

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Ecole Supérieure de Commerce

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme
de Master en sciences Financières et Comptabilité
Spécialité : Comptabilité et Finances**

Thème :

**Contribution du contrôle interne dans
l'audit financier externe basé sur les risques**

Cas : Cycle des immobilisations

Elaboré par :

BAGHALI Wassim

Encadré par :

Mme. GHERRAS Nahla

Lieu du stage : PwC Algérie, Eurl.

Période du stage : du 03 février au 30 avril.

Année universitaire : 2018 / 2019

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Ecole Supérieure de Commerce

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme
de Master en sciences Financières et Comptabilité
Spécialité : Comptabilité et Finances**

Thème :

**Contribution du contrôle interne dans
l'audit financier externe basé sur les risques**

Cas : Cycle des immobilisations

Elaboré par :

BAGHALI Wassim

Encadré par :

Mme. GHERRAS Nahla

Lieu du stage : PwC Algérie, Eurl.

Période du stage : du 03 février au 30 avril.

Année universitaire : 2018 / 2019

Remerciements

Je tiens tout d'abord à remercier le bon Dieu, pour m'avoir donné le courage et l'énergie nécessaires à l'achèvement de mon travail.

Dans la vie, il va sans dire qu'une seule main ne suffit pas pour applaudir, et que dans toute œuvre entreprise par l'homme, le soutien d'autrui et notamment de ses proches lui est indispensable pour réussir. J'adresse donc mes remerciements à ces personnes, sans lesquelles ce travail n'aurait jamais vu le jour.

En premier lieu, je tiens à remercier mon encadreur Mme. GHERRAS, qui a assuré le suivi et l'orientation de mon travail jusqu'au bout et qui m'a apporté ses précieux conseils tout au long de la période de réalisation de ce mémoire.

Je remercie également mon tuteur de stage Mr. AMARA, ainsi que l'ensemble du personnel de PwC Algérie, qui m'ont si bien accueilli au sein du département d'audit, de la manière la plus conviviale qui soit, et à l'image de leur personne et qui ont fait preuve d'une patience et d'un engagement sans égal à mon égard.

Mes remerciements vont aussi au personnel de l'administration de l'Ecole Supérieure de Commerce, qui ont joué un rôle décisif dans mon apprentissage tout au long de mon cursus à l'Ecole.

En dernier lieu, je remercie mes parents, mon frère, et les membres de ma famille qui m'ont soutenu dans mes moments de doute, et qui m'ont toujours encouragé à aller de l'avant.

SOMMAIRE

CHAPITRE I : CONTROLE INTERNE ET AUDIT FINANCIER.....	1
SECTION 1 : LE CONTROLE INTERNE.....	2
SECTION 2 : L'AUDIT FINANCIER.....	18
SECTION 3 : RELATION ENTRE L'AUDIT FINANCIER EXTERNE ET LE CONTROLE INTERNE.....	28
CHAPITRE II : APPROCHE D'AUDIT PAR LES RISQUES ET EVALUATION DU CONTROLE INTERNE.....	33
SECTION 1 : APPROCHE D'AUDIT PAR LES RISQUES	34
SECTION 2 : EVALUATION DU CONTROLE INTERNE SELON L'APPROCHE D'AUDIT PAR LES RISQUES	51
SECTION 3 : AUDIT BASE SUR LES RISQUES DU CYCLE DES IMMOBILISATIONS	65
CHAPITRE III : Cas pratique – ETUDE COMPARATIVE D'UN AUDIT DU CYCLE DES IMMOBILISATIONS.....	79
SECTION 1 : PRESENTATION DE L'ETABLISSEMENT D'ACCUEIL	80
SECTION 2 : AUDIT DU CYCLE DES IMMOBILISATIONS EN PRESENCE D'UN SYSTEME DE CONTROLE INTERNE	83
SECTION 3 : AUDIT DU CYCLE DES IMMOBILISATIONS EN L'ABSENCE D'UN SYSTEME DE CONTROLE INTERNE	103
SECTION 4 : COMPARAISON ENTRE LES RESULTATS DES DEUX AUDITS	109

LISTE DES TABLEAUX

N°	Intitulé	Page
01	Niveau du risque d'anomalies significative en fonction des niveaux du risque inhérent et du risque de contrôle	44
02	Signification des objectifs « C, A, V, R. »	61
03	Relations d'équivalences entre objectifs de contrôle et assertions des états financiers	63
04	Activités de contrôle visant à attendre les IPO	63
05	Composantes du coût d'acquisition/production d'une immobilisation	66
06	Catégories des risques généraux au niveau des assertions, relatifs au cycle « Immobilisations »	69
07	Description des processus du sous-cycle « Acquisition/Production d'immobilisations » et des risques correspondants	70
08	Description des processus du sous-cycle « Amortissements, évaluations ultérieures et pertes de valeur » et des risques correspondants	71
09	Description des processus du sous-cycle « Cessions/Mises au rebut » et des risques correspondants	72
10	Description des processus du sous-cycle « Ajustements et clôture de l'exercice » et des risques correspondants	72
11	Tests sur les acquisitions et les immobilisations en cours	75
12	Tests sur les dotations aux amortissements et les amortissements cumulés	76
13	Tests sur les cessions/mises au rebut d'immobilisations	77
14	Questionnaires d'informations générales sur le cycle des immobilisations	84
15	Définition des tâches relatives aux enregistrements d'opérations relatives aux immobilisations	90
16	Matrice de documentation des contrôles	92
17	Tests de la conception des contrôles du cycle des immobilisations	94
18	Evaluation des risques d'anomalies significatives	96
19	Tests du fonctionnement des contrôles du cycle des immobilisations	98
20	Origine de l'écart trouvé dans la réconciliation Comptabilité VS Fichier des immobilisations (Entreprise BETA)	105
21	Test de détail sur les cessions d'immobilisations (Entreprise BETA)	106
22	Test de détail pour les dotations aux amortissements (Entreprise BETA)	107
23	Comparaison du volume des procédures substantives d'audit entre ALPHA et BETA	109

LISTE DES FIGURES

N°	Intitulé	Page
01	Niveaux du contrôle interne	3
02	Composantes du contrôle interne et application chronologique de ses principes	4
03	Cube du COSO (Contrôle interne)	10
04	La spirale « vertueuse » du contrôle interne au service de la qualité comptable	12
05	Composantes du risque d'audit	21
06	Phases de déroulement d'une mission d'audit financier	24
07	Dispositif de prévention et de combat des malversations et pratiques irrégulières des sociétés	29
08	Modèle d'une cartographie des risques	42
09	Relation entre les objectifs « C, A, V, R. » et les assertions « C, A, V, E, CO, R&O, P&D. »	62
10	Sous-cycles composants le cycle « Immobilisations »	69
11	Organigramme hiérarchique du département GI	86
12	Pourcentage de l'impact des risques sur les assertions d'audit	92
13	Nombre de tests substantifs (ALPHA vs BETA)	110
14	Pourcentage du nombre d'éléments composant l'échantillon testé (ALPHA vs BETA)	110
15	Pourcentage du montant des éléments composant l'échantillon testé (ALPHA vs BETA)	111
16	Pourcentages des scopes retenus pour les tests substantifs (Entreprise ALPHA)	112

LISTE DES ABREVIATIONS

A	Activité (dans les processus du cycle des immobilisations) ; où Accuracy (assertion d’audit et objectif de traitement de l’information)
AF	Département des Achats-Fournisseurs
AG	Assemblée Générale
AICPA	American Institute of Certified Public Accounts
ASB	Auditing Standards Board
BG	Balance Générale
C	Completeness (assertion d’audit et objectif de traitement de l’information) ; où Communication (objectif <i>ExCUSME</i>)
CEO	Chief Executive Officer
CFO	Chief Financial Officer
CICF	Contrôle Interne Comptable et Financier
CNC	Conseil National de la Comptabilité
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
CO	Cut-Off
COSO	Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CRSI	Compte Rendu de la Situation des Immobilisations
DAI	Demande d’Achat d’une Immobilisation
DB	Département Budget
DFC	Directeur des Finances et de la Comptabilité
E	Existence (assertion d’audit et objectif de traitement de l’information) ; où Enforcement (objectif <i>ExCUSME</i>)
Ex	Existence (objectif <i>ExCUSME</i>)
ECP	Etat des Coûts du Personnel
ERP	Enterprise Resource Planning
FC	Département des Finances et de la Comptabilité
GI	Département de Gestion des Immobilisations
GL	Grand Livre
GP	Département de Gestion de la Production
GS	Département de Gestion des Stocks
HTE	Heures de Travail Effectuées

