 19.

<sup>3</sup> R.OBERT M-P.MAIRESSSE , Op.cit, P 532.

## Chapitre 2 : L'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal

---

- L'utilisation des tests pour avoir une assurance que les procédures telles que prescrites et que les contrôles indiqués sont respectés ;
- Appréciation des risques d'erreurs pouvant avoir lieu durant le traitement des données selon les objectifs planifiés par le contrôle interne ;
- La protection des actifs en cas de risques de perte de substance à travers le contrôle interne ;
- Repérer tout point fort pouvant apporter un appui au contrôleur concernant ses travaux de vérification

La réalisation de cette étape nécessite :<sup>1</sup>

- Les moyens de prise de connaissance suivants :
  - Entretiens avec les principaux responsables de l'entreprise afin de cerner les objectifs généraux de la direction en matière de contrôle interne ;
  - Entretiens avec les intervenants chargés d'effectuer un contrôle interne ;
  - Analyse des manuels de procédures ;
  - Analyse de documents d'évaluation d'intervenants externes.
- Outils de description des procédures :
  - Les manuels de procédures existants dans la société si ceux-ci sont correctement réalisés et à jour ;
  - De notes descriptives ;
  - De diagrammes de circulation d'informations (flow-chart).

### 2. Identification et évaluation des risques

La notion de risque est très importante, dans cette phase il s'agit de déterminer les risques et leur impact sur les travaux de l'auditeur qui est la finalité dont ce dernier cherche à obtenir.

Nombreuses sont les définitions du risque, nous retiendrons celle de l'IIA : « *Un risque est un évènement, une action ou une inaction future qui empêche une organisation d'atteindre ses objectifs. Il se mesure en termes d'impact et de probabilité.* »<sup>2</sup>

Le risque d'audit est donc le risque que l'auditeur émet une opinion fautive et que les anomalies significatives n'ont pu toutes être identifiées, il peut être subdivisé en trois types :

---

<sup>1</sup> G.LEJEUNE , J-P.EMMERICH ,*Audit et commissariat aux comptes*, Op.cit. P 104.

<sup>1</sup> NOIROT ,J.WALTER · Op.cit , P 23

### 2.1. Risque inhérent

Est un risque intrinsèque à l'activité exercée par l'organisation, le risque inhérent est défini par la probabilité estimée par l'auditeur d'avoir une erreur significative dans les états financiers, abstraction faite de l'efficacité et du respect du système de contrôle interne. L'estimation de ce risque consiste à s'assurer de la bonne application des règles et principes éthiques en matière de révélation d'informations financières par le management.<sup>1</sup>

### 2.2. Risque lié au contrôle

Il correspond au risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu. En d'autres termes le risque lié au contrôle est dû à de mauvaises procédures de contrôle interne<sup>2</sup>

### 2.3. Risque de non-détection

Ce risque est dû à la non détection des anomalies significative par l'auditeur lors de sa mission, ce qui a pour cause la non efficacité des tests effectués faute de vérification d'un échantillon non significatif ou compétence insuffisante des auditeurs.

Le risque d'audit étant une combinaison du risque de contrôle, risque inhérent et risque de non détection se présente comme suit :

Risque d'audit (RA) = Risque inhérent (RI) x Risque de contrôle interne (RCI) x Risque de non-détection (RND).

## 3. Tableau d'évaluation du système

Cette étape revient à identifier les forces et faiblesses, cette évaluation peut se faire de deux manières, soit dans un rapport de synthèse ou par un tableau d'évaluation du système démontrant la relation entre les faiblesses et les états financiers.

Ce tableau contient les éléments suivants :<sup>3</sup>

- Les forces du système de contrôle voire ses faiblesses ;
- Les répercussions possibles de ces faiblesses ;
- L'incidence des faiblesses sur les états financiers ;
- L'incidence des faiblesses sur le programme d'audit des comptes ;
- Les recommandations à faire à l'entreprise.

---

<sup>1</sup> K.FEGHALI ,Op.cit. , P 38.

<sup>2</sup> A.Mikol , Op.cit. P 107.

<sup>3</sup> R.OBERT M-P.MAIRESSE , Op.cit. P 543.

## Chapitre 2 : L'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal

Le modèle suivant peut être utilisé

**Tableau n°1:** Tableau d'évaluation du système de contrôle interne.

Références QCI ou DIAG	Forces du système de contrôle	Faiblesses apparentes du système de contrôle	Effets Possibles	Incidences sur les états financiers		Incidence sur le programme d'audit des comptes	Recommandations au client
				Oui /N on	Raison		
QCI 25		Factures achats non comptabilis ées dès leur réception	Pertes de factures, omission ou retard d'enregistrement	Oui	Achats non comptabilisés ou comptabilisés dans un autre exercice	Vérifier que les comptabilisations d'achats n'ont pas été oubliées	Effectuer la Comptabilisation dès réception

Source : R. OBERT M-P. MAIRESSE , Op.cit. P 543.

### 4. Contrôle de l'application permanente des procédures

Une fois les faiblesses déterminées, l'auditeur s'assurera de la permanence des procédures, et que tous les points forts du système observés sont appliqués en continu, ce point sera détaillé dans la troisième section.

### Sous section 3 : Exploitation de l'évaluation du contrôle interne

L'exploitation de l'évaluation du contrôle interne consiste pour l'auditeur à tirer la conséquence de son appréciation en établissant un rapport sur les procédures en s'appuyant sur les points forts relevés et testés ainsi que les défaillances à partir desquelles il renforcera ses contrôles de substance.

#### 1. Etablissement du rapport de contrôle interne

L'auditeur est tenu de préparer son rapport d'évaluation du contrôle interne dans lequel il résumera pour chaque poste significatif :<sup>1</sup>

- Le ou les systèmes comptables qui l'alimentent ;

<sup>1</sup> R. OBERT M-P. MAIRESSE , Op.cit. P542-543.

## Chapitre 2 : L'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal

---

- Le processus de jugement qui l'affecte ;
- Les contrôles internes sur lesquels il a décidé de s'appuyer et les conséquences sur l'étendue des contrôles si les résultats des tests sur ces contrôles internes sont satisfaisants;
- La nature, l'étendue et le calendrier des autres vérifications à effectuer, lorsqu'il n'y a pas de contrôles internes sur lesquels il puisse s'appuyer, pour qu'il ait la possibilité de s'assurer qu'il n'y a pas d'erreurs significatives.

Selon la loi algérienne, le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les procédures de contrôle interne adressé à l'assemblée générale, comporte: <sup>1</sup>

- Un intitulé du rapport, le destinataire, la date et les objectifs de son intervention ;
- Un paragraphe comportant une description des diligences qu'il a mises en œuvre pour se prononcer sur les informations contenues dans le rapport de l'entité ;
- Une conclusion sous forme d'observations, ou d'absence d'observations sur les informations contenues dans le rapport de l'entité.

### Section 2 : Les outils d'évaluation du contrôle interne

La réalisation de la mission d'audit légal nécessite certains outils, facilitant et synthétisant la recherche de l'auditeur, nous allons à travers cette section présenter les différents moyens auxquels l'auditeur à tout le droit de y faire recours.

#### Sous section 1 : Les outils d'interrogation

Les divers outils utilisés par l'auditeur durant sa mission d'audit légal peuvent être segmenté, en ce qui suit nous allons mettre en évidence les outils d'interrogation qui sont basés sur une interaction entre l'auditeur et son audité.

##### 1. L'entretien

L'entretien est l'outil de collecte d'information le plus souple, il est utilisé surtout en phase de prise de connaissance. La communication de l'auditeur avec les individus préalablement sélectionnés de l'entité auditée sert à améliorer l'appréhension des mesures prises pas l'entreprise.

---

<sup>1</sup> JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE n °24 du 30 avril 2014.

## Chapitre 2 : L'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal

---

L'auditeur en préparant son entretien devra tenir compte de: <sup>1</sup>

- Définir les objectifs de l'entretien ;
- Définir les thèmes qu'il sera nécessaire d'aborder ;
- Identifier les interlocuteurs ;
- Collecter des informations sur le domaine concerné par l'entretien et sur le(s) interlocuteur(s) ;
- Lister les questions et les organiser par thèmes et sur le modèle: Qui, Quoi, Où, Comment, Pourquoi, Quand ;
- Définir un plan de l'entretien ;
- Organiser le rendez-vous (date, heure, lieu, durée) ;

L'entretien doit se dérouler dans des conditions favorables, où l'auditeur établit une certaine relation de confiance avec les interlocuteurs à fin d'encourager la transparence. L'entretien peut prendre de différentes formes : <sup>2</sup>

### 1.1. Les entretiens non-directifs

Ce sont des entretiens où l'interviewé dispose d'une liberté totale quant à son discours, l'intervieweur ne fait que présenter le thème, il se manifeste très peu son intervention sert seulement à stimuler le développement du discours.

### 1.2. Les entretiens semi-directifs

Dans cet entretien l'auditeur prépare un guide dans lequel il mentionne les thèmes qu'il abordera avec l'interviewé, en cas où ce dernier dévie du sujet principal, l'intervieweur le redirige en lui laissant la liberté de choisir la manière de répondre.

### 1.3. Les entretiens directs

Cette méthode laisse toujours la liberté à l'interviewé de répondre, or que toutes les questions sont préalablement préparées par l'auditeur. Ce dernier dirige notamment le dialogue et demande des précisions si les réponses sont laconiques,

## 2. L'échantillonnage

Une enquête quelconque peut prendre deux formes : <sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> IFACI , *Les Outils De L'audit Interne* , Edition Eyrolles, paris , 2013 , P 52.

<sup>2</sup> H.Fenneteau , *L'enquête : entretien et questionnaire*, Edition Dunod , 3<sup>e</sup> édition ,Paris, 2015, P13.

<sup>3</sup>B.GOLDFARB ,C.PARDOUX , *Introduction à la méthode statistique* , Edition Dunod , 6<sup>e</sup> édition, Paris, 2011 , P2

## Chapitre 2 : L'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal

---

- Une collecte d'informations effectuée sur l'ensemble de la population on qualifie alors cette enquête d'être exhaustive.
- Or que la taille de la population dans certains cas est très importante, la faisabilité de l'enquête devient donc impossible du fait de son cout élevé et ses résultats très longs d'où les conclusions ne peuvent être tirées. Dans des situations pareilles l'auditeur devra faire recours au sondage qui porte à sélectionner un échantillon représentatif de la population.

### 2.1. Types de sondage

Les sondages peuvent prendre trois formes :<sup>1</sup>

- Des sondages de dépistage : l'auditeur réalise ces sondages en vue de chercher des erreurs, inexactitudes ou omissions pour pouvoir déceler les imperfections du système de contrôle interne
- Des sondages pour acceptation : ce type permet d'évaluer la proportion de l'applicabilité d'une procédure quelconque .Est-ce que telle règle de sécurité est ou n'est pas connue ? Ici le sondage a un rôle mixte : dépistage possible si on ne connaît aucun élément de réponse ou appréciation de l'ordre de grandeur si on a découvert un dysfonctionnement.
- Des sondages pour estimation des attributs : c'est des sondages qui ont pour but de fournir des informations. Ainsi en est-il en cherchant le pourcentage de salariés payés plus de 30 000 da par mois.

### 3. Les outils informatiques

L'auditeur et au tout au long de son évaluation du système de contrôle interne s'en sert en 1<sup>er</sup> lieu des outils informatiques qui sont indispensables de nos jours, grâce à la facilité de manipulation, le gain de coût et effort qu'ils procurent.

Ces outils se répartissent comme suit :<sup>2</sup>

#### 3.1. Les outils de travail de l'auditeur

- Les logiciels de traitement de textes et dessins (pour illustrer les diagrammes) ;
- Les tableurs qui sont très utilisés pour mettre de l'ordre dans les chiffres ;
- Les gestionnaires de bases de données ;
- Les logiciels de représentations graphiques qui sont toujours utiles.

---

<sup>1</sup> J.RENARD , *Théorie et pratique de l'audit interne*, Op.cit. , P 334.

<sup>2</sup> Ibid.



### 3.2. Les outils de réalisation des missions

Ils permettent à l'auditeur de concevoir son tableau de risques, d'établir et de suivre le déroulement de son QCI, FRAP, etc. Ils sont aussi utiles lors de l'échantillonnage question de préserver les données.

### 4. Le questionnaire du contrôle interne

Suite au grand nombre de questions posées, le questionnaire du contrôle interne permet à l'auditeur de synthétiser et d'apprécier les points forts aussi que faibles du système de contrôle interne mis en place par l'entité cela en vue de déduire le degré de maîtrise. Le questionnement de l'auditeur doit comporter une sélection de questions dont la réponse doit prendre forme d' 'oui' ou un 'non'.

#### 4.1. Les préalables de la mise en place du questionnaire

L'auditeur devra d'abord déterminer les cadres de contrôles externes diffusés par des instances professionnelles reconnues pour leur expertise dans ce domaine telle que COSO, dans ce cas qui est le plus fréquent, l'auditeur établit son questionnaire en tenant compte des composantes du contrôle interne telles qu'elles sont définies par l'organisme suscitée.

Les questions relatives aux activités de contrôle intégrées dans les processus de l'entité auditée porteront notamment sur : <sup>1</sup>

- L'attribution des autorisations relatives à l'approbation des opérations ;
- La séparation de tâches incompatibles ;
- Les actions de supervision des opérations ;
- L'impossibilité de réaliser des opérations non autorisées ;
- Les vérifications de l'existence, de l'exactitude et du traitement dans les temps des opérations ;
- La formalisation des opérations réalisées ;
- La conservation et la protection des pièces justificatives.

Ci-dessous un exemple du QCI de l'évaluation d'une composante du CI :

---

<sup>1</sup> IFACI, *Les outils de l'audit interne*, Op.cit. , P 66.

## Chapitre 2 : L'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal

**Tableau n°2** : Questionnaire d'évaluation de la composante « environnement de contrôle »

ÉVALUATION DE LA COMPOSANTE « ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE »			
	Mise en place ? (O/N)	Fonctionnement ? (O/N)	Justification de la conclusion
<p><b>Démontrer son engagement en faveur de l'intégrité et des valeurs éthiques : l'organisation démontre son engagement en faveur de l'intégrité et des valeurs éthiques.</b></p>			
	<p><b>Évaluation de la sévérité de la déficience du contrôle interne :</b> (Déterminer si des contrôles relatifs à l'application d'autres principes compensent la déficience du contrôle interne.)</p> <p>La déficience du contrôle interne. est-elle majeure ? (O/N)</p>		<p>Recenser les déficiences du contrôle interne liées à un autre principe qui pourraient avoir un impact sur cette déficience du contrôle</p>
	Mise en place ? (O/N)	Fonctionnement ? (O/N)	Justification de la conclusion
<p><b>Réaliser une surveillance effective :</b> 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.</p>			
<b>N° d'identification</b>	Description de la déficience du contrôle interne	<p><b>Évaluation de la sévérité de la déficience du contrôle interne :</b> (Déterminer si des contrôles relatifs à l'application d'autres principes compensent la déficience du contrôle interne.)</p> <p>La déficience du contrôle interne. est-elle majeure ? (O/N)</p>	<p>Recenser les déficiences du contrôle interne liées à un autre principe qui pourraient avoir un impact sur cette déficience du contrôle</p>

**Source :** COSO, *Référentiel intégré de contrôle interne : Outils d'évaluation de l'efficacité du contrôle interne*, P 22.

## Chapitre 2 : L'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal

Tant dis que l'évaluation globale se présente comme suit :

**Tableau n°3** : Questionnaire d'évaluation du contrôle interne.

ÉVALUATION GLOBALE D'UN SYSTÈME DE CONTRÔLE INTERNE			
<b>Entité ou élément de la structure de l'organisation faisant l'objet de l'évaluation</b> (entité, division, unité opérationnelle, fonction)			
<b>Objectif(s) pris en compte dans le périmètre d'évaluation du contrôle interne</b>	Considérations concernant le niveau de risque acceptable par le management		
<b>Opérations</b>			
<b>Reporting</b>			
<b>Conformité</b>			
	Mise en place ? (O/N)	Fonctionnement ? (O/N)	Justification de la conclusion
<b>Environnement de contrôle</b>			
<b>Évaluation des risques</b>			
<b>Activités de contrôle</b>			
<b>Information et communication</b>			
<b>Pilotage</b>			
Les cinq composantes fonctionnent-elles conjointement de façon intégrée ? <b>Évaluer si une combinaison de déficiences du contrôle interne dans plusieurs composantes constitue une déficience majeure*</b> < Mettre à jour le modèle « Synthèse des déficiences » si nécessaire			
Le système global de contrôle interne est-il efficace ? < O/N >*			
<b>Justification de la conclusion</b>			

Source : COSO, *Référentiel intégré de contrôle interne*, Op.cit., P 20.

### Sous section 2 : Les outils de description

En plus des outils d'interrogation, nous trouvons les outils de description, l'auditeur s'en sert de ses compétences descriptives à fin de collecter plus d'informations lui permettant de réaliser les objectifs de sa mission, ces outils de leur part se partagent comme suit :

#### 1. L'observation directe et l'observation physique

Le travail de l'auditeur implique son déplacement. En effectuant ses visites au sein de l'entreprise auditée et à travers ses attentives observations, l'examineur pourra détecter les anomalies qui n'ont pu être soulevées lors des autres examinations, il observe ainsi les documents et les liens entre eux à fin de mieux comprendre les explications de l'interlocuteur durant l'entretien, les avantages se résument dans les points suivants :

- Apercevoir si, dans les explications une partie de la procédure a été omise ;
- S'assurer de la bonne compréhension de l'ensemble.