IAASB	I nternational A uditing and A ssurance S tandards B oard
IFAC	I nternational F ederation of A Ccountants
ISA	I nternational S tandards on A uditing
ITGC	I nformation T echnology G eneral C ontrols
LIC	L iste des I mmobilisations à C éder
LSPM	L ikely S ources of P otential M isstatement
M	M onitoring
NAA	N ormes A lgériennes d' A udit
NEP	N ormes d' E xercice P rofessionnel
NYSE	N ew Y ork S tock E xchange
OM	O verall M ateriality
OEC	O rdre des E xperts- C omptables
P	P rocessus
P&D	P resentation & D isclosure
PCAOB	P ublic C ompany A ccounting O versight B oard
PM	P erformance M ateriality
PV	P rocès- V erbal
QCI	Q uestionnaire de C ontrôle I nterne
R	R estricted A ccess
RAS	R isque d' A nomalies S ignificatives
R&O	R ights & O bligation
RH	D épartement des R essources H umaines
S	S upport
SCF	S ystème C omptable et F inancier
SEC	S ecurities and E xchange C ommission
SIC	S ystème d' I nformation C omptable
SIC	S ystème d' I nformation C omptable
SIE	F ichier de S uivi des I mmobilisations sur E xcel
SP	S ous- P rocessus
TIC	T echnologies de l' I nformation et de la C ommunication
U	U nderstanding
V	V aluation (assertion d'audit) ; où V alidity (objectif de traitement de l'information)

Résumé :

La contribution du contrôle interne dans le déroulement d'une mission d'audit financier basé sur les risques du cycle des immobilisations constitue la principale problématique de ce travail de recherche, à laquelle nous avons essayé de répondre en procédant à une étude comparative qui s'est déroulée en deux grandes phases : en premier lieu nous avons suivi l'application de la démarche d'audit par les risques du cycle des immobilisations dans deux entreprises différentes, la première étant dotée d'un contrôle interne efficace sur lequel l'auditeur a pu s'appuyer dans ses travaux, et la deuxième ne disposant pas de procédures de contrôle interne, et dont l'audit s'est déroulé sans aucune appuie sur ce dernier. Ensuite, nous avons analysé les principales différences entre les deux missions d'audit pour faire ressortir les avantages octroyés par l'existence d'un contrôle interne au sein de l'entreprise.

Au final, les travaux que nous avons effectués ont démontré que l'existence d'un contrôle interne efficace au sein d'une entreprise offre plusieurs avantages dans l'audit du cycle des immobilisations, à l'image d'un volume de travaux substantifs réduit, d'une stratégie d'audit plus pertinente car orientée vers les zones présentant le plus de risques, et d'un calendrier d'audit plus équilibré et avantageux.

Mots clés : Contrôle interne, Audit financier, Approche par les risques, Immobilisations.

Abstract

The contribution of internal control to the conduct of a financial audit engagement based on the risks of the fixed asset cycle is the main issue of this research work, to which we have tried to respond by carrying out a comparative study which took place in two main phases: first, we followed the application of the fixed asset cycle risk audit approach in two different companies, the first having effective internal control on which the auditor could rely in his work, and the second having no internal control procedures, and whose audit was carried out without any support from the latter. Then, we analysed the main differences between the two audit missions to highlight the advantages granted by the existence of internal control within the company.

In the end, the work we have carried out has shown that the existence of effective internal control within a company offers several advantages in the audit of the fixed asset cycle, such as a reduced volume of substantive work, a more relevant audit strategy oriented towards the areas presenting the most risks, and a more and balanced and advantageous audit schedule.

Key words: Internal control, Financial Audit, Audit risk model, Fixed assets.

Introduction générale

Introduction générale

Les marchés financiers ont été marqués durant le 20^{ème} siècle par de violentes crises financières dont la cause revenait principalement à l'échec des marchés boursiers à publier des informations financières reflétant la réalité économique des entreprises cotées. Une crise de confiance était depuis née chez les investisseurs, qui avaient développé une aversion aux marchés financiers du fait du manque de garanties sur la crédibilité des informations financières qui y étaient publiées. Dans le but de rétablir ce niveau de confiance, l'audit financier était apparu comme un outil permettant de fournir une garantie quant à la fiabilité des états financiers élaborés et publiés par les entreprises.

Dans le temps, l'audit financier pratiqué était essentiellement basé sur le système d'information comptable, et faisait abstraction des autres risques auxquels l'entreprise était exposée. C'est alors aux débuts du 21^{ème} siècle que des scandales financiers se sont mis à s'enchaîner, à l'image de la chute du géant Enron et au dépôt de bilan du très réputé cabinet d'audit Arthur Anderson, témoignant ainsi des insuffisances majeures existantes dans l'audit financier tel qu'il était appliqué à l'époque, et de l'incapacité des entreprises à prévenir ou à détecter les risques auxquels elles étaient exposées, notamment ceux liés à la fraude.

A cet effet, la pratique de l'audit s'était orienté vers l'évaluation des risques, ce qui a donné naissance à l'approche d'audit par les risques, qui représente aujourd'hui l'approche d'audit la plus appliquée dans le monde, et dont les normes charnières poussent les investigations de l'audit au-delà du simple périmètre classique constitué uniquement du système d'information comptable, et font porter un intérêt particulier à l'évaluation des risques ayant un impact sur les informations financières.

D'un autre côté, le contrôle interne se présente comme une composante essentielle de la gestion des risques d'entreprise et un atout très apprécié, dans la mesure où il contribue à la réalisation des objectifs de l'entreprise, parmi lesquels se trouvent les objectifs relatifs au reporting financier et à l'élaboration d'informations financières fiables.

Il apparaît donc l'existence d'un créneau dans lequel l'audit et le contrôle interne partagent un objectif en commun, à savoir l'élaboration d'informations financières fiables et reflétant une image fidèle de la réalité économique de l'entreprise. C'est pour cette raison que l'approche d'audit par les risques préconise une évaluation du contrôle interne de l'entreprise, en vue de bénéficier des avantages que peut procurer ce dernier.

Problématique de recherche

En vue de ce qui a été dit précédemment, nous avons soulevé la problématique suivante :

« Quelle est la contribution du contrôle interne dans l'audit financier du cycle des immobilisations dans le cadre de l'approche d'audit par les risques ? »

Pour y répondre, les interrogations suivantes ont été posées :

- Quelle est la relation existante entre le contrôle interne et l'audit financier externe ?

- Qu'est-ce que l'approche d'audit par les risques ?
- Comment le contrôle interne est-il évalué dans le cadre d'un audit financier externe basé sur les risques ?
- Quels sont les avantages que peut procurer l'existence d'un contrôle interne efficace dans l'audit financier du cycle des immobilisations ?

Hypothèses de recherche

Face à la problématique posée, nous avons avancé les hypothèses suivantes :

Hypothèse 01 : L'existence d'un contrôle interne efficace au niveau du cycle des immobilisations permet d'alléger les travaux substantifs de l'audit.

Hypothèse 02 : L'existence d'un contrôle interne efficace au niveau du cycle des immobilisations contribue à l'identification des risques relatifs aux immobilisations au niveau des états financiers.

But de l'étude

Le présent travail de recherche a pour ambition de mettre en lumière la contribution d'un contrôle interne efficace dans le déroulement d'un audit financier du cycle des immobilisations conduit selon l'approche d'audit par les risques. Pour arriver à cette fin, nous nous sommes lancés dans une étude comparative, mettant en scène le déroulement de l'audit du cycle des immobilisations dans deux entreprises disposant d'un système de contrôle interne différent.

Importance de l'étude

A notre humble avis, l'importance de la présente étude réside dans deux points que sont les suivants :

- Appuyer la théorie selon laquelle l'évaluation du contrôle interne dans le cadre d'un audit financier externe permet à l'auditeur de réduire de façon significative les travaux d'audit à effectuer, tout en garantissant un niveau d'assurance plus élevé quant à l'inexistence d'anomalies significatives au niveau des états financiers.
- Promouvoir la nécessité de mettre en place un système de contrôle interne efficace auprès des managers, ce dernier leur permettant de bénéficier d'un audit financier (externe) plus approfondie, pertinent, et efficace.

Motivations relatives au choix du thème

Tout d'abord, l'orientation vers le sujet principal de ce travail qu'est l'audit a été influencée par le choix du lieu de stage, ce dernier étant le cabinet d'audit, d'expertise et de

conseil PricewaterhouseCoopers (PwC) Algérie. L'expérience passée au sein du cabinet s'est limitée à la réalisation de travaux substantifs dans le cadre de la phase final de l'audit. Cette expérience nous a permis de nous interroger autour de la question suivante : Si le déroulement d'une mission d'audit financier sans aucune appuie sur le contrôle interne était tout à fait faisable (ce qui correspondait à l'ensemble des missions dans lesquelles nous avons participé), en quoi l'existence d'un contrôle interne et l'adoption d'une approche contrôle pourrait être utile dans une mission d'audit ? Le développement de cette interrogation nous a conduit vers la formulation de la problématique citée précédemment. Pour ce qui est du choix du cycle des immobilisations, ce dernier nous a été proposé par un collaborateur du cabinet.

Méthodologie de recherche

Pour répondre à la problématique soulevée, nous avons opté pour une étude comparative, en utilisant à la fois :

- La méthode descriptive pour décrire le déroulement de l'audit du cycle des immobilisations selon l'approche par les risques et la méthodologie PwC, et ce pour les deux cas pratiques choisis ;
- La méthode analytique pour analyser les éventuelles différences qui pourraient exister entre les deux approches d'audit, et faire ressortir les principaux apports de l'existence d'un contrôle interne lors de la conduite d'un d'audit financier basé sur les risques du cycle des immobilisations.

Plan du travail

La structure du présent travail de recherche s'étalera en trois chapitres.

Dans le premier chapitre, il va s'agir d'introduire le thème de recherche en présentant les définitions d'éléments relatifs au contrôle interne et à l'audit financier, tout en mettant en lumière la relation qui existe entre ces deux concepts.

Par la suite, nous allons développer dans le deuxième chapitre l'approche d'audit par les risques en passant en revue les principales phases de son déroulement, et en se focalisant sur la phase d'évaluation du contrôle interne, et terminerons le chapitre par l'exposition d'un cas théorique sur le déroulement de l'audit financier du cycle des immobilisations.

Pour finir, nous allons exposer l'étude comparative conduite dans le cadre du cas pratique, en présentant le déroulement de deux audits menés dans deux entreprises différentes, l'un sera caractérisé par un appuie sur le contrôle interne tandis que l'autre fera abstraction de ce dernier, et en terminant le chapitre par une comparaison des résultats obtenus dans les deux cas exposés, à partir de laquelle nous allons faire ressortir les avantages dont l'auditeur a bénéficié du fait de l'existence d'un contrôle interne au sein de l'entreprise audit.

CHAPITRE I
CONTROLE INTERNE ET AUDIT
FINANCIER

Introduction

Pour pouvoir assimiler l'approche d'audit par les risques et le rôle attribué au contrôle interne dans cette dernière, il est tout d'abord nécessaire de passer en revue les fondements et les rudiments relatifs à l'audit financier externe et au contrôle interne, pour ensuite mettre en avant la relation existante entre ces deux derniers. C'est ce dont il va être question dans ce premier chapitre.

A cette fin, le chapitre sera présenté en trois sections :

Section 1 : Le contrôle interne

Section 2 : L'audit financier

Section 3 : Relation entre l'audit financier externe et le contrôle interne

SECTION 1 : LE CONTROLE INTERNE

Dans cette section, nous allons aborder de manière générale les composantes du contrôle interne telles que présentées par le référentiel intégré du COSO ainsi que le rôle d'un système de contrôle interne (SCI) et les limites relatives à ce dernier. Une partie sera toutefois dédiée au contrôle interne comptable et financier, étant particulièrement concerné par l'audit financier qui sera traité dans la section qui suit.

Les analyses présentées tout au long de cette section sont inspirées du « Référentiel intégré du contrôle interne – COSO », qui a été co-élaboré en 2014 par le cabinet d'audit, d'expertise comptable et de conseil : PricewaterhouseCoopers (PwC) ainsi que l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI).

1. Définition du contrôle interne

Selon le référentiel international du contrôle interne « COSO », le contrôle interne est « *un processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité*¹ ».

A partir de cette définition, les points et concepts fondamentaux du contrôle interne suivants peuvent être ressortis :

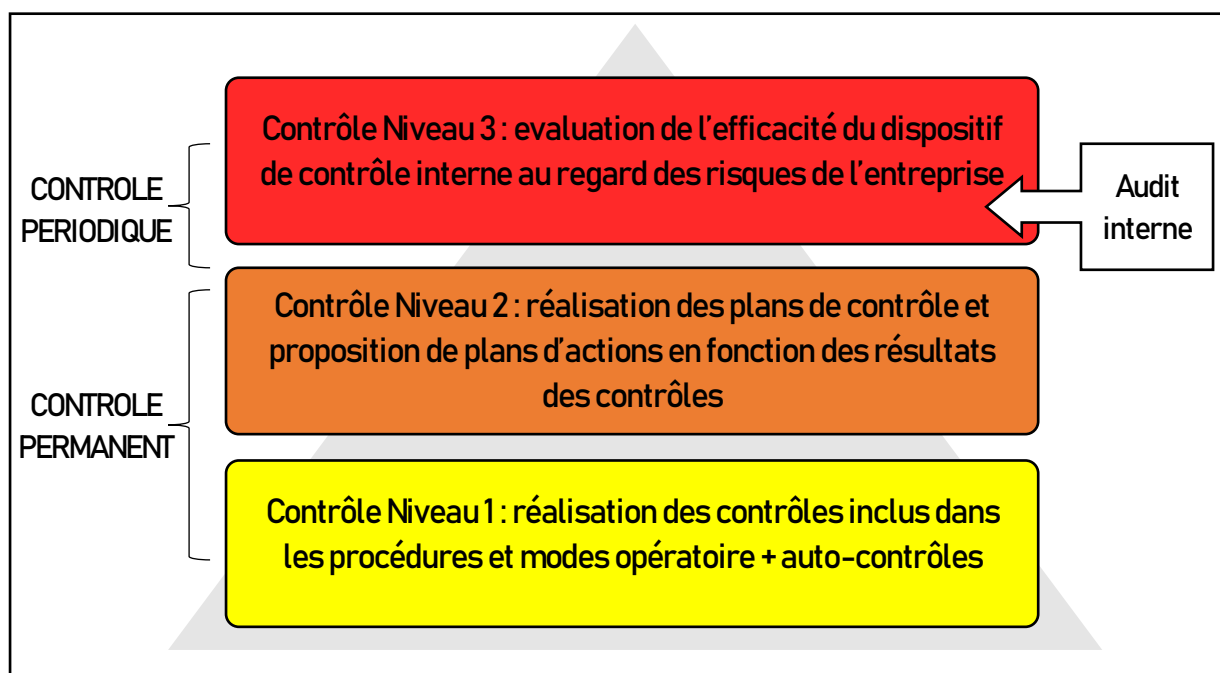
- « Il fournit une assurance quant à la réalisation de **3 catégories d'objectifs** :
 - Objectifs liés aux opérations : il s'agit des objectifs de performance opérationnelle et financière, ainsi que de sauvegarde d'actifs.
 - Objectifs liés aux reporting interne et externe, financier et extra-financier. Ils peuvent viser la fiabilité, le respect des délais, la transparence ou d'autres exigences des régulateurs, des organismes de normalisation reconnus ou des instructions internes.
 - Objectifs liés à la conformité : ils concernent le respect des lois et règlements applicables à l'entité.
- **Il s'agit d'un processus** qui repose sur la mise en œuvre de tâches et d'activités continues. **Il constitue un moyen et non une fin en soi** ;
- **Il est mis en œuvre par des personnes**. Il ne repose pas simplement sur un ensemble de règles et de manuels de procédures, de documents et de systèmes ; il est assuré par des personnes œuvrant à tous les niveaux de l'organisation ;
- Il permet à la direction générale et au conseil d'obtenir une **assurance raisonnable et non une assurance absolue** ;

¹ PwC & IFACI, « *Coso – Référentiel intégré de contrôle interne : Principes de mise en œuvre et de pilotage 1^{ère} édition* », Editions Eyrolles, 2014, p. 19.

- **Il est adaptable à la structure de toute entité.** Il offre une certaine souplesse d'application pour l'ensemble de l'entité ou une filiale, une division, une unité opérationnelle ou un processus métier en particulier²».
- Il est appliqué par **l'ensemble des collaborateurs de l'entité**, à différents niveaux d'implication et de responsabilités (les personnes constituant la gouvernance de l'entreprise et la direction en particulier).

La figure ci-dessous présente les trois niveaux relatifs à l'exercice du contrôle interne. Les deux premiers relèvent du contrôle permanent. Le troisième assure un contrôle périodique.

Figure n° 1 : Niveaux du contrôle interne



Source : adaptée de VERET-JOST Catherine, MEKOUAR Richard. « Fonction : Risk Manager », 2005, Dunod.

2. Composantes et principes du contrôle interne

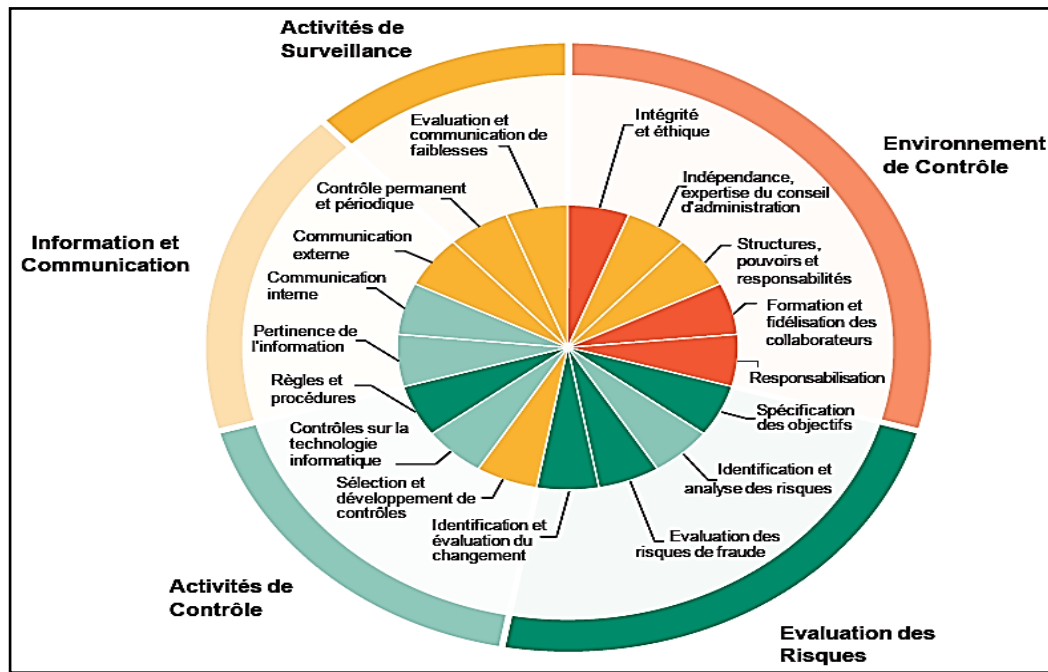
Le référentiel COSO énumère cinq composantes renfermant 17 principes liés au contrôle interne, et qui sont :

- L'environnement de contrôle ;
- L'évaluation des risques ;
- Les activités de contrôle ;
- L'information et la communication ;
- Le pilotage.