Toutefois l'observation physique présente des limites :

- A partir d'une observation physique ou directe il n'est pas possible de généraliser.
- Les circonstances lors de l'observation changent ultérieurement.
- Le comportement des personnes peuvent se comporter différemment lors la présence de l'auditeur.<sup>1</sup>

#### 2. La narration

Le narratif sert à décrire la procédure ou un cadre générale, il très répandu lors d'un 1<sup>er</sup> contact. cet outil peut prendre deux forme, orale exprimée par l'audité ou écrite par l'auditeur qui n'est en fait que la reconstitution des idées exprimées par l'audité.

#### 3. La grille d'analyse des tâches

Ce moyen représente une photographie instantanée à un moment M de la répartition des taches entre employés. Il donne une assurance à l'auditeur quant à la bonne application du principe de séparation de taches ainsi que tous les dispositifs de l'entité sont mis en place d'une manière convenable. La grille est établie préalablement par l'auditeur selon les différentes fonctions dont dispose l'entreprise (achat, vente, trésorerie, investissement...), elle est constituée principalement par des lignes représentants l'ensemble de taches élémentaires

---

<sup>1</sup> G.VALIN, G. GAVANOU, J-F. GUTTMANN, Op.cit. , P178.

## Chapitre 2 : L'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal

de la fonction et en contre partie des colonnes représentant les personnes tenues de réaliser les tâches.

**Tableau n°4** : Grille d'analyse de tâches

Tâche	Nature	Resp. courrier X	Resp. achats Y	Comptable A	Gestionnaire B	Fondé de pouvoir C	Non réalisé
<b>1. Réception</b>	EX	X					
<b>2. Transcription</b>	EX						X
<b>3. Rapprochement Fact/BC</b>	C		X				
<b>4. Rapprochement Fact/B</b>	C		X				
<b>05. Vérification facture</b>	C		X				
<b>06. Comptabilisation</b>	EN			X			
<b>7. Ordonnancement</b>	A				X		
<b>8. Établissement du chèque</b>	FN			X			
<b>9. Signature du chèque</b>	A					X	
<b>10. Envoi du chèque</b>	EX			X			

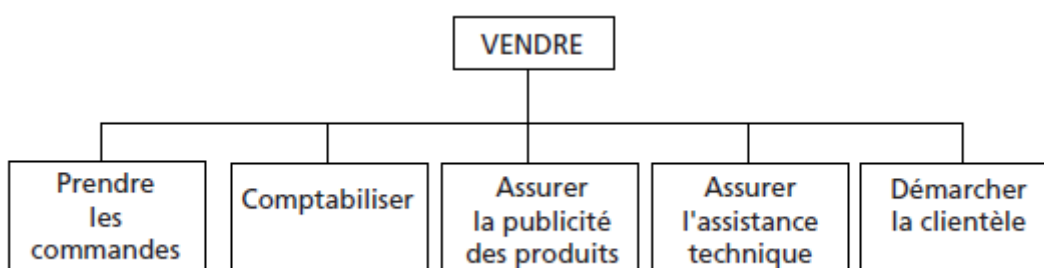
Source : J.RENARD , *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*, Op.cit. , P 46

### 4. L'organigramme Fonctionnel

Suite à son observation, interview, analyse d'organigramme hiérarchique et de grille d'analyse des tâches, l'auditeur effectue cet organigramme récapitulatif afin de bien apprécier le principe de séparation de tâche, il consiste à repérer seulement les tâches de chaque personne sans citer le nom ou la fonction/

Sous cité un exemple explicatif :

*Figure n°5*: organigramme fonctionnel de vente.

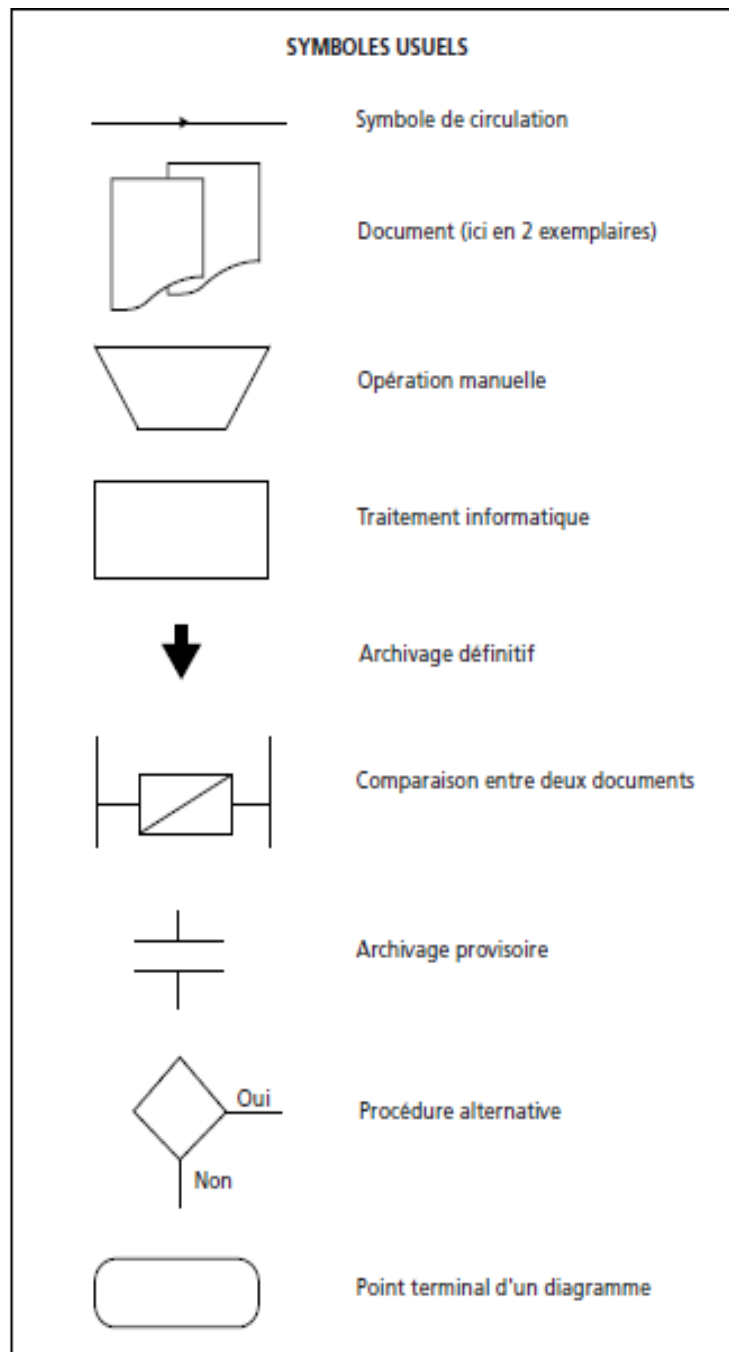


Source : J.RENARD , *Théorie Et Pratique De L'audit Interne* , Op.cit. , P 375 .

### 5. Le diagramme de circulation

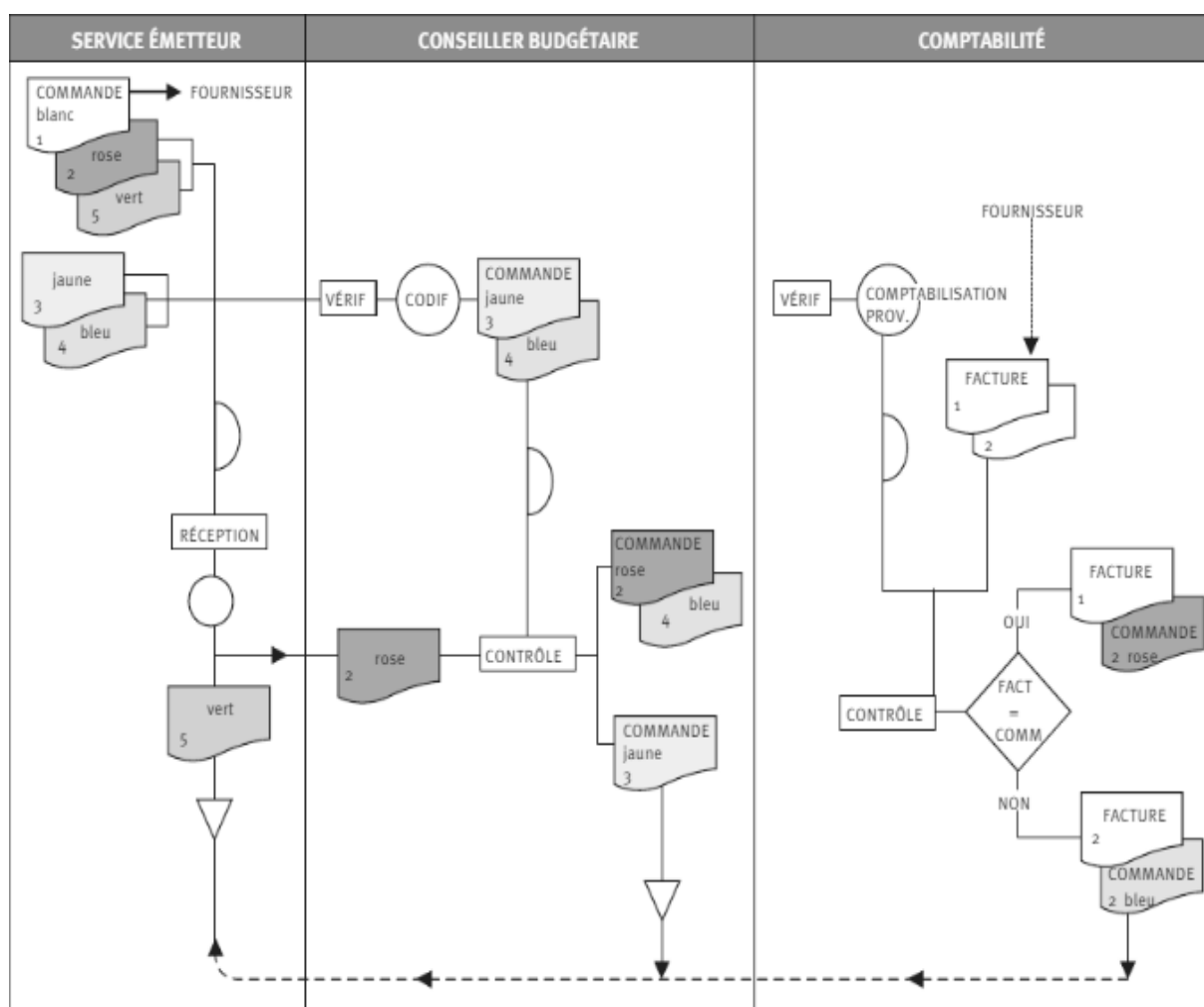
Le diagramme de circulation ou flow-chart est un outil descriptif facilitant la compréhension des processus et la détection des risques pouvant les affecter. Il représente une photographie de la circulation des documents entre les différentes fonctions et l'enchaînement chronologique des activités de l'entité, les symboles utilisés sont généralement standardisés à fin d'être compréhensibles.

Figure n°6: Les symboles utilisés dans un diagramme de circulation.



Source : J.RENARD , *Théorie Et Pratique De L'audit Interne* , Op.cit. , P 364 .

Figure n°7 : Diagramme de synthèse de processus d'achats.



Source : G.VALIN, G. GAVANOU, J-F. GUTTMANN, Op.cit. , P181.

## 6. La piste d'audit

La piste d'audit d'une opération permet d'en assurer la traçabilité et donc de remonter aux éléments qui la sous-tendent et la justifient .Il s'agit d'un outil simple et commode permettant d'édifier le système de contrôle et d'organiser la gestion interne, il est établi par le manager et non pas l'auditeur .Il s'agit d'une part, de s'assurer que les systèmes de gestion et de contrôle permettent de remplir correctement les objectifs fixés par le gestionnaire, d'autre part, d'évaluer si ces systèmes sont suffisants pour éviter les risques courus par la gestion.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> IFACI, *Les outils de l'audit interne*, Op.cit. P70.



### Section 3 : Appréciation du contrôle interne en audit légal

L'auditeur procède à l'appréciation des procédures et s'assure de leur bonne application cela en faisant recours à des tests de procédures.

Il doit toute fois apprécier la qualité du dispositif de contrôle interne en déterminant ces points forts et faibles. Dans son étude l'examineur s'assure d'abord de l'existence du contrôle interne puis son application permanente.

Nous allons à travers cette partie évoquer l'ensemble des tests de procédures déterminant les impacts des faiblesses du système de contrôle interne pouvant avoir lieu dans l'entité qui ne sont que des résultantes de l'uns des ces dysfonctionnements :

- L'absence d'un contrôle s'assurant de la réalisation des objectifs ;
- L'existence d'un contrôle inefficace ne permettant pas la réalisation de l'objectif ;
- Une documentation du contrôle inadéquate.

De plus, nous allons exposer les tests permettant à l'auditeur d'en avoir une garantie sur l'application de tous les points forts déjà appréciés.

#### Sous section 1 : Tests des procédures

Les examens de procédures consistent à effectuer un ensemble de tests qui sont les suivants:

- Test de conception ;
- Test de cheminement ;
- Test de permanence.

L'auditeur conçoit et réalise des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés dans les cas sous cités:<sup>1</sup>

- Son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'hypothèse que les contrôles fonctionnent avec efficacité (c'est-à-dire qu'il envisage de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ;

---

<sup>1</sup> Norme ISA 330.

- Les contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

### 1. Nature et étendue des tests de procédures

Lors de la conception et de la réalisation des tests de procédures, l'auditeur doit : <sup>1</sup>

- Mettre en œuvre d'autres procédures d'audit, en association avec des demandes d'informations, pour recueillir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, comprenant :
  - La façon dont les contrôles ont été effectués aux moments opportuns durant la période auditée ;
  - La cohérence avec laquelle ils ont été appliqués ;
  - Par qui ou par quels moyens ils ont été effectués ;
- Déterminer si les contrôles faisant l'objet de vérifications dépendent d'autres contrôles (contrôles indirects) et, si tel est le cas, s'il est nécessaire de recueillir des éléments probants démontrant que le fonctionnement de ces contrôles indirects est efficace.

#### 1.1. Les qualités d'une « bonne » procédure

L'auditeur apprécie les procédures mises en place dans l'entité, une bonne procédure est en mesure de vérifier ces caractéristiques : <sup>2</sup>

- Exister (convenablement documentée et appliquée) ;
- Etre réellement fiable (séparation des tâches, vérification des authenticités, etc.)
- N'être accessible que par les acteurs réellement habilités ;
- N'être accessible que par les acteurs dont l'habilitation est réellement justifiée ;
- Etre régulière (même si le cycle lui-même n'est pas régulier) ;
- Etre réellement efficace cela en :
  - Ayant un bon retour d'investissement par rapport aux enjeux ;
  - Répondant exactement à l'objectif de contrôle poursuivi ;
- Etre elle-même contrôlable :
  - Comporter un dispositif de traçabilité ;
  - Matérialiser ses sorties par des objets rémanents (non interceptables et conservés suffisamment longtemps).

---

<sup>1</sup> Norme ISA 330.

<sup>2</sup> F.BERNARD , R.GAYRAUD , L.ROUSSEAU , *Le Contrôle Interne* , Edition Maxima, Paris, 2013 , P 181.

### 2. Typologie des tests de procédure

L'auditeur, et en menant sa tâche d'appréciation de procédure devrait préalablement se poser ces questions pour en tirer ensuite des réponses pertinentes :<sup>1</sup>

- Qui est responsable de sa conception ;
- Qui est responsable de son exécution ;
- Qui est responsable de son contrôle ;
- L'objet de la procédure est-il écrit et non ambigu (un seul but à la fois) ;
- Le lieu d'exécution est-il parfaitement connu et respecté (explication du lieu propice et du lieu non propice) ;
- Le choix du moment de sa réalisation est-il le résultat d'une rationalité argumentée et contrôlable (moment à choisir et moment à éviter) ;
- Les modalités d'application sont-elles correctement documentées et maintenues à jour
- Depuis combien de temps a-t-elle été révisée ?

A fin de répondre à ces questions, l'auditeur fait recours aux trois tests de procédures présentés dans ce qui suit :

#### 2.1. Tests de conception

Les procédures de contrôle contiennent un ensemble de politiques et processus définis par la direction devant être appliqués par l'ensemble d'employés afin d'atteindre les objectifs spécifiques complémentaires à ceux généraux du contrôle interne. La vérification de leur réelle existence et conception est l'une des premières préoccupations de l'auditeur légal lors de son appréciation du contrôle interne. Le but de cette vérification est de s'assurer que la procédure est bien conçue et qu'elle puisse couvrir l'ensemble des risques identifiés

Le test de conception s'effectue comme suit :<sup>2</sup>

- Prise de connaissance détaillée du système de traitement des données et des contrôles mis en place par l'entreprise ;
- Vérification par des tests que les procédures telles que décrites et que les contrôles indiqués sont appliqués ;
- Evaluation des risques d'erreurs qui peuvent se produire dans le traitement des données en fonction des objectifs que doivent atteindre les contrôles internes ;

---

<sup>1</sup> F.BERNARD , R.GAYRAUD , Op.cit., P 181.

<sup>2</sup> R.OBERT M-P.MAIRESSE , Op.cit. , P 533.

## Chapitre 2 : L'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal

---

- Evaluation des contrôles internes devant assurer la protection des actifs lorsqu'ils existent des risques de perte de substance ;
- Identification des contrôles internes (points forts) sur lesquels le réviseur pourra s'appuyer et qui lui permettront de militer ses travaux de vérification.

A la fin de ce test l'auditeur identifie certaines faiblesses de contrôle interne et formule les recommandations nécessaires ce qui rend les tests substantifs beaucoup plus importants dans la réalisation de sa mission. Quant aux points forts du contrôle interne identifiés, l'auditeur peut s'appuyer dessus et alléger par conséquent les tests substantifs.<sup>1</sup>

Durant ce test et pour bien comprendre le fonctionnement des procédures, l'auditeur fait recours à un autre examen qui est le test de cheminement.

### 2.2. Test de cheminement

Les tests de cheminement font partie des tests de contrôle servant à l'évaluation de la conception du contrôle interne. Les différentes étapes d'une opération depuis son commencement à sa fin peuvent être retracées grâce à ce test, l'auditeur opte pour cet examen à fin de bien saisir tous les flux entrants ou sortants de l'entité et procéder en suite au test de chaque élément individuellement d'une façon plus approfondie. Au cours du test l'auditeur considère tous les événements pouvant conduire un traitement anormal d'une opération.

En effectuant le test de cheminement l'auditeur doit être capable de répondre aux questionnements ci-dessous :<sup>2</sup>

- Est-ce que le processus fonctionne tel que décrit dans le diagramme de flux ?
- De quelle façon les contrôles sont supposés fonctionner?
- Quels sont les objectifs de contrôle ?
- Sont-ils opérationnels ?
- La façon dont le contrôle est bâti permet-elle de répondre aux objectifs de contrôle ?

La mise en œuvre d'un test de cheminement s'appuie sur :

- Des entretiens de confirmation, dans lesquels des questions seront posées aux audités :
  - Nature des tâches réalisées ;

---

<sup>1</sup> T.RANANJASON RALAZA ,M-C.ROSIER , G.SABY, *Réussir le Comptabilité et audit*, Edition Eyrolles Paris , 2015 , P 217 .

<sup>2</sup> IFACI , *Les outils de l'audit interne*, Op.cit. , P 58-59.

## Chapitre 2 : L'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal

- Nature des contrôles et réalisation des contrôles ;
  - Ecart et traitements des erreurs ;
  - Compréhension des autres étapes d'un processus.
- Un test unitaire dans lequel une transaction sera sélectionnée à fin de tester sa mise en place.

**Tableau n°6 : Test de cheminement**

Thèmes abordés	Exemples
Nature des tâches réalisées	<p>Pouvez-vous me décrire les tâches que vous réalisez ?</p> <p>À quelle fréquence ces tâches sont-elles réalisées ?</p> <p>À quel moment ces tâches doivent-elles être terminées ?</p> <p>D'où proviennent les informations qui vous permettent de réaliser vos tâches ?</p> <p>Quelle est la destination des informations produites par les tâches que vous réalisez ?</p>
Nature des contrôles et réalisation des contrôles	<p>Au cours de la réalisation de vos tâches, quels contrôles effectuez-vous afin de garantir que celles-ci sont réalisées correctement ? Par exemple, comment savez-vous que vous avez traité toutes les informations que vous deviez traiter, que ces informations sont traitées correctement, qu'aucune information non validée ne peut être traitée ?</p> <p>Que cherchez-vous afin de déterminer si une erreur de traitement s'est produite ?</p> <p>Que faites-vous lorsque vous trouvez une erreur ?</p>
Écart et traitements des erreurs	<p>À quelles occasions vous arrive-t-il de vous écarter de la procédure prévue ?</p> <p>Ces occasions sont-elles fréquentes ?</p> <p>Combien de fois cela s'est-il produit au cours de l'année précédente ?</p> <p>Quels types d'erreurs avez-vous trouvés au cours de l'année précédente ?</p> <p>Que s'est-il passé lorsque vous avez trouvé une erreur ?</p> <p>Comment ces erreurs ont-elles été résolues ?</p>
Compréhension des autres étapes d'un processus	<p>Quelles tâches sont réalisées avant votre intervention ?</p> <p>Quelles tâches sont réalisées après votre intervention ?</p>

Source : IFACI, *Les outils de l'audit interne*, Op.cit. , P 58-59.

### 2.3. Tests de permanence

Ces tests sont menés par l'auditeur légal pour qu'il puisse garantir d'une manière efficace et efficiente, l'application permanente des contrôles observés du système de contrôle couvrant tous les risques pouvant avoir lieu.

En réalisant ce test l'auditeur est tenu de mesurer les points forts, leur fiabilité et la permanence de leur fonctionnement après avoir préalablement validé leur existence.

Cette phase fournit une aide à l'auditeur en matière d'appréciation des impacts réels des points forts du contrôle interne sur la couverture des risques. Il décide, suite aux résultats et conclusions tirés des tests, de s'appuyer ou non sur le contrôle interne dans la réalisation de sa mission. Ainsi la manière dont il effectuera ses tests substantifs dépendra de la fiabilité et permanence du contrôle interne.<sup>1</sup>

Si le système contrôle interne est jugé fiable et permanent, l'auditeur peut alléger les tests substantifs, ces derniers peuvent être soit allégés ou mis en œuvre intensément.

### Sous section 2 : Rôle de l'appréciation du contrôle interne dans l'audit légal

Le processus d'appréciation du système de contrôle interne et les tests de procédures permettent à l'auditeur d'identifier les risques majeurs, faiblesses et points forts, déterminer ainsi l'efficacité du contrôle interne.

Cette évaluation de l'efficacité de contrôle interne vise à en avoir une garantie quant à son fonctionnement convenable d'une manière permettant d'atteindre tous les objectifs conçus préalablement par la direction.

Pour l'auditeur légal, cette phase se termine par une revue, des actions correctives et par la mise en œuvre de tests complémentaires avant la clôture de l'exercice.

Nous verrons dans cette partie les conclusions que l'auditeur peut en tirer à la fin de son processus d'appréciation du contrôle interne.

---

<sup>1</sup> T.RANANJASON RALAZA ,M-C.ROSIER , G.SABY, Op.cit., P 217 .

### 1. L'importance de l'appréciation du contrôle interne dans la démarche d'audit légal

Le contrôle interne occupe une place primordiale dans l'entreprise il constitue sa mini représentation, son évaluation par l'auditeur légal demeure nécessaire : <sup>1</sup>

- L'auditeur ne peut pas procéder au contrôle de la totalité des opérations de l'exercice, eu égard à leur importance en terme de volume, sauf dans de très petites structures ;
- L'auditeur ne peut pas obtenir la conviction que tous les enregistrements ont été retranscrits en comptabilité sans s'appuyer sur les procédures ;
- Certains tests portant sur la justification des opérations ne peuvent être réalisés que dans la mesure où l'auditeur a acquis une connaissance des procédures lui permettant d'apprécier la pertinence des documents «justificatifs »susceptibles de lui être présentés;
- Les dirigeants ne peuvent, seuls, s'assurer que leurs procédures et décisions ont été correctement appliquées .les dirigeants de l'entité auditée attendent généralement du commissariat aux comptes autre chose que le simple respect d'une obligation légale. Ils voient dans l'auditeur financier un organe de contrôle

### 2. Analyse critiques des déficiences

L'auditeur réalise des tests de procédures a fin de disposer des éléments probants suffisants à la formulation de son jugement professionnel, à la fin de ses tests, il va falloir opter pour une analyse critique de tous les résultats obtenus, les points faibles détectés doivent être décelé par des actions correctives.

Lors de son évaluation l'auditeur légal repère toutes les faiblesses affectant le bon fonctionnement du contrôle interne, ces critères sont retenus lors de la détermination des faiblesses :<sup>2</sup>

- Une déficience de contrôle interne existe lorsque la conception ou la réalisation d'un contrôle ne permet pas de prévenir ou de détecter une erreur ;
- Une déficience significative résulte d'une déficience de contrôle ou d'une combinaison de déficiences de contrôle ayant une probabilité plus qu'éloignée d'affecter les états financiers;
- Une faiblesse majeure de contrôle interne est une déficience significative ayant une probabilité plus qu'éloignée d'affecter les états financiers de façon matérielle ;

---

<sup>1</sup> P.MERLE, Edition 2015 , Op.cit. , P 589.

<sup>2</sup> V.MEYER, J.JEANNE , Op.cit. , P 76 .

## Chapitre 2 : L'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal

---

Le recensement des faiblesses de contrôle interne à des dates intermédiaires est donc très fortement encouragé, même pour le premier exercice d'application, puisqu'il permet au management d'avoir le temps de mener les actions correctrices nécessaires.

L'auditeur et suite à son appréciation du contrôle interne tente d'arranger toutes les imperfections et faiblesses soulevées, les plans correctifs se font en adoptant un ensemble de processus régulateurs.

L'auditeur légal, doit également juger la faiblesse et l'incompétence des dirigeants, qui risquent de développer les erreurs et fraudes. Il doit notamment vérifier :<sup>1</sup>

- Leur niveau d'éducation et expérience professionnelle ;
- Les diplômes obtenus et les formations en cours ;
- Le niveau de la supervision et de la revue de leurs travaux ;
- La qualité de la documentation de leurs travaux ;
- L'évaluation de leur performance.

### 2.1. Les critères de qualification des déficiences

Le niveau de gravité de la déficience dépend de :<sup>2</sup>

- La probabilité qu'une combinaison de déficiences puissent engendrer une anomalie dans un compte ou une note aux états financiers de la société.
- La magnitude de l'anomalie potentielle résultat d'une déficience ou de plusieurs combinées.

---

<sup>1</sup>N.MATHON , *La certification du contrôle interne dans le cadre de la loi Sarbanes-Oxley un environnement nouveau pour les commissaires aux comptes* , mémoire d'expertise comptable , Mai 2006, P 59.

<sup>2</sup>Ibid.



## Chapitre 2 : L'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal

**Figure n°8** : Fiche d'évaluation des faiblesses du contrôle interne.

Entité :

Date :

Fiche synthétique d'évaluation des faiblesses détectées.	Réf. <input type="text"/>
Description de la faiblesse détectée :	
<input type="text"/>	
Raisons de la faiblesse, sur quelle période, étendue de la faiblesse	
<input type="text"/>	
Probabilité que la faiblesse puisse résulter d'une erreur sur les comptes	
<input type="text"/>	
L'importance de l'erreur potentielle	
<input type="text"/>	
Méthodologie utilisée pour estimer la matérialité de l'erreur	
<input type="text"/>	
La faiblesse représente-t-elle un acte illégal ou frauduleux	
Oui/non	<input type="text"/>
Si oui , décrire	
<input type="text"/>	
Discussion avec le management	
Faiblesse discutée avec	
Réponse du management	<input type="text"/>
Date <input type="text"/>	
<input type="text"/>	
Actions correctives	
Description et planning pour mise en place des actions correctives et tests	
<input type="text"/>	

**Source** : V.MEYER, J.JEANNE , Op.cit. , P 76 .

### 3. Détermination des risques et seuils significatifs

#### 3.1. Détermination du niveau de risque

Selon son jugement du niveau de déficience, certains risques sont systématiquement vus significatifs :

- Le risque d'une opération frauduleuse manipulée intentionnellement est considéré comme risque significatif.
- Les opérations qui se font en dehors du cadre de l'activité normale de l'entité le sont aussi.

L'auditeur détermine l'ensemble des risques (inherent, de contrôle, de non détection) associés à chaque assertion, pour qu'il puisse définir ensuite les seuils de signification sur lesquels il va se référer tout au long de son évaluation finale des comptes.

#### 3.2. Détermination des seuils de signification

La détermination des seuils dépend du jugement professionnel de l'auditeur, qui n'est qu'une conclusion suite à son appréciation du contrôle interne, sa bonne compréhension de l'entité et son identification des différents niveaux de risques.

Le seuil principal à déterminer qui est le seuil de matérialité est calculé sur la base d'un pourcentage d'un solde intermédiaire de gestion que l'auditeur juge adéquat.

La matérialité représente la détermination préliminaire de l'étendue globale des procédures d'audit et de ce que l'auditeur estime d'être significatif pour les utilisateurs des états financiers, ainsi que son estimation du montant qu'il considère comme significatif pour former son opinion sur le fait que les états financiers dans leur ensemble sont matériellement corrects.

D'autres seuils par la suite seront calculés à partir du seuil principal, chaque cabinet ou auditeur à sa propre méthodologie et seuils qui peuvent différencier d'un autre. L'auditeur se sert de chaque seuil pour une fin.

Nous citerons dessous quelques uns :

- Le seuil d'investigation SI : est utilisé pour déterminer les montants devant faire objets de test lors de la phase finale.
- L'erreur tolérable : est un seuil représenté par un montant jugé comme écart tolérable.

### 4. Les conclusions sur l'évaluation du contrôle interne

Le commissaire aux comptes et en fin de son évaluation de l'existence et permanence du contrôle interne établit une conclusion sous forme de synthèses, ces dernières prennent plusieurs formes et donc divers hypothèses peuvent être établies : <sup>1</sup>

#### 4.1. Le contrôle interne est bien conçu et bien appliqué

Dans ce cas, le risque lié au contrôle est fortement réduit ce qui allège l'étendue des contrôles. Ces derniers ne seront cependant pas totalement supprimés.

#### 4.2. Le contrôle interne est mal conçu

Dans ce cas, et compte tenu de la faiblesse du contrôle interne, le risque de survenance d'anomalies significatives dans les comptes est fixé à un niveau élevé. En effet, le contrôle interne n'est pas en mesure d'identifier et de corriger les anomalies pouvant survenir. L'auditeur est en mesure de mettre en place des procédures d'audit complémentaires.

#### 4.3. Le contrôle interne est bien conçu mais mal appliqué

Le risque de survenance d'anomalies significatives dans les comptes demeure à un niveau élevé puisque les procédures de contrôle interne sont mal appliquées.

---

<sup>1</sup> G.LEJEUNE , J-P.EMMERICH ,*Audit et commissariat aux comptes*, Op.cit , P 106-107.

### Conclusion du deuxième chapitre

Tout au long de ce chapitre nous nous sommes focalisé sur la relation entre le contrôle interne et l'audit légal qui est l'appréciation du dispositif de contrôle par l'auditeur.

Cette étape étant préalable à l'évaluation finale des comptes devrait être tenue rigoureusement et correctement vu qu'elle constitue une base de référence pour les travaux finaux de certification et de tests de substance. Les méthodes, et les outils que l'auditeur va adopter vont relativement dépendre du niveau de risque du contrôle interne et dysfonctionnements.

Les défaillances du dispositif de contrôle interne mis en place constituent la cause directe des faiblesses et erreurs menaçant l'atteinte des objectifs de l'entité, d'où la nécessité du recours aux tests de procédure permettant de diagnostiquer parfaitement les points faibles aussi que forts de l'entreprise et d'en tirer les bonnes conclusions contribuant à l'établissement de l'évaluation finale.

## **Chapitre 3 :**

---

L'impact de l'appréciation du contrôle interne  
sur l'audit légal

Cas de l'entreprise X auditée par EY

### **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

---

L'image que chaque entreprise véhicule doit être approuvée par l'audit légal. Cette image inclut le contrôle interne qui est un instrument très important au quel le management fait recours lors de sa prise de décision.

L'évaluation du contrôle interne étant une analyse approfondie des procédures et des risques que l'entité affronte fréquemment, doit être menée très rigoureusement par l'auditeur légal. Ce dernier est tenu d'émettre son opinion sur le dispositif en toute objectivité et cela en passant préalablement par plusieurs étapes intermédiaires.

L'objectif de ce chapitre est de déterminer les répercussions de l'évaluation du contrôle interne sur la mission d'audit. Pour la mise en œuvre de ce cas pratique, nous avons effectué notre stage au sein d'Ernst & Young Algérie 'EY' l'un des cabinets de consulting les plus renommés sur l'échelle internationale.

A travers ce présent chapitre, et après avoir présenté le cabinet EY et sa méthodologie d'évaluation du contrôle interne, nous allons traiter un cas d'audit d'une entreprise X. Faute de temps, et étant simple stagiaire, notre étude sera focalisée sur deux procédures du dispositif mis en place suite au jugement de leur importance, l'achat et la trésorerie.

## **Section 1 : présentation de la mission**

Tout au long de cette section nous allons mettre la lumière sur le cabinet EY ainsi que sa filiale implantée en Algérie, nous allons ensuite exposer sa méthodologie d'évaluation du contrôle interne objet de notre étude.

### **Sous section 1 : Présentation d'Ernst & Young (EY)**

EY ex « Ernst & Young », est l'un des cabinets d'audit les plus réputés au niveau mondial, il fait partie des Big Four précédé par Deloitte et PwC, et suivi par KPMG. Nous allons dans cette partie présenter le cabinet, ses objectifs, ses métiers et principes sur lesquels il est fondé, commençant par son historique.