² PwC & IFACI, « Coso – Référentiel intégré de contrôle interne : Principes de mise en œuvre et de pilotage 1^{ère} édition », Editions Eyrolles, 2014, p. 20.

La figure n° 2 étale l'ensemble des principes du contrôle interne lié à chaque composante de ce dernier, et démontre le timing de l'application des uns par rapport aux autres.

Figure n° 2 : Composantes du contrôle interne et application chronologique de ses principes



Source : IFACI & PwC. Pocket Guide COSO 2013 [en ligne]. [Consulté le 26 avril 2019].

Disponible à l'adresse :

http://fichiers.ifaci.com/tmp_fichiers/AD_Pocket_Guide_Coso_Juillet2013_Draft3.pdf

Par ailleurs, un tableau regroupant l'ensemble de ces principes tels que formulés par le référentiel du COSO, est disponible dans l'annexe n°1.

2.1. Environnement de contrôle

« L'environnement de contrôle est l'ensemble des normes, des processus et des structures qui constituent le socle de la mise en œuvre du contrôle interne dans toute l'organisation ³ ».

Les principes du COSO à respecter pour la mise en œuvre d'un environnement de contrôle sont les suivants :

- « L'organisation démontre son **engagement** en faveur de **l'intégrité et de valeurs éthiques** ⁴ ». Le gouvernement et la direction d'entreprise assument la responsabilité de donner l'exemple de leur engagement à travers leurs actions et leurs décisions, notamment par la mise en place de normes de conduite et

³ PwC & IFACI, « Coso – Référentiel intégré de contrôle interne : Principes de mise en œuvre et de pilotage 1^{ère} édition », Editions Eyrolles, 2014, p. 20.

⁴ Ibid., p. 76.

de contrôles visant à évaluer l'application de ces normes à tous les niveaux de l'organisation.

- « *Le conseil d'administration fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du système de contrôle interne*⁵ ». Le gouvernement d'entreprise, qui doit compter un nombre suffisant de personnes indépendantes de la direction, assure la surveillance de la mise en place et du fonctionnement des composantes et des principes du contrôle interne.
- « *La direction, agissant sous la surveillance du conseil d'administration, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs*⁶ ». La direction doit prendre en considération l'ensemble des structures de l'organisation, ainsi que les rattachements entre ces dernières afin de faciliter la délégation des pouvoirs et des responsabilités et appliquer le principe de séparation des tâches.
- « *L'organisation démontre son engagement à attirer, former et fidéliser des collaborateurs compétents conformément aux objectifs*⁷ ». La direction doit mettre en place des procédures de recrutement et de fidélisation adéquates permettant d'assurer un niveau de compétence suffisant de ses collaborateurs et notamment le personnel occupant des postes clés. Elle doit aussi garantir la pérennité et la durabilité de ces compétences clés à travers des programmes de formations appropriés.
- « *L'organisation instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne*⁸ ». La direction doit communiquer à ses collaborateurs les responsabilités de ces derniers en matière de contrôle interne ainsi que le devoir de chacun de rendre compte. Elle doit aussi mettre en place des indicateurs de performance, ainsi que des gratifications pour les collaborateurs ayant assuré leurs responsabilités en matière de contrôle interne.

L'efficacité du contrôle interne est largement dépendante d'un bon environnement de contrôle, l'élaboration de ce dernier étant la première étape de mise en place d'un système de contrôle interne, et la base sur laquelle le reste des composantes du contrôle interne seront fondés.

2.2. Evaluation des risques

Le risque correspond à la probabilité de survenance d'un événement susceptible de conduire en échec la réalisation des objectifs. Pour mener à bien l'évaluation des

⁵ PwC & IFACI, « *Coso – Référentiel intégré de contrôle interne : Principes de mise en œuvre et de pilotage 1^{ère} édition* », Editions Eyrolles, 2014, p. 76.

⁶ *Ibid.*

⁷ *Ibid.*

⁸ *Ibid.*

risques, le gouvernement d'entreprise doit respecter les principes du COSO suivants :

- « *L'organisation spécifie les objectifs de façon suffisamment claire pour permettre l'identification et l'évaluation des risques associés aux objectifs*⁹ ». Lorsqu'elle définit les objectifs liés au reporting financier externe par exemple, l'organisation doit inclure comme objectif le respect des normes comptables et du régime fiscal auxquels elle est soumise.
- « *L'organisation identifie les risques associés à la réalisation de ses objectifs dans l'ensemble de son périmètre de responsabilité et elle procède à leur analyse de façon à déterminer les modalités de gestion des risques appropriées*¹⁰ ». L'organisation doit mettre en place des mécanismes permettant d'analyser les facteurs internes et externes potentiellement porteurs de risques, d'identifier et d'évaluer ces derniers, et de désigner des procédures de gestion de risque adéquates, et ce pour l'ensemble des structures organisationnelles impliquées dans la réalisation des objectifs.
- *L'organisation intègre le risque de fraude dans son évaluation des risques susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs*¹¹ ». Le gouvernement et la direction d'entreprise doivent envisager tous les types de fraudes existants (reporting frauduleux, perte éventuelle d'actifs, corruption découlant des différentes possibilités de survenance d'une fraude ou d'un comportement répréhensible), et détecter s'il existe d'éventuelle pressions exercées par la hiérarchie dans un but d'incitation à la fraude. Elle doit aussi évaluer les opportunités de fraude au sein de l'organisation, et anticiper la réaction des potentiels opportunistes.
- *L'organisation identifie et évalue les changements qui pourraient avoir un impact significatif sur le système de contrôle interne*¹² ». Ces changements peuvent concerner l'environnement externe de l'organisation, son business model, ou bien style de management appliqué.

Aussi, il est important d'indiquer qu'aucune entité ne peut appréhender et éliminer l'ensemble des risques auxquels elle est exposée, peu importe le niveau d'efficacité des processus de gestion des risques déployés par cette dernière, car il existe des risques inhérents à l'activité elle-même qui dépassent son champ de contrôle. Contre cela, il est nécessaire pour l'entité de déterminer un **niveau de tolérance par rapport aux risques**, c'est-à-dire un niveau au-dessous duquel un risque détecté aura un impact non significatif sur la réalisation des objectifs ; le gouvernement d'entreprise détermine le niveau de tolérance aux risques au même moment où elle définit les objectifs de l'entité ; aussi, la nature du niveau de

⁹ PwC & IFACI, « *Coso – Référentiel intégré de contrôle interne : Principes de mise en œuvre et de pilotage 1^{ère} édition* », Editions Eyrolles, 2014, p. 108.

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ *Ibid.*

¹² *Ibid.*

tolérance aux risques diffère en fonction des catégories d'objectifs (exprimé souvent sous forme d'importance relative concernant les objectifs de reporting, et sous forme d'écarts acceptables lorsqu'il s'agit d'objectifs de conformité ou d'efficacité des opérations¹³).

2.3. Activités de contrôle

« *Les activités de contrôle désignent les actions définies par les règles et procédures qui visent à apporter l'assurance raisonnable que les instructions du management pour maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs sont mises en œuvre*¹⁴ ». Ces actions peuvent être préventives ou bien détectives, automatiques ou manuelles, hiérarchiques ou opérationnelles, et peuvent être mises en place à travers les systèmes d'information.

Les activités de contrôle existent sous forme de chartes, de procédures écrites, de normes de qualités, de fiches de postes, etc. Ces derniers doivent être intégrés à tous les niveaux de l'organisation, et dans chaque processus de métier.

Les principes du COSO à respecter en matière d'activités de contrôle sont les suivants :

- « *L'organisation sélectionne et développe des activités de contrôle qui visent à maîtriser et à ramener à un niveau acceptable les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs*¹⁵ ». Dans cet exercice, l'entité doit tenir compte des spécificités liées à son environnement de contrôle pour la conception d'activités de contrôle adéquates, et faire le lien avec son évaluation des risques afin qu'elle puisse distinguer les processus métiers (clés) pour lesquels une mise en place d'activités de contrôles est nécessaire. Il est aussi important d'appliquer le principe de séparation des tâches incompatibles, ou d'instaurer des contrôles alternatifs dans le cas où il est impossible d'appliquer ce principe.
- « *L'organisation sélectionne et développe des contrôles généraux informatiques pour faciliter la réalisation des objectifs*¹⁶ ». Ces contrôles incluent les contrôles afférents à l'infrastructure informatique, à la gestion de la sécurité ainsi qu'à l'acquisition, le développement et la maintenance des technologies.
- *L'organisation déploie les activités de contrôle par le biais de règles qui précisent les objectifs poursuivis, et de procédures qui permettent de mettre*

¹³ PwC & IFACI, « *Coso – Référentiel intégré de contrôle interne : Principes de mise en œuvre et de pilotage 1^{ère} édition* », Editions Eyrolles, 2014, p. 110.