#### **1. Présentation du Groupe EY**

##### **1.1. Historique du groupe Ernst & Young 'EY'**

Le début de l'activité du cabinet n'est pas récent, c'était en 1849 que l'entreprise s'est fondée la 1ere fois à Londres par Harding & Pullein et Frederick Whinney ce dernier qui devient plus tard associé. Le cabinet à travers les années a évolué progressivement suite à de nombreuses fusions avec d'autres cabinets d'audit financier, c'était en 1989 que la dernière fusion ait lieu, l'entreprise devient nommée donc Ernst & Young en référence à ses deux fondateurs Arthur Young et Alwin C. Ernst

*Arthur Young 1863–1948 est un écossé né à Glasgow, diplômé en droit cependant il a orienté sa carrière vers le domaine bancaire et le monde d'investissement. Il a décidé en suite en 1890 de s'installer aux USA afin de réaliser son rêve de fonder un bureau de comptabilité, en 1906 il créa son bureau, Arthur Young & Company avec son frère Stanley. C'était donc aux USA que Young avait rencontré Alwin C. Ernst.*<sup>1</sup>

*Alwin Ernst 1881–1948 est né à Cleveland, aux Etats-Unis. Il exerçait de la comptabilité après avoir abandonné l'école. Il fonda son cabinet en 1903 avec son frère Théodore, qu'il appela 'Ernst & Ernst'.*<sup>2</sup>

Les deux cabinets dans peu de temps ont pu occuper une place très importante dans le marché, leur stratégie se basait sur des alliances avec d'autres cabinets leur permettant de développer leur champ d'activité. En 1924 Young s'est allié avec Broads Paterson & Co, et Ernst avec Whinney Smith & Whinney ce dernier était devenu une force classée 4eme au

---

<sup>1</sup> [https://fr.wikipedia.org/wiki/EY\\_\(entreprise\)](https://fr.wikipedia.org/wiki/EY_(entreprise))

<sup>2</sup> Ibid.

## **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

monde. En 1989 il se fusionne avec le numéro cinq de l'époque, Arthur Young, pour créer Ernst & Young (EY).

EY s'est développé au fil des décennies en s'appuyant sur un principe qui s'est bien imprégné dans l'image de l'entreprise ' la qualité ' reflétée par son slogan « Quality in everything we do » changé plus tard en « Building a better working world » pour cela EY a mis en œuvre une direction mondiale de qualité et gestion des risques qui chapeautait toutes les activités du cabinet.

Le groupe EY et en 2018 avait plus de 261,559 collaborateurs distribués sur plusieurs zones géographiques touchant plus de 151 pays et constituant plus de 700 bureaux. Ces zones peuvent être réparties comme suit <sup>1</sup>:

- Asie-Pacifique : 43 722 collaborateurs ;
- EMEIA (Europe, Moyen-Orient, Inde, Afrique) : 106 775 collaborateurs ;
- Japon : 7 824 collaborateurs ;
- Amériques : 70 341 collaborateurs ;
- Autres : 32 897 collaborateurs.

L'intervention de ce nombre important de collaborateurs ne se limitait pas à l'audit financier et comptable, les métiers d'EY ont connu une diversification à travers le temps.

### **1.2. Leurs métiers**

L'activité de EY touche plusieurs métiers qui sont au nombre de quatre grâce à ses compétences pluridisciplinaires en <sup>2</sup> :

#### **1.2.1. L'audit**

Il s'agit de :

- Fiabilisation de l'information financière ;
- Privatisations ;
- Normes comptables ;
- Fusions et acquisitions ;
- Amélioration et fiabilisation des processus de clôture (mensuelle, trimestrielle, annuelle) ;
- Assistance en matière de reporting financier, tableaux de bord et comptabilité analytique ;

---

<sup>1</sup> [https://www.ey.com/en\\_gl/global-review/2018/facts-and-figures](https://www.ey.com/en_gl/global-review/2018/facts-and-figures).

<sup>2</sup> Documents interne d'EY.



## **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

---

- Assistance opérationnelle à la direction financière ;
- Assistance dans le cadre de la préparation, de l'accompagnement et de la revue lors d'une introduction en bourse ;
- Evaluation des dispositifs anti-fraude et anti-corruption et mise en œuvre et suivi de programmes de contrôle ;
- Analyse des dispositifs de contrôle interne.

### **1.2.2. Le conseil**

Il s'agit d'intervenir dans ces points :

- Stratégie de croissance : Innovation, planification, investissement et financement structuré ;
- Marketing, ventes et relation client ;
- Transformation digitale des canaux et des organisations ;
- Business analytics : modèles prévisionnels, gestion de bases clients ;
- Transformation d'entreprise : revue de l'organisation, politique ressources humaines, modernisation des processus ;
- Assistance à l'évolution des systèmes d'information ;
- Conception d'outils d'aide à la décision ;
- Elaboration de cartographies des risques et plans de mitigation des risques ;
- Schémas directeurs en organisation et systèmes d'information ;
- Transformation et performance de la fonction IT ;
- Sécurité de l'information.

### **1.2.3. Le domaine juridique**

EY réalise :

- Des conseils juridiques dans le cadre du choix d'implantation ;
- Assistance pour la structuration juridique des projets d'investissements, de partenariats, ou d'appels d'offres ;
- Assistance dans les négociations et la formalisation de partenariats industriels, financiers, commerciaux, y compris dans leur suivi réglementaire et administratif ;
- Sécurisation des risques juridiques inhérents aux opérations et activités au regard des réglementations régissant les investissements étrangers.

## Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY

### 1.2.4. La fiscalité et les transactions

- Gestion des contentieux fiscaux ;
- Conseils fiscaux ;
- Sécurisation des risques fiscaux inhérents aux opérations et activités au regard des réglementations régissant les investissements étrangers ;
- Assistance pour la structuration fiscale des projets d'investissements, de partenariats, ou d'appels d'offres.

EY et à travers ses différents domaines d'intervention a pu réaliser un CA important qui lui a permis d'être classée 3eme au niveau mondiale :

**Tableau n°6:** Evolution du CA EY par métier et par année en million d'euro

Année	FY 19	FY 18	FY 17	F 16
<b>Métier</b>				
<b>Assurance</b>	12,646	12,534	11,632	11,301
<b>Taxe</b>	9,460	8,995	8,179	7,751
<b>Consulting</b>	10,236	9,621	8,526	7,846
<b>Strategy and transactions</b>	4,052	3,622	3,067	2,728
<b>Total</b>	36,394	34,772	31,404	29,626

**Source :** [https://en.wikipedia.org/wiki/Ernst\\_%26\\_Young](https://en.wikipedia.org/wiki/Ernst_%26_Young) (consulté le 20/05/2020 à 18H)

## 2. Présentation d'EY Algérie

A l'instar de toutes les entités du groupe EY, la filiale EY Algérie agit localement en bénéficiant du support méthodologique et de l'ensemble des ressources, compétences, connaissances et savoir-faire du groupe pour le plus grand bénéfice de ses clients dans tous les métiers.

### **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

---

Depuis plus de 30 ans EY a bien su s'imposer au cœur du marché algérien grâce à la qualité de ses services et la compétence de ses collaborateurs, EY devient le n°1 de conseil en Algérie avec une structure 100% locale comportant plus de 80 collaborateurs.

La stratégie d'EY se base sur trois axes principaux <sup>1</sup>

- Marketing et Innovation :
  - Stratégie de croissance : Innovation, planification, investissement et financement structuré ;
  - Marketing, ventes et relation client ;
  - Transformation digitale des canaux et des organisations ;
  - Business Analytics : modèles prévisionnels, gestion de bases clients.
  
- Management :
  - Organisation & Optimisation des processus ;
  - Performance des fonctions financières et de support ;
  - Excellence opérationnelle et conduite du changement ;
  - Gestion des risques, du contrôle et audit internes.
  
- Technologie :
  - Transformation et performance de la fonction IT ;
  - Stratégie SI / Evolution des métiers (méthodes, architectures, organisations) ;
  - Risques et sécurité IT ;
  - IT Analytics : Business intelligences.

A fin d'assurer la réalisation de ses objectifs et son intervention dans tous les domaines avec pérennité, EY impose à ses employés des principes et valeurs quelle met au cœur de sa stratégie

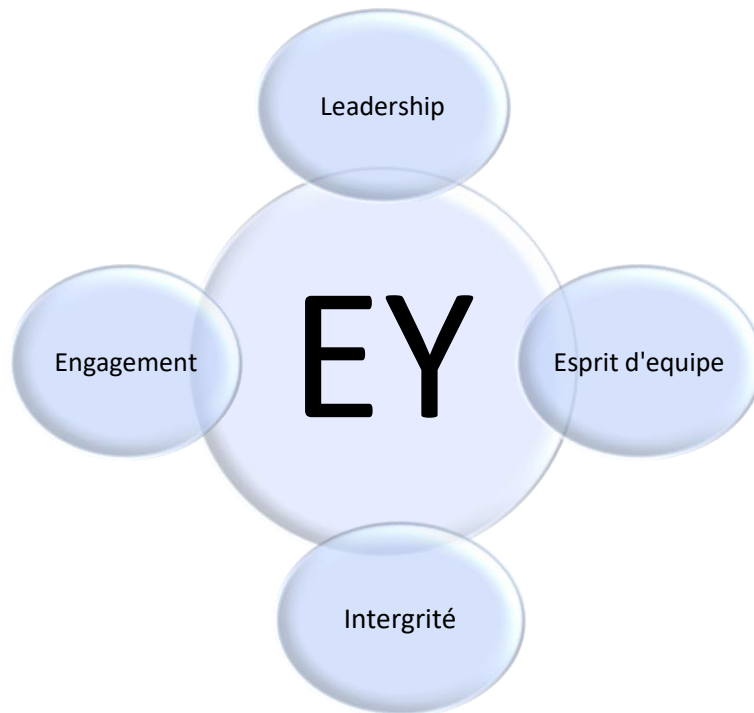
---

<sup>1</sup> Documents internes d'EY

## **2.1. Leurs principes et valeurs**

### **- Les principes**

*Figure n°9 : Les principes d'EY*



**Source :** Documents internes

### **- Leurs valeurs**

Les valeurs peuvent se définir comme l'ensemble des règles mises en œuvre par un organisme auquel se réfèrent communément les membres d'une collectivité, EY a implanté ses propres valeurs lesquelles tous les employés sont tenus de suivre et qui se résument comme suit :

- Des hommes et des femmes vivant l'intégrité, le respect et l'esprit d'équipe ;
- Des hommes et des femmes dynamiques, passionnés et ayant un comportement de leader et de décideur ;
- Des hommes et des femmes sachant construire des relations justes et durables.

## **2.2. Domaine d'intervention**

L'activité du cabinet étant pluridisciplinaire, vise un nombre important de clients agissant dans des domaines différents :

- Banque, Assurances et Marchés de capitaux ;

## **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

---

- Grande consommation et Distribution;
- Ingénierie, Construction et Immobilier;
- Pétrole, gaz et secteur minier;
- Pharmacie;
- Produits industriels;
- Secteur public;
- Télécommunications et Technologies;
- Transports et Automobile et avec des tailles multiples.

Et ayant une taille différente :

- Des institutions gouvernementales à vocation économique
- Des groupes industriels publics
- Des filiales de multinationales de grande envergure
- Des grands groupes privés algériens
- Des Pme Algériennes
- Des Investisseurs
- Des banques et sociétés d'assurances

### **3. Présentation de l'entité auditée :**

Dans cette partie nous allons présenter d'une manière très restreinte l'entité auditée par notre cabinet d'accueil EY lors de sa mission CAC, laquelle on nommera X pour des raisons de confidentialité.

X est une SPA activant dans le secteur de l'hôtellerie. Elle a été créée en 2005 par deux groupes détenant chacun une part égale.

X détient une chaîne d'hôtels présente un peu partout dans le territoire algérien.

La structure de l'entreprise peut être présentée sous la forme d'un organigramme fonctionnel.

### **Sous section 2 : La démarche d'évaluation d'EY**

En vue de certifier la régularité et fiabilité des comptes de l'entité X, EY est tenue d'adopter une démarche encadrant les étapes à considérer. L'évaluation du contrôle interne constitue une étape primordiale de la démarche. La méthodologie d'EY concernant l'évaluation peut être résumée ainsi :

## **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

---

### **1. Méthodologie d'évaluation du contrôle interne**

En évaluant le contrôle interne nous allons nous assurer que les principes régissant un contrôle interne efficient et efficace sous cités sont respectés : <sup>1</sup>

- Une organisation claire, des missions et des responsabilités explicitées ;
- Des procédures formalisées, comprises, appliquées et adaptées ;
- Une grande importance accordée à la compétence et à l'intégrité du personnel et à tout ce qui peut les renforcer, en particulier pour les postes sensibles ;
- Des séparations de fonction et, en particulier une séparation des fonctions de décision, de protection et de conservation des actifs, de comptabilisation ;
- Un suivi régulier de ce qui « marche » et « ne marche pas » dans le fonctionnement de chaque processus

Pour cela et durant cette étape EY s'engage à revoir le CI de l'entité nous allons présenter brièvement cette démarche :

#### **1.1. Prise de connaissance du CI**

L'auditeur apprend à connaître l'entité objet d'audit à travers les entretiens et questionnaires avec ses employés, mais aussi il se sert de son observation lui permettant de distinguer les comportements des salariés et de remarquer des dysfonctionnements qui ne pourront peut-être pas être détectés autrement.

#### **1.2. Analyse des procédures**

Cette étape permet la description et l'appréhension du fonctionnement de chaque cycle (achat, vente, stock, trésorerie...) soit en faisant des entretiens avec le personnel responsable de chaque processus ou bien en observant la version écrite des procédures. A partir d'ici l'équipe retirera les éléments clés constitutifs des défaillances What can go wrong (WCGW) et s'assura des contrôles mis en place par l'entité à fin de déterminer les procédures manquantes devront avoir lieu. L'auditeur matérialise sa description par la rédaction des mémos (narratifs).

#### **1.3. Test de procédures**

L'auditeur effectuera en suite ses tests sur lesdites procédures pour s'assurer que :

---

<sup>1</sup> Document interne

### Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY

---

- **Le design (conception)** : est sain et que les contrôles nécessaires existent.
- **L'efficacité opérationnelle** : Une fois la conception et la mise en application d'un contrôle évaluées, l'auditeur test sa bonne application.

#### 1.4. Détermination des risques

Après que les défaillances soient repérées et à fin d'apprécier et détecter les risques susceptibles d'engendrer des anomalies significatives, EY retient ces assertions :

- (C) Exhaustivité (Completeness) :

Toutes les transactions, informations et événements qui auraient dû être enregistrés ont effectivement fait objet d'un enregistrement et ce dans le bon exercice comptable.

- (V) Evaluation (Valuation):

Tout actif ainsi que passif ont été évalué correctement.

- (E) Existence (Existence) :

Les actifs et passifs doivent exister réellement et figurer sur les états financiers à tout moment donné.

- (R&O) Droits & obligations :

L'entité a le droit d'utiliser son actif, tant dis que le passif représente son obligation.

Suite aux analyses de ces assertions, l'auditeur détermine le niveau de risque :

- Le risque inhérent associé à une assertion perspicace est jugé par l'auditeur comme étant Higher (élevé) ou Lower (bas).

Le risque inhérent est dit élevé/higher lorsque l'assertion est affectée par:

- Un risque considérable ;
- Des risques spécifiques augmentant la probabilité qu'une inexactitude importante soit commise.

Le risque inhérent est estimé bas / lower si l'auditeur juge que la probabilité qu'une anomalie significative se produise est très faible.

⇒ Le risque de contrôle peut être soit :

## **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

---

- « rely on control » un contrôle effectif ;
- Ou « not rely on control », contrôle non effectif.

C'est sur base des résultats du contrôle de ce risque que l'auditeur détermine s'il se réfère au contrôle interne ou pas lors de son calcul des seuils.

⇒ CRA ( combined risk assessment):

À partir de la combinaison du risque inhérent et le risque de contrôle naît le CRA qui selon son échelle peut être low ( bas) , moderate ( moyen) ou high ( élevé).

### **1.5. Etablissement des seuils**

EY établit plusieurs seuils, l'un des seuils principaux est le PM ( Planning materiality) le seuil de matérialité , d'autres seuils ainsi se présentent comme le ET , SI , qui s'obtiennent par des pourcentage du PM. Les différents seuils et leurs méthodologies de calcul seront détaillés dans la deuxième section.

### **1.6. Rapport sur le CI**

A la fin de la mission, et après observation et analyse du contrôle interne l'auditeur exprime ses recommandations sur les dysfonctionnements soulevés que l'entité auditée doit prendre en considération.

## **Section 2 : Le déroulement de la mission d'évaluation du contrôle interne**

L'auditeur ne néglige aucune des étapes d'évaluation du CI, l'importance de chacune relève de sa participation dans la détermination des risques, dans ce qui suit nous verrons l'application de la démarche d'évaluation d'EY lors de sa mission CAC effectuée au sein l'entreprise X, nous allons dans un premier temps analyser les procédures d'achats et trésorerie d'une filiale de X pour pouvoir en suite identifier les risques et déterminer les seuils à considérer lors de l'évaluation des comptes de X et enfin conclure sur la validité du contrôle interne de la société X.

### **Sous section 1 : Analyse et test des procédures de la filiale de X**

L'hôtel effectue des milliers d'opérations tout au long de l'année comptable, le cheminement et les étapes de ces opérations dès leur début jusqu'à leur fin sont mentionnés dans les procédures, l'auditeur durant sa mission tient compte de ces étapes :



## **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

---

### **1. Prise de connaissance**

L'audit s'est déroulé dans un climat de confiance entre les auditeurs et les différents audités. Les entretiens nous ont permis de comprendre le déroulement de l'activité des audités ainsi que le mode de fonctionnement des différents processus.

Il est à noter que l'entité possède des outils informatiques lui permettant de gérer son activité qui sont les suivants :

#### Comptabilité :

- SUN (une base de données est dédiée à chaque hôtel).
- Microsoft viso : utilisé pour effectuer les extractions et le chargement des écritures sur SUN

#### Immobilisations:

- Module Immobilisation de SUN.

#### Vente :

- Logiciel OPERA interfacé avec MICROS.

#### Stock:

- Le Module MC de la solution intégrées MICROS.

#### Paie:

- Sage Paie.

### **2. Analyse des procédures**

Nous allons tout au long de cette phase décrire deux procédures d'une filiale de X que nous trouvons pertinentes ; l'achat et la trésorerie, pour cela nous allons rédiger des mémos comportant tous les détails concernant lesdites procédures, et en suite passer à l'analyse de ces dernières à fin d'identifier les WCGW constituant des dysfonctionnements et s'assurer de la mise en place des contrôles pour y pallier.

Entre autre, nous allons nous focaliser sur le respect de deux critères essentiels :

- L'autorisation : une autorisation est attribuée à toute personne à fin d'accomplir sa tâche.
- Séparation des tâches : l'établissement et la validation d'un document doivent être fait par deux personnes distinctes.

## **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

---

### **2.1. Procédure d'achat**

Nous allons procéder à la description complète du cycle des achats à fin de pouvoir identifier les différents services et personnes intervenant dans le processus d'achat, types d'achats, cycle des achats depuis l'expression du besoin jusqu'au décaissement et comptabilisation, Cette étape doit nous permettre d'optimiser notre analyse des risques à fin d'identifier les principaux risques freinant le respect des dispositions de contrôle interne mis en place et de déterminer leur pertinence et de mieux appréhender nos travaux substantifs éventuels.

L'analyse du cycle fournisseur ou achat est importante, car les risques principaux résident dans l'exhaustivité des dettes et le bon rattachement des charges à l'exercice adéquat, une dette est une charge afférente dans un exercice elle doit être comptabilisé lors de la livraison physique de produit; ainsi que toute livraison ayant lieu devrait faire objet d'une constatation de provision.

#### **2.1.1. Les intervenants**

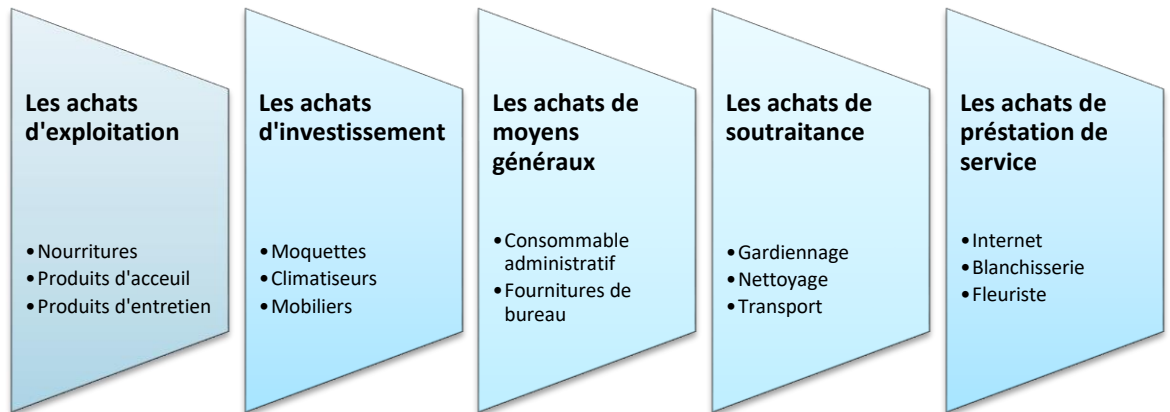
Nous avons identifié dans un premier lieu les intervenants de la filiale de X dans le processus achat objet d'étude avec qui nous avons effectué dans entretiens :

- M. B.Karim, responsable des achats.
- M. H.FADEL , assistant chargé des achats.
- M. M.Mohamed, comptable fournisseurs.
- M. L.Karim responsable technique.
- M. D.Kamel , chef comptable.

#### **2.1.2. Les achats effectués au niveau de l'hôtel**

Nous avons repéré les différents types d'achats ayant lieu dans la filiale de l'entité X objet d'étude :

*Figure n°10 : Type d'achat de l'hôtel*



**Source :** Etablie par nos soins sur la base de documents internes

Nous allons nous focaliser sur les achats d'exploitation, ces derniers représentent la majorité des achats globaux de l'hôtel, ils sont effectués par la direction des achats et ils sont constitués de:

⇒ Achats alimentaires :

- Nourriture ;
- Boisson.

⇒ Achats hors alimentaires :

- Produits d'accueil ;
- Produits d'entretien ;
- Vaisselle.

### **2.1.3. Processus d'achat**

Le processus d'achat s'effectue comme suit :

#### **- Expression du besoin**

Il n'existe pas une fréquence déterminée pour effectuer des achats ses derniers se font selon le besoin qui est exprimé oralement à l'assistant des achats.

Pour les produits hors nourriture (nourriture en stock pate et huile par exemple, produits d'entretiens, produits d'accueil, boissons) le besoin est exprimé par l'économiste qui constate le manque au niveau des stocks à fréquence régulière et selon des seuils de quantités exigés en stock.

### **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

Pour les produits nourriture de type fruit, légume viandes ou poulet, le chef de cuisine ou son assistant en cas d'absence, passe sa commande à l'assistant selon le besoin. Si le montant de la commande est inférieur à 80 000 DZD la commande est validée par le chef de service, si la commande est supérieure à 80 000 DZD, la commande est validée par le DG.

Ce barème de validation est applicable uniquement pour les produits nourritures et boissons, pour toutes les autres commandes, la validation du DG est obligatoire et ce peu importe le montant de la commande en plus de la validation du chef de service.

A travers notre analyse concernant l'expression du besoin, nous avons pu tirer ces remarques:

- La demande d'achat n'est pas matérialisée.
- La quantité de produits à acheter est limitée en raison du volume réduit des économats de stock, ce qui engendre une fréquence d'achat élevée pour un même produit.

⇒ **WCGW :**

- Risque d'effectuer des achats abusifs ;
- Risque d'achat par des personnes non habilitées.

⇒ **Contrôle :**

- Le bon de commande est validé par le chef de service et/ou le DG.

#### **- Etablissement et envoi du bon de commande**

Avant de saisir la commande, l'acheteur contacte le fournisseur à fin de s'assurer de la disponibilité du produit.

Les fournisseurs, les produits ainsi que les prix sont référenciés dans le système Micros (MC), dans le cas d'une commande d'un produit disposant de plusieurs fournisseurs, une comparaison rapport prix/disponibilité du produit est effectuée.

Il est convenu avec les fournisseurs d'informer le service achat de l'hôtel en cas de changement des prix.

La prospection pour de nouveaux fournisseurs se fait environs semestriellement et ce lors des changements des cartes et menus. (Les cartes sont revues sur la base de deux critères : Les réclamations clients et la rentabilité du produit)

### **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

---

Les acheteurs effectuent leurs prospections aléatoirement, en se déplaçant par exemple dans les supermarchés ou dans les foires agroalimentaires. Une fois le panel fournisseurs constitué, ces derniers sont convoqués pour une présentation de leurs produits.

Une facture pro forma et une offre de service sont également demandées au fournisseur potentiel, c'est sur cette base que le choix final du fournisseur se fait.

Le choix du fournisseur pour les produits de type alimentaire n'est pas matérialisé ni validé. Quant au choix des fournisseurs d'investissement, un tableau comparatif synthétisant 3 fournisseurs sélectionnés reprenant les montants des factures proforma et mentionnant le fournisseur retenu et ceux rejetés, ce document est validé par le service demandeur, le service technique ainsi que le DG suite à cela le nouveau fournisseur présente un dossier contenant un registre de commerce, un certificat d'existence et un certificat fiscal qui servent de support à la création du nouveau fournisseur sur le système.

Une fois le fournisseur sélectionné, l'acheteur introduit la commande sur MC en saisissant les informations relatives à l'achat et fait valider le bon de commande par le chef de service concerné ou et /ou le DG (Selon l'échelle de validation)

Concernant les achats de fruits et légumes, viandes rouges, volaille et poisson, le bon de commande est remplacé par une « Market List » qui doit être validée par le chef cuisinier et ce pour des seuils non limités.

Chaque 20 jour, l'acheteur reçoit une liste actualisée des prix des fruits et légumes à fin de prendre connaissance des fluctuations des prix du fournisseur.

Aussi un tableau des variations des prix de fruits, légumes, poissons, volaille et viandes rouges est établi mensuellement. Il vise à comparer le changement de prix entre le mois précédent et le mois en cours, le tableau est visé par responsable des achats, le chef cuisinier, et le DG.

Après notre analyse, on a remarqué que :

- Le choix des fournisseurs de produits d'exploitation n'est pas optimal ; la prospection se fait librement par l'acheteur et le choix final ne suit pas de principe de Benchmarking et n'est pas validé par le management.
- Pour les commandes de fruits et légumes, la « marketlist » fait fois de bon de commande, cette dernière n'est pas approuvée par le chef de service ni par le DG.

### **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

---

- Il n'existe pas de demande ou d'autorisations formulées pour la création de nouveaux fournisseurs sur les systèmes. Toute personne ayant accès aux systèmes SUN et MC ont la possibilité de créer de nouveaux fournisseurs et de les supprimer.

⇒ **WCGW :**

- Bon de commande non conforme au besoin ;
- Création de fournisseurs fictifs (décaissements frauduleux).

⇒ **Contrôle :**

- Le bon de commande est validé par les chefs de service et/ou le DG selon les échelles de validations ;
- Les comptes fournisseurs sont réels.

#### **- Réception et travaux de vérification**

La livraison se fait au niveau de l'hôtel. Une fois la marchandise arrivée, le magasinier ou l'économiste constate si la quantité reçue est conforme à la quantité sur le bon de livraison ou le bon de réception physique, puis appose sa signature. Le chef de service concerné par l'achat de la marchandise approuve une conformité qualité et appose également sa signature sur le même document.

La procédure est la même pour toutes les marchandises stockées (rentrant dans les économats). L'acheteur saisit manuellement la livraison sur le système MC en renseignant les quantités physiquement reçues.

Un bon de réception système est généré après la validation conformité qualité/ quantité. A la réception de la facture fournisseur, elle est transmise au DG pour le bon à payer, et le montant de la facture est saisi sur MC pour générer une facture système.

**NB :** En cas d'écart entre la valeur facturée et la valeur livrée, le système le signale par un message d'erreur.

On a remarqué que :

### **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

---

Les quantités livrées ne sont pas toujours conformes aux commandes, et les écarts ne sont pas validés par le chef de service ou le DG, néanmoins le chef de service valide le BL et la facture.

⇒ **WCGW** :

- Qualité/quantité de la marchandise livrée non conforme à la commande ;
- Erreur de saisie du montant de la facture sur le système.

⇒ **Contrôle** :

- Rapprochement de la quantité de marchandise reçue avec le BL qui est et validé par l'économiste et le chef de service concerné.
- Le système MC signale en rouge les écarts entre la valeur de la facture et la valeur de la livraison.

#### **- Comptabilisation des décaissements**

A la réception du bon de livraison, le dossier est remis au service achat pour un premier contrôle, le contrôleur fait un rapprochement entre les montants des factures et les quantités commandées et livrées puis appose sa signature sur la facture fournisseur ou la facture MC (le contrôle facturation est effectué pour les achats stockés et consiste à vérifier si le montant de la facture saisie sur MC est conforme à la facture réelle du fournisseur).

Le dossier est ensuite transmis au comptable fournisseur qui effectue une seconde vérification du même dossier (conformité du dossier, BC, facture, livraison) et signe le deuxième contrôle avant de procéder à la comptabilisation (constatation de la dette).

La comptabilisation se fait quotidiennement sur le logiciel « SUN » qui est accessible par tous les comptables du service avec un code différent pour chacun. Le comptable saisit le nom du fournisseur, le numéro de la transaction et le numéro de facture et passe l'écriture comptable en débitant les stocks ou la charge et en créditant la dette fournisseur.

Chaque fin de mois le comptable fournisseurs demande aux acheteurs un état des factures non parvenues à fin d'annuler la provision sur les factures qui sont parvenues durant le mois. (cet état est généré par rapport aux livraisons sur le système MC, la comptabilisation des FNP est basée sur MC).

### **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

---

Pour les services, les factures non parvenues sont comptabilisées sur la base de la dernière facture du fournisseur. Dans le cas d'une double comptabilisation de la même facture sur la base du numéro de référence transaction, le système « SUN » affiche un message d'erreur, cependant il reste possible de comptabiliser la même facture en ignorant le message d'erreur.

On a remarqué que :

Une double comptabilisation d'une même facture peut avoir lieu, le système SUN affiche un message d'erreur mais permet la transaction.

⇒ **WCGW :**

- Principe de séparation de tâches non respecté, la personne chargée d'effectuer les achats est la même habilitée à contrôler les dossiers d'achats avant la comptabilisation.

⇒ **Contrôle :**

- Un deuxième contrôle est effectué au niveau du comptable fournisseurs avant d'effectuer la comptabilisation
- Le système SUN affiche un message d'erreur en cas de double comptabilisation de la même facture.

- **Règlement fournisseurs**

Chaque fin du mois un rapprochement est fait entre SUN et MC pour rapprocher les quantités en stock.

Après la clôture des comptes une balance âgée est imprimée des fournisseurs à payer dans le mois et rapprochée avec les factures physiques, c'est sur cette base qu'il saisit le montant sur l'ordre de virement.

Le comptable envoie la liste des fournisseurs avec le RIB au responsable qui effectue une dernière vérification avant d'établir un ordre de virement global signé par le DG.

Le paiement des fournisseurs se fait la plus part du temps par virement bancaire à travers des ordres de virement globaux. Le paiement par chèque peut se faire pour les nouveaux fournisseurs qui n'ont pas encore communiqué de RIB ou pour les fournisseurs exceptionnels, les validations sont les mêmes pour les chèques (DG).

Une fois l'ordre de virement validé par le DG, il est déposé en banque pour le virement des comptes.



## **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

Pour conclure, notre revue du processus achat met en exergue quelques risques, cependant, des contrôles sont mis en place au niveau de l'hôtel (la filiale) permettant de détecter des anomalies éventuelles. Nous n'avons donc pas identifié d'anomalies significatives lors de notre test de cheminement ce qui nous permet d'approuver le design de la procédure achat.

### **2.2. Procédure de trésorerie**

En ce qui suit, nous allons voir un aperçu sur la procédure de trésorerie dans laquelle on va décrire le cycle des disponibilités de la filiale de X, comprendre la nature des flux d'encaissement et de décaissement, les moyens de paiement et d'encaissement, et les rapprochements bancaires pour pouvoir identifier les WCGW et les contrôles nécessaires :

Pour cela nous avons effectué des entretiens avec :

- M. B.Nadir, caissier ;
- M. D.Kamel, chef comptable ;
- M. B.Karim, responsable des achats et contrôle ;
- M. T.Anis, comptable débiteurs.

#### **2.2.1. Comptes bancaires**

L'entreprise dispose d'un total de 6 comptes bancaires auprès de la banque Y:

Deux comptes en dinars ,1 compte (compte d'investissements) ,1 compte en euro ,1 compte exportation en euro (compte libre), 1 compte en dollars.

##### **- Ouverture de nouveau compte**

L'ouverture d'un nouveau compte bancaire se fait au niveau du siège.

##### **- Rapprochements bancaires**

Chaque fin de mois les états de rapprochements bancaires sont établis et validés par le chef comptable, en effet ce dernier effectue à son niveau le rapprochement entre le solde des comptes bancaires en comptabilité générale et le solde figurant sur les relevés bancaires à fin de vérifier leurs concordances, et ce pour l'ensemble des comptes, l'état de rapprochement est validé aussi par le DG.

##### **⇒ WCGW**

- Risque de décalage de trésorerie entre la comptabilité et les relevés bancaires (décaissement frauduleux,...).

⇒ **Contrôle identifié**

- Les états des rapprochements bancaires sont établis mensuellement par le chef comptable et validés par le DG.

- **Alimentation des comptes**

Les comptes en DZD sont alimentés deux fois par semaine, le caissier dépose les ordres de virements ou le bordereau de chèques à la banque qui accuse réception.