¹⁴ *Ibid.*, p. 141.

¹⁵ *Ibid.*, p. 142.

¹⁶ *Ibid.*

*en œuvre ces règles*¹⁷». Après avoir mis en place les règles visant à permettre l'atteinte des objectifs de l'entité, la direction doit déployer des activités de contrôle dans le but de vérifier si ces règles sont suivies par le personnel concerné en temps voulu, et appliquer dans le cas contraire, des mesures correctives. Pour apprécier le résultat de ce déploiement, la direction devra désigner une partie du personnel à qui reviendrait la responsabilité de rendre compte de l'efficacité des contrôles.

2.4. Information et communication

L'information est un ensemble de données qui, prises individuellement ne peuvent être exploitées directement dans un processus de prise de décision, mais qui une fois retraitées et synthétisées, prennent du sens et répondent à un besoin précis. La communication est le processus permettant à l'information de circuler à tous les niveaux d'une organisation, ainsi qu'à l'extérieur de cette dernière.

La qualité d'une information (produite ou obtenue) et de sa diffusion dépend en grande partie de la qualité du système d'information mis en place par l'organisation. Cette qualité est d'autant plus importante qu'elle facilite le fonctionnement des autres composantes du contrôle interne.

Les principes du COSO relatifs à l'information et à la communication sont :

- « *L'organisation obtient, produit et utilise des informations pertinentes et de qualité pour faciliter le fonctionnement du contrôle interne*¹⁸ ». Les besoins en informations doivent être clairement exprimés de façon à produire ou obtenir uniquement les informations pertinentes pour le fonctionnement du contrôle interne, respectant ainsi le principe avantages/coûts de l'information. La direction doit aussi s'assurer du respect des normes de qualité de l'information ; une information de qualité est une information accessible, à jour, exacte, exhaustive, valide, suffisante, disponible en temps voulu, protégée, vérifiable et conservée¹⁹.
- « *L'organisation communique en interne l'information nécessaire au bon fonctionnement du contrôle interne, notamment les informations relatives aux objectifs et aux responsabilités du contrôle interne*²⁰ ». La direction met en place des canaux de communications afin de parvenir aux collaborateurs internes à l'organisation les objectifs et les responsabilités de chacun vis-à-vis du contrôle interne.

¹⁷ PwC & IFACI, « *Coso – Référentiel intégré de contrôle interne : Principes de mise en œuvre et de pilotage 1^{ère} édition* », Editions Eyrolles, 2014, p. 142.

¹⁸ *Ibid.*, p. 164.

¹⁹ *Ibid.*, p. 166.

²⁰ *Ibid.*, p. 164.

- « *L'organisation communique aux tiers les éléments qui peuvent affecter le fonctionnement du contrôle interne* ²¹ ». La direction doit mettre en place des canaux de communications adaptés pour d'un côté, faciliter la réception des informations en rapport avec le contrôle interne de la part des tiers (actionnaires, régulateurs, banques, auditeurs, ...etc.), et de l'autre, transmettre ces informations au gouvernement d'entreprise. Par ailleurs, le gouvernement et la direction d'entreprise doivent choisir les modes, les outils et procédures de communications (internes et externes) à mettre en œuvre, en fonction de la nature et des destinataires de l'information, et du délai de transmission de celle-ci.

2.5. Pilotage

Pour s'assurer de la mise en place et du fonctionnement des composantes du contrôle interne, l'organisation doit instaurer des procédures pour évaluer l'efficacité du contrôle interne. Ces évaluations peuvent être :

- **Continues** : Ce sont des procédures d'évaluation qui existent dans chaque processus métier, à tous les niveaux de l'organisation, et qui permettent à la direction de disposer d'informations en temps voulu ; elles doivent être exécutées par un personnel qualifié ayant une connaissance suffisante du processus métier, ou bien par un système d'information, alliant l'efficacité d'une solution informatique et l'analyse et le jugement professionnel d'un personnel qualifié.
- **Ponctuelles** : Ces évaluations ne sont généralement pas intégrées dans les processus métiers, et sont exécutées périodiquement. Leur périmètre et leur fréquence dépendent de plusieurs facteurs, dont « l'importance des risques et de leurs modalités de traitement, des résultats des évaluations continues,²² » de la fréquence avec laquelle les objectifs de l'organisation évoluent, de la catégorie d'objectifs concernée, ... etc.

Les principes du COSO relatifs au pilotage sont :

- « *L'organisation sélectionne, développe et réalise des évaluations continues et/ou ponctuelles pour s'assurer que les composantes du contrôle interne sont mises en place et fonctionnent* ²³ ». La direction peut être amenée à utiliser une combinaison d'évaluations continues et ponctuelles.
- « *L'organisation évalue et communique les déficiences de contrôle interne en temps voulu aux responsables des mesures correctives, y compris, le cas échéant, à la direction générale et au conseil* ²⁴ ».

²¹ PwC & IFACI, « *Coso – Référentiel intégré de contrôle interne : Principes de mise en œuvre et de pilotage 1^{ère} édition* », Editions Eyrolles, 2014, p. 164.

²² *Ibid.*, p. 193.

²³ *Ibid.*, p. 186.

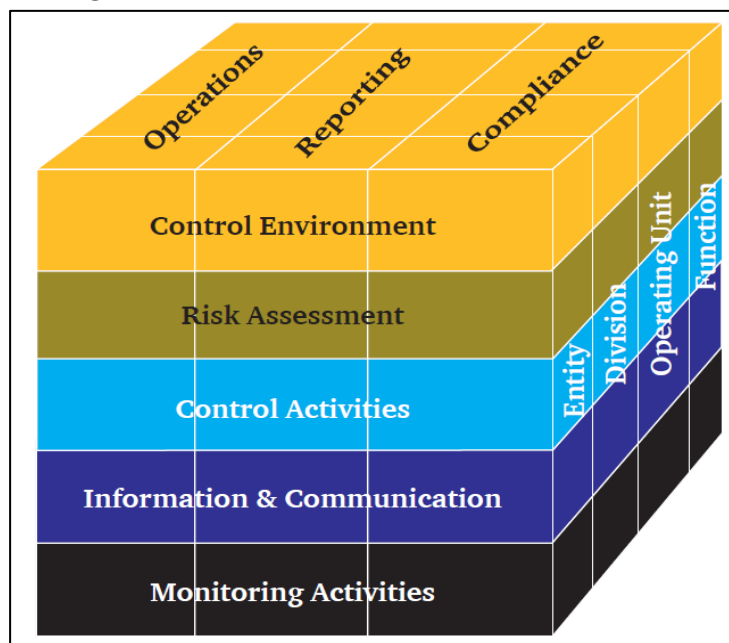
²⁴ *Ibid.*, p. 193.

Le pilotage est une composante essentielle du contrôle interne, qui fournit une aide précieuse à la direction de l'organisation, et lui permet notamment :

- D'assurer la mise en place et le fonctionnement des composantes du contrôle interne dans le temps ;
- D'adapter les activités de contrôle aux changements des objectifs de l'organisation et à l'évolution des autres composantes du contrôle interne ;
- De révéler les déficiences du contrôle interne aux responsables afin que ces derniers puissent les corriger ;

Le référentiel COSO présente l'articulation entre les composantes du contrôle interne, les objectifs de l'entreprise et les structures organisationnelles de l'entité sous la forme d'un cube, illustré dans la figure n° 3. L'idée derrière ce cube est que pour chaque objectif, la direction doit évaluer les cinq composantes du contrôle interne, à la fois au niveau de l'entité et au niveau de la fonction.

Figure n° 3 : Cube du COSO (Contrôle interne)



Source : IFACI & PwC. Pocket Guide COSO 2013 [en ligne]. [Consulté le 26 avril 2019].

Disponible à l'adresse :

http://fichiers.ifaci.com/tmp_fichiers/AD_Pocket_Guide_Coso_Juillet2013_Draft3.pdf

3. Contrôle interne comptable et financier

3.1. Définition

Le contrôle interne comptable et financier (CICF) est un volet du contrôle interne global de l'entité, qui permet de fournir une assurance raisonnable que les objectifs liés au reporting interne et externe soient réalisés.

Le CICF « concerne l'ensemble des processus de production et de communication de l'information comptable et financière des sociétés et concourt à la production d'une information fiable et conforme aux exigences légales et réglementaires.

Tout comme le contrôle interne en général, le CICF s'appuie sur un dispositif d'ensemble comprenant notamment la conception et la mise en place d'un système d'information, de politiques et procédures de pilotage, de surveillance et de contrôle ²⁵».

3.2. Objectifs

La mise en place d'un CICF permet à l'entité de s'assurer de ²⁶:

- La conformité des informations comptables et financières publiées avec les règles applicables ;
- L'application des instructions et orientations fixées par le gouvernement d'entreprise au titre de ces informations ;
- La sauvegarde des actifs ;
- La prévention et la détection des fraudes et irrégularités comptables et financières, dans la mesure du possible ;
- La fiabilité des informations diffusées et utilisées en interne à des fins de pilotage ou de contrôle dans la mesure où elles concourent à l'élaboration de l'information comptable et financière publiée ;
- La fiabilité des comptes publiés et des autres informations communiquées au marché.