Les comptes en £ et en USD sont alimentés à la demande, si le solde est supérieur ou égal à son équivalent en DZD soit 100 000 DZD, 50% du montant sont encaissés en devise, les 50% restants sont encaissés en DZD.

Le cas cité ci-dessus n'est applicable que pour l'EURO et l'USD, les autres devises telles que le GBP et le Dollar Canadien sont encaissées à 100% en DZD.

Le dossier de la demande est signé par le DG et comprend une demande formulée à la banque, l'attestation de service fait, une facture globale et toutes les factures la constituant.

**2.2.2. Caisse**

*Figure n°11 : Type de caisses*

3 caisses recette	une caisse dépense plafonnée à 100 000 DZD	une caisse monnaie plafonnée et fixe à 50 000 DZD
<ul style="list-style-type: none"><li>• Concerne les recettes provenant de : Réception, Bar, Restaurant</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• le montant de 100 000 DZD est mis à la disposition du responsable technique pour les dépenses quotidiennes</li><li>• matérialisée par un bon de paiement signé par le caissier, responsable technique, DG</li><li>• sert aussi aux dépenses exceptionnelles &lt; 6000 DZD avec bon de paiement validé par les 4 signataires plus le justificatif de la dépense</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• utilisée uniquement pour convertir au personnel (serveur, bar man, réceptionniste) en besoin de monnaie.</li></ul>

**Source :** Etablie par nos soins sur la base de documents internes

### **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

---

Chaque fin de mois le caissier établit un PV de caisse sur lequel figure le montant des dépenses et le montant restant dans la caisse. Le PV est validé par le caissier le contrôleur, et le DG.

Nous notons également que les contrôles de caisses sont faits inopinément (environ trois fois par mois), à fin d'établir un constat des dépenses pour la caisse ; le PV est validé par le caissier, le contrôleur et le DG (ou adjoint du DG).

D'après notre analyse nous avons détecté :

⇒ **WCGW**

- Risque de décaissement frauduleux ;
- Risque de décaissement abusif.

⇒ **Contrôle**

- Les dépenses par caisse sont justifiées et validées auprès du DG;
- Les décaissements sont plafonnés et validés par le DG.

#### **2.2.3. Encaissements clients**

Les encaissements clients se font par plusieurs moyens de paiement :

- Virement bancaire ;
- Cash ;
- Chèque ;
- Carte Visa ;
- Master card;
- American express;
- Master club.

Il y a deux types de clients, les conventionnés et les non conventionnés. Les clients conventionnés bénéficient d'un délai de règlement de 15 jours après leur hébergement,

Les clients non conventionnés doivent payer à l'avance une caution dont la valeur est estimée en fonction de nombre de nuitées et la consommation potentielle du client.

Chaque jour le caissier procède au comptage des enveloppes d'encaissements provenant des caisses recettes avec la présence d'un témoin (signature obligatoire des deux intervenants

### **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

---

lors du retrait de l'enveloppe), pour chaque enveloppe retirée le caissier et le témoin doivent signer dans un registre tenu par le réceptionniste. Il rapproche le montant encaissé par réceptionniste avec le CASHIER SUMMARY qui contient le détail des encaissements par réceptionniste (car chaque enveloppe correspond à l'encaissement d'un réceptionniste). Il rapproche également le comptage avec la trial balance générée par opéra. Cette opération est matérialisée par un PV de contrôle des encaissements quotidiens mentionnés dessus le montant théorique (montant sur opéra) et le montant physique (réellement encaissé), le document est validé par le caissier, le contrôleur.

Remarque :

Pour les paiements par carte (visa, master card), le caissier prend en compte le second ticket (le premier ticket correspond au montant de la caution).

Pour les paiements via American express, La banque du client contacte l'hôtel avant l'arrivée de ce dernier pour confirmer que le client dispose d'un compte bancaire ou qu'il dispose d'une autorisation de retrait chez elle. Le client doit également communiquer combien de jour il compte séjourner au sein de l'hôtel ainsi que sa consommation potentielle au sein de l'hôtel (nombre de nuits, nombre de repas...etc.) pour établir une estimation de ses frais de séjour pour bloquer une caution dans son compte bancaire.

D'après la description du processus d'encaissement du client ces dysfonctionnements sont probables :

⇒ **WCGW**

- Risque de paiement avec faux billets ;
- Risque de vols au niveau des caisses recettes ;
- Risque d'égarement des enveloppes.

⇒ **Contrôle**

- Le caissier dispose d'une machine à compter qui rejette les faux billets ;
- Rapprochement des montants des encaissements avec la trial balance et le cashier summary ;
- Le réceptionniste est tenu du suivi des retraits d'enveloppes grâce à un registre dans lequel pour chaque enveloppe retirée le caissier et le témoin doivent signer.

## Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY

### Conclusion

Tous les risques identifiés lors de notre revue de processus sont associés à des contrôles mis en place au niveau de l'hôtel. Nous n'avons donc pas détecté d'anomalies significatives lors de notre test de cheminement de la filiale de X et nous jugeons que le design de la procédure de trésorerie est satisfaisant.

### 3. Les tests opérationnels

Une fois les procédures analysées, les risques pouvant avoir lieu détectés et les contrôles nécessaires faisant face aux risques sont conçus, nous allons procéder aux tests de contrôles de la filiale de X qu'on nomme des tests opérationnels qui ont pour objectif la vérification des points retracés lors des tests de cheminement.

Ce contrôle ne peut en aucun cas avoir lieu que si l'auditeur juge que le « design » de la procédure observée dans l'étape précédente est satisfaisant, autrement dit qu'il est bien conçu.

A fin de concevoir ce test nous allons procéder à la méthode d'échantillonnage. Pour pouvoir déterminer notre échantillon nous allons nous référer à la démarche fixée par le groupe EY qui se présente comme suit :

L'échantillon à considérer dépendra de la fréquence des contrôles mis en place par l'entité ainsi que le nombre de la population, pour cela nous retiendrons ce barème concernant le 1<sup>er</sup> critère :

**Tableau n°7** : Nombre de test opérationnels maximaux en fonction de la fréquence des contrôles

Fréquence du contrôle	Nombre de test maximal
Contrôle quotidien	25
Contrôle hebdomadaire	5
Contrôle mensuel	2
Contrôle trimestriel	2
Contrôle annuel	1

Source : Documents internes

### Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY

La majorité des contrôles effectués dans notre cas d'étude sont quotidiens. La sélection à considérer dans ce cas est calculée sur la base de 10% du nombre de la population. L'échantillon ne peut dépasser le nombre de 25 quand il s'agit d'une population supérieure à 250 individus, et ne peut être au dessous de 5 quand le nombre d'individus est inférieur à 5

#### 3.1. Test de contrôle de la procédure achat

*Tableau n°8 : Test de contrôle sur la procédure d'achat*

Contrôle clé	Echantillon	Effectif	Non effectif	Non transmis	Conclusion Effectif/ Non effectif
Bon de commande validé	25	22	2	1	Non effectif
Facture validée	25	25	-		Effectif
Bon de livraison validé	25	23	2		Non effectif
Règlement autorisé	25	25	-		Effectif
Tableau comparative des offres/devis validé	25	-	24	1	Non effectif

**Source :** Documents internes

Nous avons qualifié les procédures d'achats de non effectifs suite à notre test opérationnel démontrant la non application de certains contrôles de base mis en place , nous avons identifié des déficiences qui sont les suivantes.

#### - **Déficiences sur le test de contrôle**

- Manque du bon de commande pour deux achats alimentation (poissons et pains);
- Manque la validation du directeur technique sur un bon de livraison ;
- Absence du service fait pour une prestation de photographe.

Pour y remédier, nous recommandons :

#### - **Recommandations**

- S'assurer que l'ensemble des achats soient effectués sur la base d'un bon de commande ;

### Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY

- S'assurer que les bons de livraison et services fait soient établis et approuvés par les personnes habilitées.

#### 3.2. Test de contrôle de la procédure trésorerie

*Tableau n°9* : Test de contrôle sur la procédure de trésorerie

Contrôle clé	Echantillon	Effectif	Non effectif	Non transmis	Effectif / Non effectif
<b>PV de caisse</b>	10	2	8	-	Non effectif
<b>Rapprochement bancaire</b>	16	10	6	-	Non effectif

**Source** : Documents internes

Suite à notre test concernant la procédure de trésorerie, nous avons constaté que quatorze parmi les contrôles mis en place sont non appliqués réellement, ces déficiences ont été détectées :

#### - **Déficiences sur le test de contrôle**

- Absence de validation du responsable sur deux états de rapprochement bancaires ;
- Etat de rapprochement bancaire non établi pour les comptes AMEX, VISA et MASTER CARD ;
- Aucun contrôle mensuel n'est effectué sur les caisses restauration, bar, réception et monnaie.

Pour y pallier ces recommandations sont à considérer :

#### - **Recommandations**

- Veiller à l'établissement des états de rapprochement sur une base mensuelle pour l'ensemble des comptes et s'assurer de leur validation par le responsable ;
- Veiller à l'établissement des PV de caisse sur une base mensuelle pour l'ensemble des caisses.

**Sous section 2 : Risques et seuils**

L'analyse de chaque procédure permet à l'auditeur d'identifier les différents risques freinant l'avancement de l'entité et la mettant devant divers dangers tel que la fraude, à fin de minimiser ces risques affectant le contrôle des comptes l'auditeur procède à la détermination des seuils , en ce qui suit nous présenterons les risques et les seuils de l'entreprise X.

**1. Détermination des risques**

**1.1. Risque inhérent**

A travers notre analyse des procédures de la filiale que nous avons pris comme exemple ainsi que les autres filiales de l'entité X, les WCGW et leurs contrôles ainsi que les assertions, nous avons pu estimer le risque inhérent du groupe pour chaque rubrique (trésorerie et achat), ces résultats seront synthétisés dans ce tableau :

*Tableau n°10: Détermination du risque inhérent*

Poste	Assertions	Risque inhérent	Commentaire
<b>POSTE CASH (Trésorerie)</b>	Exhaustivité ( Completeness)	Higher( élevé)	Etant associé à un risque de fraude, nous avons considéré l'IR sur ce post comme étant higher( élevé )
	Existence ( Existence )	Higher( élevé)	
	Droits & obligations (Rights & Obligations)	Higher( élevé)	
	Evaluation (Valuation)	Higher( élevé)	
<b>POSTE ACHAT</b>	Exhaustivité ( Completeness)	Lower( bas)	Aucune problématique particulière rattachée à ce compte n'a été identifiée. Nous avons considéré l'IR comme étant Lower ( bas)
	Existence ( Existence )	Lower( bas)	
	Droits & obligations (Rights & Obligations)	Lower( bas)	
	Evaluation (Valuation)	Lower( bas)	

**Source :** Etabli par nos soins sur la base de documents internes



### Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY

D'après ce tableau et comme conclusion, le risque inhérent de l'entité X concernant les achats a été estimé bas, tant dit que celui de la trésorerie était élevé à cause du risque de fraude.

Ce dernier qui représente la probabilité qu'un acte illicite se produise par un acteur interne ou externe de l'entreprise au détriment de cette dernière et visant son enrichissement personnel.

#### 1.2. Le risque de contrôle

Suite aux tests de procédures effectués au niveau de la filiale que nous avons traité précédemment, ainsi que les résultats que nous avons obtenu des autres filiales, nous avons conclu que pour les achats aussi que la trésorerie, les contrôles ne sont pas effectifs.

#### 1.3. CRA (combined risk assessment)

Le CRA issu comme son nom l'indique de la combinaison des risques (risque inhérent et risque de contrôle) identifiés lors des phases précédentes, Il s'agit ici d'effectuer une analyse des risques qui sera la base de détermination du CRA.

Nous allons à travers ce tableau présenter les différentes appréciations du CRA en fonction de risque inhérent et risque de contrôle obtenus de l'entité X :

**Tableau n°11** : Détermination du CRA en fonction du risque inhérent et risque de contrôle

Evaluation du risque de contrôle	Rely on control Dépend du contrôle		Non rely on control Ne dépend pas du contrôle	
	Lower(bas)	Higher(élevé)	Lower (bas)	Higher(élevé)
<b>Evaluation du risque inhérent</b>	Lower(bas)	Higher(élevé)	Lower (bas)	Higher(élevé)
<b>CRA ( Combined risk assessment)</b>	Minimal(minimum)	Low (bas)	Moderate(moyen)	High(élevé)

Source : Documents internes

### Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY

Dans notre étude et selon le risque inhérent voire risque de contrôle appréciés, le CRA a été estimé pour les deux cycles comme suit :

**Tableau n°12** : Calcul du CRA pour le cycle achat et trésorerie

Processus	Risque inhérent	Risque de contrôle	CRA
Trésorerie	Higher(élevé)	Not rely to control	High(élevé)
Achat	Lower(bas)	Not rely to control	Moderate(moyen)

**Source** : Documents internes

Notre analyse des deux procédures nous a dévoilé que les deux cycles ne sont à l'abri des menaces, la trésorerie est exposée à un risque considérable de fraude, quant aux contrôles mis en place, leur non application était constatée pour les deux procédures.

L'entité devait revoir les procédures, concevoir d'autres et assurer l'application des contrôles.

## 2. Détermination des seuils

### 2.1. Seuil de planification (planning materiality)

La détermination du PM est l'une des finalités de l'évaluation du contrôle interne, tout jugement ou décision économique dépendront du seuil de matérialité. Ce dernier nous permettra de déterminer la cible (les montants les plus significatifs) à tester durant la vérification des comptes et sera ainsi la base de détermination de l'ET qu'on verra prochainement.

Ce seuil est calculé à partir d'un agrégat que l'auditeur trouve adéquat selon l'objectif de l'entité, à chacun de ces agrégats correspond une fourchette de pourcentage à considérer :

- Revenu avant impôt de 5% à 10% ;
- EBIT de 5% à 10% ;
- EBITDA de 2% à 4% ;
- Marge brute de 1% à 4% ;
- Situation nette de 1% à 5% ;
- Chiffre d'affaire de 0,5% à 2% ;
- Actif de 0,5% à 2%.

### Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY

Pour pouvoir déterminer le pourcentage le plus significatif à prendre en compte, on procédera à l'analyse des critères présentés ci-dessous :

**Figure n°12** : Fourchette de calcul du seuil de planification



**Source** : Documents internes

Si les critères sus cités ont tendance à être importants et douteux, le taux se rapproche du bas de la fourchette.

Dans notre cas, la consultation relative aux seuils, a fait ressortir que retenir l'agrégat correspondant à l'EBE fait sens puisque ce dernier est l'agrégat le plus regardé par les lecteurs des états financiers étant une base de calcul pour les redevances.

A partir du compte de résultat consolidé de l'entité X ainsi que les soldes intermédiaires de gestion on a pu calculer l'EBE de cette manière :

$$\text{EBE} = \text{Production de l'exercice} + (\text{Consommation de l'exercice}) + (\text{Autres charges d'exploitation})$$

### Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY

**Tableau n°13** : Méthode de calcul d'EBE

<b>Solde intermédiaire</b>	<b>Montant DZD</b>
<b>Production de l'exercice</b>	2 337 942 653
<b>Consommation de l'exercice</b>	(834 589 294)
<b>Autres charges d'exploitation</b>	(476 349 214)
<b>EBE</b>	1 027 004 145

**Source** : Etabli par nos soins sur la base de documents internes

En calculant pour l'agrégat EBE les taux inférieurs et supérieurs de la fourchette nous avons obtenu :

**Tableau n°14** : Calcul de l'EBE

<b>Agrégat</b>	<b>Solde de clôture</b>	<b>Fourchette</b>	
		1,0%	5,0%
<b>EBE</b>	1 027 004 145 DZD	10 270 041,45 DZD	51 350 207,25 DZD

**Source** : Etabli par nos soins sur la base de documents internes

En analysant l'environnement interne aussi qu'externe de l'entité X nous avons remarqué que :

- Le nombre d'actionnaire est limité ;
- Aucun changement significatif dans l'environnement de la société ;
- La société est viable vu son niveau d'activité et le support du groupe.

A partir de cette appréciation de l'environnement ainsi que notre analyse du risque inhérent, risque de contrôle et CRA obtenus, et vu que la loi algérienne voire normes d'audit ne fixent aucun taux, le dernier mot revient donc au jugement professionnel de l'auditeur, selon le notre, le taux a été décidé à 4,5% et le PM a été fixé donc à 46 215 186,525 DZD

#### **2.2. Seuil d'erreur tolérable (ET)**

L'erreur tolérable est le montant de l'erreur ou l'écart pouvant avoir lieu dans un compte sans pour autant que cette erreur ait un impact significatif sur la globalité de l'image délivrée

### Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY

par les états financiers. Si en testant une évidence on relève un écart supérieur à l'ET, cette marge est considérée comme étant un ajustement.

La détermination et fixation du pourcentage de l'erreur tolérable n'a pas de point de départ. Le taux de l'ET varie de 50% à 75% et dépend de plusieurs critères qualitatifs, par exemple :

- Probabilité d'avoir des ajustements ;
- Efficacité du contrôle interne ;
- Changements dans l'environnement de la société (staff, système d'information).