3.3. Le CICF et les catégories de processus comptables

Un processus comptable peut être assimilé à «un ensemble homogène d'activités permettant de transformer des opérations économiques en informations comptables et financières grâce au passage par la mécanique comptable (règles d'évaluation et d'enregistrement comptables). Il inclut un système de production comptable, d'arrêté de comptes et des actions de communication ²⁷».

On peut distinguer deux catégories de processus comptables, dans lesquels des contrôle comptables et financiers peuvent être implantés ²⁸:

- Processus de pilotage de l'organisation comptable et financière ;
- Processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière.

²⁵ AMF. « *Le dispositif de Contrôle Interne : Cadre de référence* », 2010, p. 21-22.

²⁶ *Ibid.*, p. 22.

²⁷ AMF. « *Le dispositif de Contrôle Interne : Cadre de référence* », 2010, p. 23

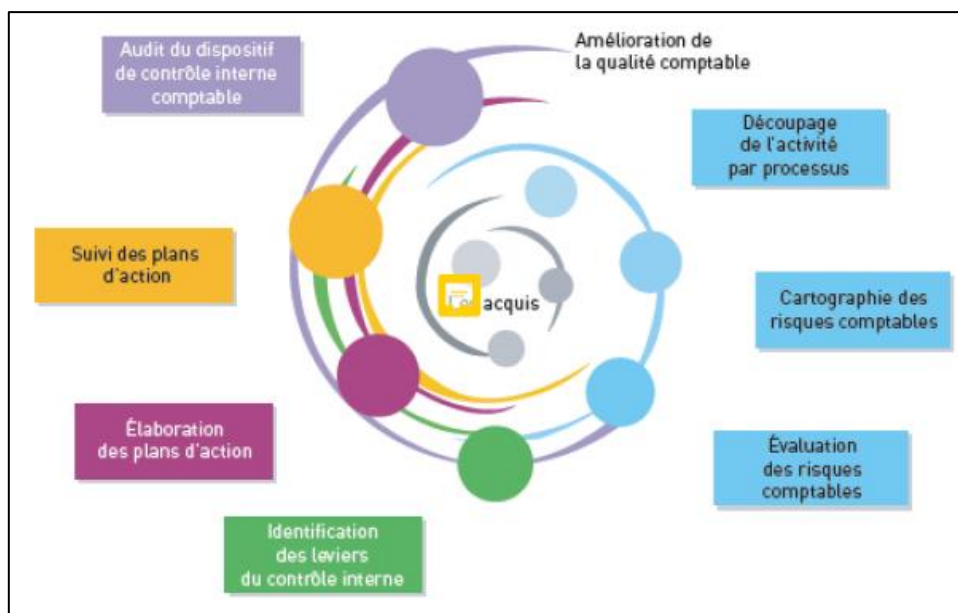
²⁸ *Ibid.*, p. 24-25.

Les processus de pilotage de l'organisation comptable et financière « ont pour objectifs de définir et mettre en œuvre la politique comptable, la gestion des moyens et la maîtrise des contraintes permettant de répondre aux objectifs de reporting de l'entité²⁹ ». Pour garantir le fonctionnement de ces processus, la direction doit implémenter dans ces derniers des contrôles visant à assurer une séparation des tâches, notamment entre les fonctions de protection d'actifs et celles de l'enregistrement comptable de ce dernier, et une bonne communication aux responsables de la comptabilité et des finances sur les personnes habilitées à valider les opérations de l'entité (la matrice des signataires par exemple).

En ce qui concerne les *processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière*, ces derniers peuvent avoir pour objectif soit de produire les informations comptables et financières (*processus en amont*), soit de les communiquer après avoir réalisé l'arrêté des comptes. Pour un fonctionnement efficace de ces processus, la direction doit mettre en place des contrôles visant à respecter les principes comptables relatifs à la qualité de l'information financière, à savoir l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

La figure n° 4 illustre la manière avec laquelle le CICF, à travers les étapes de sa mise en place, contribue à améliorer la qualité des informations comptables et financières.

Figure n° 4 : La spirale « vertueuse » du contrôle interne au service de la qualité comptable



Source : Amue. *Contrôle interne comptable et financier : enjeux et mise en œuvre [en ligne]*.

[Consulté le 9 mai 2019]. Disponible à l'adresse :

<http://www.amue.fr/fileadmin/amue/finances/documents-publications/Formation-contrôle-interne-financier/Contrôle-interne-comptable-financier-2012.pdf>

²⁹ AMF. « Le dispositif de Contrôle Interne : Cadre de référence », 2010, p. 26.

4. Rôle du contrôle interne

Parmi les dispositifs de contrôle et de pilotage mis en place par une entité en vue de gérer les risques et les contraintes liés à ses activités et de réaliser ses objectifs, le dispositif de contrôle interne se distingue du lot, compte tenu du rôle essentiel qui lui est attribué, notamment dans la gestion des risques, le renforcement de la gouvernance, et l'aide à la prise de décision.

4.1. Le contrôle interne comme outil de gestion des risques

La gestion des risques d'entreprise (*Enterprise Risk Management – ERM*) telle que définie par le référentiel du COSO est « *un processus conçu et exécuté par le conseil d'administration d'une entité, sa direction et toute autre personne dans le cadre de la mise en œuvre de la stratégie de l'ensemble de l'entité, pour identifier les événements potentiels qui peuvent l'affecter et pour gérer les risques, conformément à son appétence à ces derniers, en fournissant une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité* ³⁰ ».

En comparant cette définition à celle du contrôle interne, on peut faire ressortir plusieurs éléments de ressemblance, à savoir une finalité commune et l'implication des mêmes personnes dans leurs mise en œuvre.

En effet, le contrôle interne et la gestion des risques contribuent conjointement et de façon complémentaire à la réalisation des objectifs de l'entité ; l'articulation entre ces deux concepts peut être résumée de la manière suivante :

« Le dispositif de gestion des risques vise à identifier et analyser les principaux risques de la société. Les risques dépassant les limites acceptables et fixées par la société sont traités, et le cas échéant, font l'objet de plans d'action ³¹ ». La mise en place de contrôles appropriés aux risques identifiés constitue l'un des plans d'action auxquels l'entité peut avoir recours, et par contrôles appropriés, on parle de tout un dispositif de contrôle interne (le contrôle interne est perçu ici comme faisant partie du dispositif de gestion des risques d'entreprise).

« De son côté, le dispositif de contrôle interne s'appuie sur le dispositif de gestion des risques pour identifier les principaux risques à maîtriser ³² ».

³⁰ HAMZAOUI Mohamed, « *Audit, Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne 2^{ème} édition* », 2008, p. 79.

³¹ AMF. « *Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne* », p. 7. Disponible à l'adresse : http://www.audentia-gestion.fr/AMF/AMF_Gestion%20des%20risques%20et%20contr%F4le%20interne_Cadre%20de%20r%E9f%99rence.pdf (Consultée le 26 mai 2019 à 00h :15).

³² *Ibid.*, p. 8.

4.2. Le contrôle interne comme moyen de renforcement de la gouvernance

« La gouvernance d'entreprise est l'ensemble des organes et règles de décision, d'information, de transparence et de surveillance permettant aux ayant droit et partenaires d'une institution (tels les actionnaires) de voir leurs intérêts respectés et leurs voix entendues dans le fonctionnement de celle-ci ³³ ».

En raison des scandales financiers dont a été témoin le monde, notamment au début du 21^{ème} siècle (*Enron, Worldcom, Vivendi Universal, ...etc.*), et dont l'une des principales causes remontait à de mauvaises pratiques de gestion, les organes de législation ont manifesté leur volonté de changer la donne, en décrétant des lois et réglementations visant à renforcer les responsabilités des dirigeants envers le gouvernement d'entreprise. Les lois les plus connues dans ce sens sont :

- La loi sur les Nouvelles Régulations Economiques (NRE) en France en 2001 ;
- Le Sarbanes-Oxley Act (SOX), aux États-Unis en 2002 ;
- La Loi de Sécurité Financière (LSF), en France en 2003.

Le contrôle interne et la gestion des risques d'entreprise figurent parmi les grandes lignes traitées par cette vague de réglementations. Parmi les dispositions relatives au contrôle interne, figure celle qui oblige les organes dirigeants à établir et à publier un rapport sur les procédures de contrôle interne qu'ils ont mis en œuvre, et de le communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, afin que ces derniers puissent être au courant des pratiques de gestion des risques appliquées par le management, et rassurés en ce qui concerne la protection de leurs intérêts.

5. Efficacité du contrôle interne

Selon le référentiel COSO, un système de contrôle interne efficace correspond à un système qui fournit une assurance raisonnable que les objectifs de l'entité seront réalisés. Pour être à la hauteur de ces attentes, un système de contrôle interne doit satisfaire les conditions suivantes :

- « Chacune des cinq composantes du contrôle interne et leurs principes doivent être mis en place et fonctionnent de manière correcte ;
- Les cinq composantes fonctionnent conjointement de façon intégrée ³⁴ » ;
- Les cinq composantes sont exemptes de déficiences majeures du contrôle interne ;
- La mise en place et le fonctionnement du SCI offrent un bon ratio couts/avantages.

³³ BERNARD Frédéric, GAYRAUD Rémi, ROUSSEAU Laurent, « *Contrôle interne 4^{ème} édition* », 2013, p. 56.

³⁴ PwC & IFACI, « *Coso – Référentiel intégré de contrôle interne : Principes de mise en œuvre et de pilotage 1^{ère} édition* », Editions Eyrolles, 2014, p. 56.

5.1. Mise en place et fonctionnement correcte des composantes du contrôle interne

Les notions « mise en place » et « fonctionnement » du contrôle interne sont définies par le référentiel COSO comme suit :

- La ***mise en place*** « désigne le fait que les composantes et les principes sont pris en considération dans la conception et la mise en œuvre du système de contrôle interne en vue d'atteindre les objectifs fixés ».
- Le ***fonctionnement*** « désigne le fait que les composantes et les principes continuent d'être pris en compte dans le cadre du pilotage du système de contrôle interne en vue d'atteindre les objectifs fixés ».

L'évaluation de la pertinence de la mise en place et du fonctionnement du contrôle interne relève du jugement de la direction ou des instances de contrôle et de régulation à l'instar de l'auditeur.

5.2. Absence de déficiences majeures liées aux composantes du contrôle interne

Une déficience du contrôle interne correspond à « une insuffisance dans une ou plusieurs composantes ou principes, qui réduit la probabilité que l'entité atteigne ses objectifs » ; une insuffisance réduisant fortement cette probabilité correspond à une déficience majeure du contrôle interne, et il est clair que l'existence d'une telle déficience remettrait en cause l'efficacité d'un système de contrôle interne. Une déficience majeure peut concerner soit une composante du contrôle interne, soit un principe relatif à un composante.

Il est aussi important de noter qu'il n'existe pas de principe de compensation lorsqu'on parle de déficiences du contrôle interne, qu'elles soient normales ou majeures. Autrement dit, une composante conçue et mise en place de manière efficace ne peut compenser les insuffisances d'une autre composante.

5.3. Fonctionnement conjoint des composantes du contrôle interne

Un fonctionnement conjoint de l'ensemble des composantes du contrôle interne signifie que ces derniers concourent conjointement à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité.

En effet, les composantes et les principes du contrôle interne ne peuvent être conçus et interprétés individuellement ; ces derniers entretiennent une relation d'interdépendants entre eux-mêmes de sorte à ce que l'efficacité d'une composante dépendra fortement de l'efficacité des autres. Par exemple, La revue et la signature d'un état de rapprochement (*activité de contrôle*) ne peut être crédible s'il n'existe pas de procédures formalisées de séparation des tâches et des responsabilités (*qui est un élément de l'environnement de contrôle*), ou bien si l'existence et le contenu d'une telle procédure n'a pas été diffusé de manière suffisante parmi le personnel (*Information et communication*).

En principe, si la direction arrive à satisfaire les deux conditions citées précédemment, la présente condition sera automatiquement atteinte.

5.4. Bon rapport coûts/avantages

La mise en place d'un système de contrôle interne est un investissement qui peut se révéler particulièrement couteux en termes de compétences humaines et de ressources financières, que ce soit pour la mise en place d'un environnement de contrôle et de procédures d'évaluation des risques appropriés, pour la conception et le développement d'activités de contrôles efficaces, ou bien pour assurer la communication et le fonctionnement à long terme de ces derniers grâce à des moyens de communication sophistiqués et un système de pilotage performant.

Une entité devra donc donner la priorité aux zones à risques significatifs, et devra évaluer avec une précision suffisante l'impact de ces risques ; elle aura par la suite à évaluer les coûts nécessaires à la mise en place et au fonctionnement des contrôles qu'elle jugerait appropriés aux risques significatifs identifiés, et les comparer avec les coûts que ces contrôles lui éviteraient de subir (ce qui correspond à un rapport coûts/avantages), avant de se décider sur la mise en place en non d'un dispositif de contrôles. Il est clair qu'un système de contrôle interne présentant un mauvais rapport coûts/avantages (plus de coûts que d'avantages) ne peut être considéré comme efficace.

6. Limites du contrôle interne

Un système de contrôle interne n'est supposé fournir qu'une *assurance raisonnable* que les objectifs de l'entité seront réalisés. Ce système ne peut garantir une *assurance absolue* en raison de l'existence de limites inhérentes à ce dernier, dont la source peut être interne ou externe à l'entité.

Pour bien comprendre les limites du contrôle interne, le référentiel COSO a tout d'abord mis en avant la nécessité de distinguer entre deux catégories de limites ³⁵:

- Limites dont la source est extérieure à l'entité, et sur lesquelles cette dernière n'a aucun pouvoir ou contrôle ;
- Limites liées au fait qu'un système de contrôle interne n'est pas supposé fonctionner à tout moment de la manière dont il a été conçu ;

6.1. Limites causées par des événements extérieurs

Une entité peut avoir à faire face à des événements qui lui sont externes, et dont l'impact et les conséquences ne peuvent être envisagés et contrôlés à cent pour cent par cette dernière en raison de leur caractère imprévisible. Une panne d'électricité fortuite ou un ralentissement inexplicable du débit de la connexion internet par exemple, peut endommager le fonctionnement d'une activité de contrôle uniquement

³⁵ PwC & IFACI, « *Coso – Référentiel intégré de contrôle interne : Principes de mise en œuvre et de pilotage 1^{ère} édition* », Editions Eyrolles, 2014, p. 202.

exécutable sur support électronique, ou d'un outil de communication dont l'utilisation nécessite un connexion internet.

Dans un cas de figure pareil, l'objectif d'un système de contrôle se limite à informer la direction l'évolutions des performances de l'entité en matière de réalisations d'objectifs³⁶.

6.2. Limites liées au fait qu'un SCI puisse ne pas fonctionner comme prévu

Ces limites se rattachent au facteur humain, et peuvent être engendrées par :

- La *médiocrité des initiatives du gouvernement d'entreprise*, qui peut se rater lors de la sélection et du développement des activité de contrôle, ou bien dans la définition des objectifs de l'entité.
- Des *dysfonctionnements du contrôle interne*, qui peuvent être le fruit « d'une mal interprétation des instructions par les collaborateurs, ou bien d'un jugement défaillant ou d'erreurs commis de leur part.
- Le *contournement du contrôle interne par les membres de la direction par collusion ou abus de pouvoir*, dans le but soit de servir leurs propres intérêts, soit de gonfler les chiffres réalisés par l'entité, ou bien pour dissimuler une infraction ou la violation d'une loi.

Il existe donc toujours une probabilité qu'un système de contrôle interne, aussi efficace soit-il, puisse comporter des déficiences ; néanmoins cette probabilité se réduit au fur et à mesure que le système de contrôle interne gagne en efficacité.

³⁶ PwC & IFACI, « *Coso – Référentiel intégré de contrôle interne : Principes de mise en œuvre et de pilotage 1^{ère} édition* », Editions Eyrolles, 2014, p. 203.

SECTION 2 : L'AUDIT FINANCIER

Après avoir traité le concept de contrôle interne sur la base du référentiel COSO, nous essayerons de traiter durant cette section un autre élément aussi important qui est l'audit financier et l'évolution de ses différentes approches.

1. Définition

Plusieurs définitions ont été données à l'audit financier, notamment par les organismes professionnels d'audit ; les définitions les plus pertinentes sont :

Celle du normalisateur français des normes d'audit (les normes NEP) : le CNCC, définit l'audit comme « *un examen par sondages, des éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble* ».

Toujours en France, l'OEC donne la définition suivante : « *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* ».

L'IFAC, à travers son organisme de normalisation d'audit à l'échelle internationale : l'IAASB, énonce dans l'ISA 200 : « *Le but d'un audit est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers par l'expression par l'auditeur d'une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable* ».

2. Objectifs

Les objectifs généraux d'un audit financier sont :

- Obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs (ISA 200. 11) ;
- Mettre en évidence les défaillances du contrôle interne, en particulier celles des contrôles relatifs aux processus de production d'informations financières, permettant ainsi aux entités de les corriger à temps ;
- Renforcer le degré de confiance des utilisateurs des états financiers (notamment les investisseurs) à l'aide de la certification des comptes, et dynamiser les marchés financiers.

3. Audit interne et audit externe

L'audit financier peut être exercé par structure interne ou externe à l'entité, il existe donc :

- **Audit interne** : L'IFACI définit l'audit interne comme « *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, et ce en évaluant ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité* ». L'audit interne est donc une fonction (on parle d'un département d'audit interne) indépendante de l'entité et rattachée directement à la direction, qui couvre l'ensemble des processus de l'entité
- **Audit externe** : C'est un examen effectué par un tier indépendant de l'entité auditée, et qui porte le plus souvent sur la certification des états financiers (audit financier), mais qui peut aussi concerner « l'organisation du travail, la répartition des tâches et des responsabilités, et le respect des procédures au sein d'une entité³⁷ ». Plus globalement, l'audit externe « est un moyen de contrôle externe visant l'évaluation des sécurités internes de l'organisation et permettant une reddition des comptes à toutes les parties prenantes par une opinion indépendante et compétente³⁸ ».