Dans notre mission nous avons jugé que 50% est le taux le plus cohérent aux critères observés. Nous avons donc obtenu :

**Tableau n°15** : Calcul de l'Erreur tolérable

<b>PM</b>	46 215 186,52 DZD
<b>ET (50 % de PM)</b>	23 107 539,26 DZD

**Source** : Etabli par nos soins sur la base de documents internes

Durant notre contrôle de substance, tout écart inférieur à 23 107 539,26 DZD sera considéré comme non significatif.

#### 2.3. Le seuil d'investigation (SI) :

Ce seuil nous permet d'identifier les évidences nécessitant un test dans la phase finale (vérification des comptes), il est déterminé à partir d'un pourcentage (que l'auditeur juge approprié) de l'ET qui est en fonction du CRA.

Plus ce seuil est modeste plus le nombre de pièce à tester sera important.

**Tableau n°16** : Barème de calcul du SI

<b>CRA</b>	<b>Minimal</b>	<b>Low</b>	<b>Moderate</b>	<b>High</b>
<b>ACTIF</b>	75% - 100%	50% - 75%	25% - 50%	10% - 25%
<b>PASSIF</b>	25% - 50%	15% - 25%	10% - 15%	5% - 10%

**Source** : Documents interne

### Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY

En s'appuyant sur ce barème et selon le jugement que les auditeurs ont trouvé plus approprié, le SI pour les deux cycles de notre étude de cas a été déterminé comme suit :

*Tableau n°17 : Calcul du SI en valeur*

Processus	SI (%) de l'ET	SI en valeur
Achat	15%	3 466 130,88 DZD
Trésorerie	10%	2 310 753,92 DZD

**Source :** Etabli par nos soins sur la base de documents internes

A travers ces résultats, nous avons pu déterminer les montants de référence sur lesquels nous allons nous baser lors de l'évaluation des comptes, les échantillons concernant les opérations d'achat seront pris à partir du montant de 3 466 130,88 DZD, toute transaction figurant sur les systèmes avec un montant inférieur, est considérée comme non significative, elle ne constitue aucun risque à l'entité.

De même on se fera au montant 2 310 753,92 DZD en évaluant les opérations comptables liées à la trésorerie, c'est à partir de ce montant que les risques évalués deviennent d'une importance affectant la sincérité et régularité des informations financières.

L'appréciation du contrôle interne nous a donc bien servi à minimiser les tests, économiser les efforts, et cerner notre étude sur les éléments douteux.

### **Section 3 : Analyse de l'appréciation du contrôle interne concernant l'entreprise X**

A partir de notre revue globale, analyse et tests effectués aux processus d'achats / trésorerie pour toutes les filiales de l'entreprise X situées un peu partout en Algérie y compris le siège nous avons pu retirer l'ensemble des points qu'on a jugé déficients, et suggérer les recommandations nécessaires au bon fonctionnement du contrôle interne mis en place lors de notre établissement du rapport de contrôle interne

#### **Sous section 1 : Constats et recommandations sur la procédure d'achat**

La procédure d'achat instaurée au sein de l'hôtel est globalement bien conçue, certaines insuffisances ont été constatées, ces dernières constituent des contraintes pour l'entreprise en

## **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

matière d'atteinte d'objectifs, nous proposons des recommandations que l'entité doit appliquer dans les plus brefs délais.

### **1. Conclusion finale sur la revue globale des processus achat**

#### **1.1. Déficiences sur la revue globale du processus**

- La création d'un nouveau fournisseur sur SUN, se fait par le comptable fournisseur sans l'approbation du responsable.
- Certains achats sont générés suite à une demande verbale, c'est le cas pour tous les achats urgents par exemple.
- Possibilité de modifier la quantité commandée sur système, dans le cas où une réception n'est pas conforme au bon de commande.
- Lors de notre revue du processus achat nous avons constaté que les écritures liées aux achats ne sont pas regroupées dans le journal achat, elles sont réparties entre plusieurs journaux.

#### **1.2. Recommandations**

- La création de nouveaux fournisseurs doit être soumise à la validation du responsable.
- Formaliser toutes les demandes d'achats.
- Régulariser les écarts entre les bons de commande et les factures reçues par un bon de commande rectificatif ou exiger une nouvelle facture et définir les seuils de tolérance.
- S'assurer que toutes les écritures soient imputées dans le journal correspondant à la nature de la transaction.

## **Sous section 2 : Constats et recommandations sur la procédure de trésorerie**

### **1. Conclusion finale sur la revue globale des processus de trésorerie**

#### **1.1. Déficiences sur la revue globale du processus**

- Les rapprochements bancaires des comptes non mouvementés ne sont pas effectués au niveau du siège.
- Sur les rapprochements bancaires, certaines écritures sont restées en suspens par manque de pièces justificatives.
- Un écart de caisse au niveau de la filiale n'a pas pu être justifié.
- Le solde chèques remis à l'encaissement 'C' représente un chèque de garanties clients non encaissables au niveau de la filiale

## **Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal : cas de l'entreprise X auditée par EY**

---

### **1.2. Recommandations**

- Nous recommandons au management d'établir des rapprochements bancaires pour l'ensemble des comptes.
- Nous recommandons aussi d'apurer les écritures en rapprochement non justifiées.
- Nous recommandons un suivi rigoureux des caisses recettes.
- Nous recommandons l'annulation de ces chèques et l'élaboration des contrats clients adossés par des cautions bancaires.

Suite à notre revue du dispositif de contrôle interne de l'entité X, nous avons pu identifier certaines anomalies affectant le bon déroulement des activités auditées, auxquelles nous avons préconisé des recommandations, ces déficiences ont été constatées tout au long des quarts dernières années de l'intervention de EY au près de X, ce qui met cette dernière en situation défavorable.



### **Conclusion du troisième chapitre**

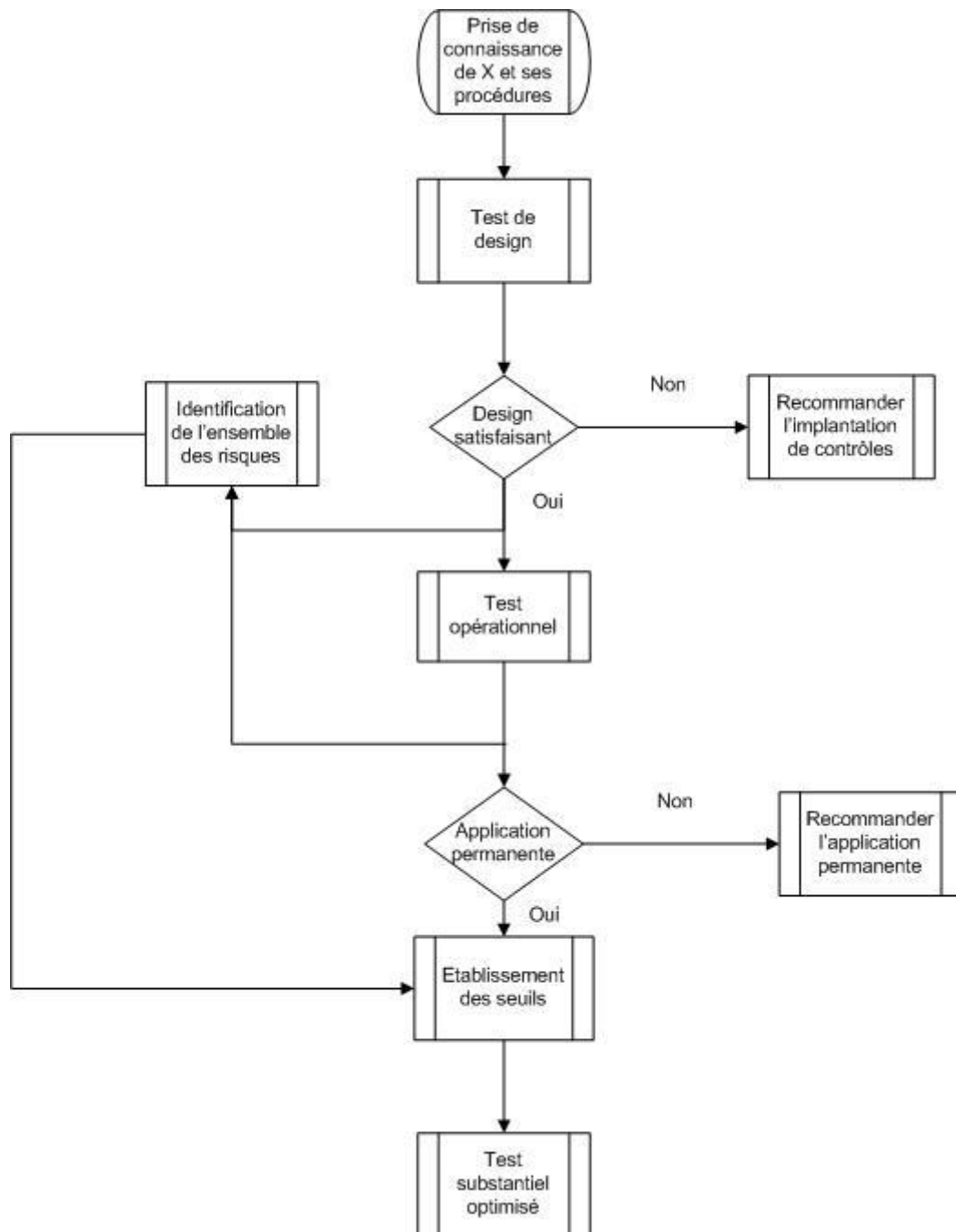
Tout au long de ce chapitre nous avons essayé de mener une mission d'audit légal et d'évaluer le système de contrôle interne en tenant compte des normes et réglementations requises.

A fin d'obtenir des éléments de réponse à notre problématique de recherche, nous avons décortiqué la démarche d'évaluation du contrôle interne adoptée au sein de EY, où nous avons dans un premier temps décrit et analysé la procédure d'achat ainsi que celle de trésorerie mises en œuvre au sein de l'entreprise X, cela après avoir eu connaissance globale de l'entité et ses moyens.

Sur la base du test de cheminement nous avons pu identifier tous éventuels dysfonctionnements provoquant des risques à l'entité, nous nous sommes ensuite assurés de la conception de l'ensemble des contrôles permettant de détecter les anomalies significatives. Une fois que les design jugé satisfaisant, nous avons procédé aux tests opérationnels qui avaient pour résultat une application non permanente des procédures de contrôle dans les deux processus étudiés.

A travers les résultats obtenus des tests de procédure et vu que l'auditeur ne peut procéder à un full audit (vérification de toutes les opérations) lors de son contrôle des comptes, l'évaluation du contrôle interne nous a permis d'obtenir des seuils nous indiquant les échantillons significatifs à tester lors de notre revue des opérations concernant l'achat, les encaissements et décaissements.

Figure n°13 : Flowchart de l'évaluation du contrôle interne



Source : Etablie par nos soins

## Conclusion générale

---

### Conclusion générale

Nous voici arrivés au terme de notre travail, le but de notre thème était d'étudier l'impact de l'évaluation du système de contrôle interne sur les travaux de l'auditeur légal, cela nous a guidé dans un premier temps à adopter une recherche documentaire, cette optique nous a permis de puiser dans un vaste répertoire de littérature. Dans un second temps nous nous sommes penchés sur un cas concret lors de notre stage pratique effectué au près d'Ernst & Young Algérie qui nous a fourni une grande aide en matière de compréhension des aspects clés de notre recherche.

Pour réaliser la mission de contrôle des comptes, l'auditeur est tenu d'appliquer l'ensemble des règles d'audit généralement admises et met en œuvre diverses méthodes et techniques lui permettant de cerner les anomalies affectant l'élaboration des états financiers en toute régularité et sincérité.

La notion de contrôle interne est d'une importance cruciale, en effet le nouveau système comptable confère l'obligation aux responsables de chaque société de mettre en place un dispositif de contrôle interne adapté à sa situation, lequel dispositif définit les règles de gestion.

#### - **Constats et tests d'hypothèses :**

A la fin de ce travail, nous avons pu constater les résultats suivants :

- L'entité auditée conçoit et met en places des procédures internes lui garantissant l'efficacité opérationnelle, l'efficacité commerciale et les meilleures pratiques en matière d'organisation et cela en maintenant sa position concurrentielle face aux différentes parties prenantes de l'environnement dans lequel elle opère, ces procédures font objet de vérification et contrôles annuels lors de la mission de l'audit légal. Ces présentes conclusions tirées du premier chapitre nous ont permis de confirmer notre première hypothèse.
- En appréciant les procédures, l'auditeur analyse tout le cheminement des activités et processus qui selon son jugement professionnel sont pertinents et ce à fin de pouvoir procéder ensuite aux tests de procédure lui clarifiant sa vision sur les différentes menacent que l'entité est susceptible de subir. Il est donc primordial de s'assurer non seulement de la conception des procédures, cela dit que les contrôles nécessaires doivent être mis en

## Conclusion générale

---

place mais aussi de l'application permanente de celles-ci, ce qui implique le respect et la mise en œuvre de tous les contrôles préalablement conçus ayant pour but de déceler les anomalies significatives entraînant des pertes quelconques à l'entité auditée, ce qui nous permet de confirmer la deuxième hypothèse.

- L'entité X effectue des milliers d'opérations par an, un audit par son caractère sélectif ne peut procéder à la vérification de chaque transaction réalisée au cours de l'année comptable de l'entreprise sans tenir compte de son caractère significatif, c'est ici que le rôle de l'évaluation du contrôle interne se manifeste clairement, l'étude approfondie des procédures permet à l'auditeur d'EY d'orienter ses travaux ce qui démontre que l'appréciation du contrôle interne impacte la réalisation des tests substantifs et confirme notre troisième hypothèse.
- Pour répondre à notre problématique, l'impact de la revue du dispositif de contrôle interne de X, consiste en la détermination des seuils à considérer, ces derniers jouent un rôle important dans le choix de l'échantillon à contrôler lors de la phase d'audit des comptes ainsi que dans la tolérance de certains écarts détectés après l'examen des comptes.

### - **Recommandations et suggestions :**

A travers notre étude et constats, et pour améliorer le processus d'évaluation du contrôle interne nous suggérons :

- Le renforcement de la confiance entre l'auditeur légal et son client.
- L'auditeur doit procéder au suivi de la mise en œuvre des recommandations préconisées à son client.
- Aucun contrôle ne doit être négligé lors de l'évaluation du dispositif de contrôle interne.

### - **Perspectives de la recherche :**

Afin de poursuivre ce travail de recherche ultérieurement, nous posons ces questionnements :

- Comment peut-on assurer la qualité d'une mission d'évaluation de contrôle interne ?
- Quelles sont les mesures prises par l'auditeur légal quant au suivi du respect des recommandations préconisées lors de l'évaluation du contrôle interne ?

# Bibliographie

---

## Ouvrages

1. AMF , *Rapport sur le comité d'audit de l'AMF*, Juillet 2010.
2. H.ANGOT, C.FISCHER , B.THEUNISSEN, *Audit comptable audit informatique* , Edition De Boeck, 3<sup>e</sup> édition ,2004.
3. Basel Committee Banking, *The internal audit function in banks , bank for international settlements* , Juin 2012.
4. F.BERNARD, N.DUFOUR. *Piloter La Gestion Des Risques Et Le Contrôle Interne* , Edition Maxima, 2019.
5. F.BERNARD, R.GAYRAUD , L.ROUSSEAU, *Le Contrôle Interne* ,Edition Maxima, 2013.
6. E.BERTIN. *Audit interne* ,Edition d'Organisations, 2007.
7. S.BOCCON-GIBOD, É.VILMINT, *La boîte à outils de l'Auditeur financier*, Edition Dunod,2<sup>e</sup> édition, 2017.
8. Z.BOUDRIGA, *Audit Interne : Organisation et Pratiques*, Edition Azurite, 2012.
9. H.BOUHADJAR , *Le commissariat aux comptes* , Edition Dar el adiab.
10. COLIN, *La vérification fiscale* , Edition Economica,Paris ,1985.
11. Comité de Bâle, *Cadre pour les systèmes de controle interne dans les organisations bancaires* ,septembre 1998.
12. COSO , *Référentiel intégré de contrôle interne : Outils d'évaluation de l'efficacité du contrôle interne*.
13. K.FEGHALI, *Les techniques et les procédures d'audit comptable et financier* , Edition L'harmattan, Paris ,2015.
14. H.FENNETEAU, *L'enquête : entretien et questionnaire*, Edition Dunod,3<sup>e</sup> édition, Paris, 2015.
15. B.GOLDFARB, C.PARDOUX. *Introduction à la méthode statistique*, Edition Dunod, 6<sup>e</sup> édition , Paris ,2011.
16. IFACI, *La création de valeur par le contrôle interne*, Paris, Septembre 2010.
17. IFACI, *Les outils de l'audit interne* ,Edition Eyrolles, Paris , 2013.
18. INTOSAY,*Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public*
19. J.IGALENS, J-M.PEPRETTI , *Audit social*. Edition Eyrolles, 2008.
20. R.KHELLASSI. *L'audit interne, Audit opérationnel, Technique, Méthodologie, Contrôle interne*. Edition Houma, 2005.

21. G.LEJEUNE, J-P.EMMERICH , *Audit et commissariat aux comptes*.Edition Gualino,Paris, 2007.
22. G.LEJEUNE, J-P.EMMERICH, *Réglementation professionnelle Et Déontologie De L'expert Comptable Et Du Commissaire Aux Comptes* . Edition Lextenso, 2016.
23. LYBRAND & COOPERS, *La nouvelle pratique de l'audit interne* , Edition D'ORGANISATIONS, 3<sup>e</sup> édition ,1996.
24. P.MERLE, *Audit et commissariat aux comptes*. Edition Francis Lefebvre, 2010.
25. P.MERLE, *Audit et commissariat aux comptes*. Edition Francis Lefebvre, 2015.
26. A.MIKOL, *Audit et commissariat aux comptes* , Edition E-theque, 12<sup>e</sup> édition. 2014.
27. P.NOIROT, J.WALTER , *Le contrôle interne* ,Edition Afnor, Paris , 2009.
28. R.OBERT, M.P.MAIRESSE , *Comptabilité et audit* , Edition Dunod, 2<sup>e</sup> édition ,2009.
29. B.PIGE, *Audit et controle interne*. Edition EMS, 3<sup>e</sup> édition . 2009.
30. T.RANANJASON RALAZA, M-C.ROSIER , G.SAB , *Réussir le Comptabilité et audit* ,Edition Eyrolles,Paris , 2015.
31. J.RENARD, *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*, Edition Eyrolles, Paris, 2012.
32. J.RENARD, *Théorie et pratique de l'audit interne*, Edition d'Organisation, Paris, 2000.
33. G.VALIN, J-F.GAVANOU,C.GUTTMANN,*Controlor & Auditor*, Edition Dunod, 2006.

## **Articles de loi**

1. L'article 22 de la loi 10-01 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
2. L'article 27 de la loi 10-01 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

## **Normes nationales**

1. Norme algérienne d'audit NAA 210.
2. Norme algérienne d'audit NAA 300
3. Norme algérienne d'audit NAA 500
4. Norme algérienne d'audit NAA 501.
5. Norme algérienne d'audit NAA 510.
6. Norme algérienne d'audit NAA 560
7. Norme algérienne d'audit NAA 700



## **Normes internationales**

1. Norme internationales d'audit ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux normes internationales d'audit mécanismes internes de gouvernance d'entreprise*.
2. Norme internationales d'audit ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

## **Journaux officiels**

1. JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 24 du 30 Avril 2014.

## **Travaux universitaires**

1. M.BOUMEDIENNE, *Qualité de l'audit légal à la lumière des mécanismes internes de gouvernance d'entreprise*.Thèse de doctorat de sciences commerciales ,2014
2. N.MATHON, *La certification du contrôle interne dans Le cadre de la loi Sarbanes-Oxley un environnement nouveau pour les commissaires aux comptes*, Mémoire d'expertise comptable , Paris, Mai 2006.
3. V.MEYER, J.JEANNE , *L'audit du contrôle interne en relation avec l'audit des états financiers quelles perspectives pour les sociétés françaises*, Mémoire d'expertise comptable, Paris, Mai 2007.

## **Documents internes d'EY**

### **Sites Web**

1. Site Wikipedia [https://fr.wikipedia.org/wiki/EY\\_\(entreprise\)](https://fr.wikipedia.org/wiki/EY_(entreprise))
2. Site Wikipedia [https://en.wikipedia.org/wiki/Ernst\\_%26\\_Young](https://en.wikipedia.org/wiki/Ernst_%26_Young)
3. Site EY [https://www.ey.com/en\\_gl/global-review/2018/facts-and-figures](https://www.ey.com/en_gl/global-review/2018/facts-and-figures).
4. Site CNCC <https://doc.cncc.fr/>
5. Site Larousse <http://www.larousse.com>
6. Site des expert comptables français <http://www.expert-comptable.fr>
7. Site de l'IAA <https://global.theiia.org/>.
8. Site de l'IFACI <http://Doc.ifaci.com>

### **Autres**

1. A.MOKRANI, *Audit comptable et financier , Cours de 2ème année master* , Ecole supérieure de commerce, Koléa, 2017.
2. S.WHANNOU, *Audit comptable et financier*, Cours de master , Ecole supérieure de gestion informatique et sciences , Bénin.

## TABLE DES MATIERES

<i>Dédicaces</i> .....	III
<i>Remerciements</i> .....	IV
<b>Résumé</b> .....	V
<b>Liste des abréviations</b> .....	VI
<b>Liste des figures</b> .....	VII
<b>Liste des tableaux</b> .....	VIII
<b>Introduction générale</b> .....	A
<b>Chapitre 1 : Concepts de base sur le contrôle interne et l'audit légal</b> .....	1
<b>Section 1 : Généralités sur le contrôle interne</b> .....	2
<b>Sous-section 1 : Cadre théorique et réglementaire du contrôle interne</b> .....	2
1. Définition du contrôle interne.....	2
1.1. Selon l'ordre des experts comptables français.....	3
1.2. Selon le COSO.....	3
1.3. Selon le COCO.....	3
1.4. Selon le comité de Bâle.....	3
1.4.1. Définition du Contrôle interne bancaire.....	3
1.4.2. Composantes du contrôle interne.....	4
2. Les objectifs du contrôle interne.....	4
2.1. Sauvegarde des actifs.....	5
2.2. Fiabilité des informations financières.....	5
2.3. Respect des directives.....	6
2.4. Optimisation des ressources.....	6
3. Les acteurs du contrôle interne.....	6
3.1. Le conseil d'administration ou conseil de surveillance.....	6
3.2. Le comité d'audit.....	7
3.3. La direction générale.....	7
3.4. L'audit interne.....	7
3.5. Le responsable juridique.....	8
3.6. La direction des ressources humaines.....	8

3.7.	Le personnel de l'organisation .....	8
4.	L'organisation du système de contrôle interne.....	8
4.1.	Le contrôle permanent.....	9
4.2.	Le contrôle périodique .....	9
5.	Limites du contrôle interne .....	10
5.1.	Le jugement.....	10
5.2.	Les dysfonctionnements.....	10
5.3.	Les contrôles « outrepassés » ou contournés par le management .....	10
5.4.	La collusion.....	10
5.5.	Le ratio cout/bénéfice.....	10
<b>Sous section 2 : Contrôle interne selon COSO.....</b>		<b>11</b>
1.	Historique du Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission .....	11
2.	Les composantes du contrôle interne .....	12
2.1.	L'environnement de contrôle .....	13
2.1.1.	Intégrité et éthique.....	13
2.1.2.	La compétence .....	14
2.1.3.	La philosophie et style de management des dirigeants .....	14
2.1.4.	La structure de l'organisation.....	14
2.1.5.	Les politiques et pratiques en matière de ressources humaines .....	14
2.2.	L'évaluation des risques.....	15
2.1.1.	Les objectifs .....	15
2.1.2.	L'identification des risques .....	15
2.1.3.	L'analyse des risques .....	15
2.3.	Les activités de contrôle.....	16
2.4.	L'information et communication .....	16
2.4.1.	L'information .....	16
2.4.2.	La communication.....	16
2.5.	Le pilotage.....	16
2.5.1.	Le pilotage permanent.....	17
2.5.2.	L'évaluations périodique.....	17
<b>Section 2 : Définition et typologie de l'audit .....</b>		<b>17</b>
<b>Sous section 1 : Définitions de l'audit.....</b>		<b>17</b>
1.	Définition 01 .....	17
2.	Définition 02 .....	18

3. Définition 03 .....	18
<b>Sous section 2 : Typologie d'audit.....</b>	<b>18</b>
1. Selon l'objectif recherché .....	18
1.1. Audit financier et comptable.....	18
1.2. Audit opérationnel.....	19
1.3. Audit social .....	19
1.4. Audit fiscal .....	19
1.5. Audit de gestion .....	19
1.6. Audit marketing .....	19
2. Selon du temps de la mission .....	19
2.1. Audit continu.....	19
2.2. Audit discontinu .....	19
3. Selon l'intervenant .....	20
3.1. L'audit interne.....	20
3.2. Audit externe :.....	20
<b>Section 3 : Généralités sur l'audit légal.....</b>	<b>21</b>
<b>Sous section 1 : Cadre conceptuel de l'audit légal.....</b>	<b>21</b>
1. Définition de l'audit légal .....	21
1.1. Selon l'ordre des experts-comptables français (OECF).....	21
1.2. Selon la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) .....	21
1.3. Selon international auditing and assurance standards board (l'AASB) .....	22
1.4. Selon le code de commerce algérien .....	22
2. Concepts généraux sur l'auditeur légal .....	23
2.1. Nomination et mandat de l'auditeur légal .....	23
2.2. Mission de l'auditeur légal.....	23
2.3. Responsabilité de l'auditeur légal .....	23
2.3.1. Responsabilité civile .....	23
2.3.2. Responsabilité pénale.....	24
2.3.3. Responsabilité disciplinaire.....	25
2.4. Les principes sur lesquels s'appuie l'auditeur légal .....	25
2.4.1. Indépendance.....	25
2.4.2. Intégrité .....	25
2.4.3. Objectivité.....	25
2.4.4. Compétences et diligences professionnelles .....	25

2.4.5.	Confidentialité.....	26
2.4.6.	Comportement professionnel .....	26
2.5.	La mission du commissaire aux comptes.....	26
<b>Sous section 2 : Le déroulement d'une mission d'audit légal .....</b>		<b>27</b>
1.	La phase de préparation .....	28
1.1.	La lettre de mission .....	28
1.2.	La prise de connaissance et planification .....	29
1.1.1.	Prise de connaissance de l'environnement.....	30
1.1.2.	Prise de connaissance des spécificités de l'entreprise.....	30
1.1.3.	Planification de la mission .....	31
2.	Phase de réalisation .....	33
2.1.	Contrôles de substance sur les comptes .....	33
2.2.	Examen analytique .....	33
2.3.	Demande de confirmation des tiers.....	34
2.4.	Observation physique.....	34
3.	Phase de conclusion .....	34
3.1.	Contrôle des événements postérieurs à la clôture .....	34
3.2.	Lettre d'affirmation.....	35
3.3.	Etablissement de note de synthèse .....	35
3.4.	Rapport sur les comptes .....	35
<b>Conclusion du premier chapitre .....</b>		<b>36</b>
<b>Chapitre 2 : L'évaluation du contrôle interne dans l'audit légal .....</b>		<b>37</b>
<b>Section 1 : la démarche de l'évaluation du contrôle interne.....</b>		<b>38</b>
<b>Sous section 1 : la prise de connaissance du contrôle interne .....</b>		<b>40</b>
1.	Les objectifs .....	40
2.	Les moyens.....	41
2.1.	Les moyens humains .....	41
2.2.	Les moyens financiers.....	41
2.3.	Les moyens techniques.....	41
3.	Les systèmes d'information et de pilotage.....	41
4.	L'organisation .....	42
4.1.	L'adaptation .....	42
4.2.	L'objectivité .....	42
4.3.	La séparation des tâches.....	42

5. Les méthodes et procédures .....	42
6. La supervision .....	42
<b>Sous section 2 : Evaluation contrôle interne .....</b>	<b>43</b>
1. Evaluation de l'existence du contrôle interne .....	43
2. Identification et évaluation des risques .....	44
2.1. Risque inhérent.....	45
2.2. Risque lié au contrôle.....	45
2.3. Risque de non-détection.....	45
3. Tableau d'évaluation du système .....	45
4. Contrôle de l'application permanente des procédures .....	46
<b>Sous section 3 : Exploitation de l'évaluation du contrôle interne .....</b>	<b>46</b>
1. Etablissement du rapport de contrôle interne .....	46
<b>Section 2 : Les outils d'évaluation du contrôle interne .....</b>	<b>47</b>
<b>Sous section 1 : Les outils d'interrogation .....</b>	<b>47</b>
1. L'entretien.....	47
1.1. Les entretiens non-directifs .....	48
1.2. Les entretiens semi-directifs.....	48
1.3. Les entretiens directifs .....	48
2. L'échantillonnage.....	48
2.1. Types de sondage .....	49
3. Les outils informatiques .....	49
3.1. Les outils de travail de l'auditeur .....	49
3.2. Les outils de réalisation des missions .....	50
4. Le questionnaire du contrôle interne.....	50
4.1. Les préalables de la mise en place du questionnaire .....	50
<b>Sous section 2 : Les outils de description.....</b>	<b>53</b>
1. L'observation directe et l'observation physique .....	53
2. La narration .....	53
3. La grille d'analyse des tâches.....	53
4. L'organigramme Fonctionnel.....	55
5. Le diagramme de circulation.....	55
6. La piste d'audit.....	57
<b>Section 3 : Appréciation du contrôle interne en audit légal.....</b>	<b>58</b>
<b>Sous section 1 : Tests des procédures .....</b>	<b>58</b>

1.	Nature et étendue des tests de procédures .....	59
1.1.	Les qualités d'une « bonne » procédure .....	59
2.	Typologie des tests de procédure .....	60
2.1.	Tests de conception .....	60
2.2.	Test de cheminement.....	61
2.3.	Tests de permanence .....	63
<b>Sous section 2 : Rôle de l'appréciation du contrôle interne dans l'audit légal.....</b>		<b>63</b>
1.	L'importance de l'appréciation du contrôle interne dans la démarche d'audit légal .....	64
2.	Analyse critiques des déficiences.....	64
2.1.	Les critères de qualification des déficiences .....	65
3.	Determination des risques et seuils significatifs .....	67
3.1.	Determination du niveau de risque.....	67
3.2.	Determination des seuils de signification.....	67
4.	Les conclusions sur l'évaluation du contrôle interne .....	68
4.1.	Le contrôle interne est bien conçu et bien appliqué .....	68
4.2.	Le contrôle interne est mal conçu .....	68
4.3.	Le contrôle interne est bien conçu mais mal appliqué .....	68
<b>Conclusion du deuxième chapitre.....</b>		<b>69</b>
<b>Chapitre 3 : L'impact de l'appréciation du contrôle interne sur l'audit légal.....</b>		<b>70</b>
Cas de l'entreprise X auditée par EY .....		70
<b>Section 1 : présentation de la mission .....</b>		<b>71</b>
<b>Sous section 1 : Présentation d'Ernst &amp; Young (EY).....</b>		<b>71</b>
1.	Présentation du Groupe EY.....	71
1.1.	Historique du groupe Ernst & Young ‘ EY ‘ .....	71
1.2.	Leurs métiers .....	72
1.2.1.	L'audit.....	72
1.2.2.	Le conseil .....	73
1.2.3.	Le domaine juridique .....	73
1.2.4.	La fiscalité et les transactions.....	74
2.	Présentation d'EY Algérie .....	74
2.1.	Leurs principes et valeurs.....	76
2.2.	Domaine d'intervention.....	76
3.	Présentation de l'entité auditée : .....	77
<b>Sous section 2 : La démarche d'évaluation d'EY .....</b>		<b>77</b>

1.	Méthodologie d'évaluation du contrôle interne .....	78
1.1.	Prise de connaissance du CI .....	78
1.2.	Analyse des procédures .....	78
1.3.	Test de procédures.....	78
1.4.	Détermination des risques .....	79
1.5.	Etablissement des seuils .....	80
1.6.	Rapport sur le CI .....	80
<b>Section 2 : Le déroulement de la mission d'évaluation du contrôle interne.....</b>		<b>80</b>
<b>Sous section 1 : Analyse et test des procédures .....</b>		<b>80</b>
1.	Prise de connaissance.....	81
2.	Analyse des procédures.....	81
2.1.	Procédure d'achat.....	82
2.1.1.	Les intervenants .....	82
2.1.2.	Les achats effectués au niveau de l'hôtel.....	82
2.1.3.	Processus d'achat .....	83
2.2.	Procédure de trésorerie.....	89
2.2.1.	Comptes bancaires .....	89
2.2.2.	Caisse .....	90
2.2.3.	Encaissements clients.....	91
3.	Les tests de opérationnels.....	93
3.1.	Test de contrôle de la procédure achat .....	94
3.2.	Test de contrôle de la procédure trésorerie .....	95
<b>Sous section 2 : Risques et seuils .....</b>		<b>96</b>
1.	Détermination des risques .....	96
1.1.	Risque inhérent.....	96
1.2.	Le risque de contrôle .....	97
1.3.	CRA (combined risk assessment) .....	97
2.	Détermination des seuils .....	98
2.1.	Seuil de planification (planning materiality).....	98
2.2.	Seuil d'erreur tolérable (ET) .....	100
2.3.	Le seuil d'investigation (SI) :.....	101
<b>Section 3 : Analyse de l'appréciation du contrôle interne concernant l'entreprise X.....</b>		<b>102</b>
<b>Sous section 1 : Constats et recommandations sur la procédure d'achat .....</b>		<b>102</b>
1.	Conclusion finale sur la revue globale des processus achat .....	103



1.1. Déficiences sur la revue globale du processus .....	103
1.2. Recommandations .....	103
<b>Sous section 2 : Constats et recommandations sur la procédure de trésorerie .....</b>	<b>103</b>
1. Conclusion finale sur la revue globale des processus de trésorerie.....	103
1.1. Déficiences sur la revue globale du processus .....	103
1.2. Recommandations .....	104
<b>Conclusion du troisième chapitre .....</b>	<b>105</b>
<b>Conclusion générale .....</b>	<b>107</b>
<b>Bibliographie .....</b>	<b>109</b>