Il existe deux types d'audit externe :

- **Audit Legal** : il s'agit des missions de commissariat aux comptes ; c'est un exercice imposé et cadré par voie réglementaire³⁹, et dont la finalité est l'établissement par le commissaire aux comptes d'un rapport certifiant la régularité, la sincérité, et l'image fidèle des états financiers produits et communiqués par l'entité auditée.
- **Audit Contractuel** : une entité a recours à ce type d'audit par choix, et c'est à elle-même de définir les objectifs et l'étendue de l'examen. Comme son nom l'indique, ce type d'audit se matérialise à l'aide d'un contrat (les normes ISA parlent de lettre de mission) entre un mandataire (entité auditée) et un mandaté (auditeur), dans lequel sont fixées les modalités de la mission et les obligations réciproques (Prix de la prestation, Objectifs et étendue de la mission, responsabilités des deux agents, ...etc.).

4. Assertions d'audit

Pour que l'auditeur puisse obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne contiennent pas d'anomalies significatives, il doit valider un ensemble de critères, que les responsables de l'établissement des états financiers devraient en principe avoir pris en comptes ; ces critères sont dénommés assertions d'audit.

³⁷ www.comptabilite.ooreka.fr/astuce/voir/503225/audit-externe

³⁸ www.arabeps.org/publications/pdf/2/sr-11.pdf

³⁹ En Algérie, conformément à la loi n°10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Les assertions d'audit, qui sont au nombre de sept, sont les suivantes : Exhaustivité, Exactitude, Valorisation (évaluation), Existence (réalité), Séparation des exercices, Droit & Obligations, et Présentation et informations. La norme ISA 315 révisée, donne dans le § A129 une définition pour chacune de ces assertions, selon le type d'opérations auxquels elles se rapportent :

4.1. « Assertions relatives aux flux d'opérations et aux événements survenus au cours de la période audité, ainsi que les informations à fournir les concernant :

- Réalité : Les opérations ou les événements qui ont été comptabilisés, ou pour lesquels des informations ont été fournies, se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- Exhaustivité : Toutes les opérations et tous les événements qui devraient être comptabilisés, ainsi que toutes les informations à fournir les concernant qui auraient dû être présentées dans les états financiers, ont été enregistrés ;
- Exactitude : Les montants et d'autres données relatives à des opérations ou événements comptabilisés l'ont été correctement, et les informations à fournir les concernant ont été évaluées et présentées de manière appropriée ;
- Séparation des périodes : Les opérations et événements ont été comptabilisés dans la bonne période comptable ;
- Classification : Les opérations et les événements ont été enregistrés dans les bons comptes ;
- Présentation : Les opérations et les événements sont regroupés ou ventilés de manière appropriée et sont décrits clairement, et les informations à fournir les concernant sont pertinentes et compréhensibles, compte tenu des exigences du référentiel comptable applicable ;

4.2. Assertions relatives aux soldes de comptes en fin de période, ainsi que les informations à fournir les concernant :

- Existence : Les actifs, les passifs et les fonds propres existent ;
- Droits et obligations : L'entité détient un droit sur les actifs ou le contrôle, et les passifs reflètent les obligations de l'entité ;
- Exhaustivité : Tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui devraient être comptabilisés ont été enregistré, et toutes les informations à fournir les concernant qui auraient dû être présentées dans les états financiers l'ont bien été ;
- Exactitude, évaluation et imputation : Les actifs, les passifs et les fonds propres ont été présentés dans les états financiers pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur dépréciation ont

été enregistrés de façon appropriée, et les informations à fournir les concernant ont été évaluées et présentées de manière appropriée ;

- Classification : Les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres ont été enregistrés dans les bons comptes ;
- Présentation : Les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres sont regroupés ou ventilés de manière appropriée et sont décrits clairement, et les informations à fournir les concernant sont pertinentes et intelligibles, compte tenu des exigences du référentiel comptable applicable ».

5. Risque et Matérialité en audit

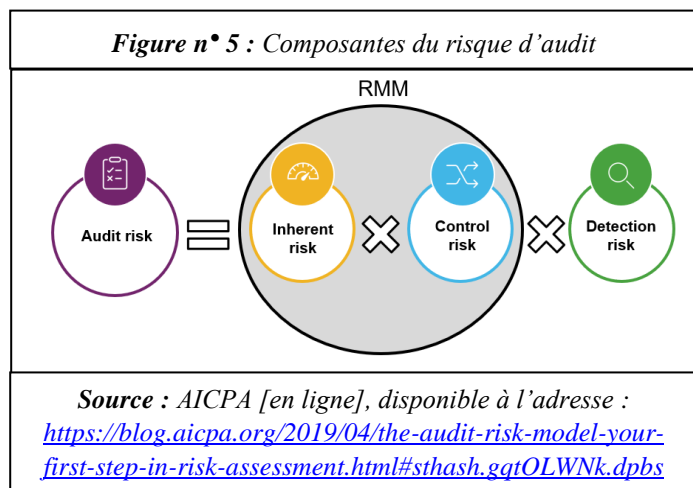
Au moment de valider les assertions d'audit, il existe une possibilité que l'auditeur, de manière involontaire, ne prenne pas en compte certaines données et informations ayant un impact significatif sur les états financiers, et auront pour conséquence de biaiser l'opinion émise sur ces derniers, et les décisions économiques des utilisateurs présumés des informations financières basées sur ces états ; ceci correspond à la définition du risque d'audit.

L'origine du risque d'audit peut être liée à un environnement économique et juridique complexe relatif à l'entité auditée, à un système de contrôle interne défaillant, ou bien à l'auditeur lui-même dans le cas où il commet une ou plusieurs erreurs lors de la validation des assertions d'audit. Le niveau du risque d'audit est donc déterminé en fonction de trois (3) types de risques :

5.1. Risque inhérent :

« C'est le risque que le solde d'un compte ou une catégorie d'opérations comportent d'inexactitudes du fait :

- De la nature (complexe) de l'activité et du secteur de l'entreprise, exemple : cas d'une banque ou d'une société d'assurance ;
- De son environnement et des réglementations qui lui sont applicables.



5.2. Risque de contrôle :

C'est la possibilité que le solde d'un compte ou une catégorie d'opérations comportent des inexactitudes matérielles que le système de contrôle interne de l'entreprise ne peut prévenir ou détecter en temps opportun. Le risque de contrôle est

fonction de l'efficacité du contrôle interne de l'entreprise. Si le système de contrôle interne est performant, le risque de contrôle est par conséquent réduit.

5.3. Risque de non détection :

« C'est la possibilité que les procédés auxquels l'auditeur a recours ne lui permettent pas de déceler des inexactitudes qui sont présentes dans le solde d'un compte ou dans une catégorie d'opérations (inexactitudes pouvant être importantes). Ce risque est fonction du niveau d'efficacité des procédés de vérification de l'auditeur.

L'auditeur évalue le risque inhérent et le risque de contrôle afin de déterminer le degré de risque de détection requis pour minimiser le risque global de la mission et le ramener à un niveau acceptable ⁴⁰». Pour réduire ce risque, l'auditeur utilise des seuils de matérialité (ou de signification) définis par l'ISA 320.

Des omissions ou des erreurs sont jugées matérielles si elles sont susceptibles, prise individuellement ou collectivement, d'influencer les décisions économiques des utilisateurs des états financiers. L'utilisation du terme « jugées » est d'importance cruciale, du fait que la détermination de ce qui est matériel relève principalement du jugement professionnel de l'auditeur.

Les seuils de signification requis par l'ISA 320 sont :

- **Un seuil de signification global** : Lors de l'émission de son opinion sur les états financiers, le signataire ne peut certifier les comptes d'une entreprise dans laquelle les anomalies significatives détectées au cours de l'audit de cette dernière et relatives aux états financiers pris dans leur ensemble, dépassent ce seuil.
- **Un seuil de planification** : Il est pris en compte dans la phase de planification de l'audit, et constitue une marge de sécurité par rapport au seuil de signification globale (auquel il est toujours inférieur), dans la mesure où il est fixé pour détecter les anomalies relatives aux postes des états financiers qui, pris individuellement ne dépassent pas le seuil de signification global, mais dont le cumul devient matériel.
- **Un seuil de signification pour toute autre information** (le solde d'un compte, la nature d'une information, ...etc.) dont il est probable qu'un écart, inférieur au seuil de signification global, influence les décisions économiques du potentiel utilisateur de cette information.

L'auditeur fixe les seuils de signification en fonction de deux critères : *quantitatif* (résultat net, total bilan, chiffre d'affaires, bénéfice par action, ...etc.) et *qualitatif* (contexte politique, nature des opérations, tendances des résultats). Un

⁴⁰ WHANNOU Serge, « Audit comptable et financier », Support de cours pour les classes de Master à l'ESGIS, p. 17.

seuil de signification doit être modifié dans le cas où des événements inattendus, pouvant remettre en cause la crédibilité de ce seuil, se produisent en plein audit.

Le seuil de signification est donc inversement proportionnel au risque d'audit : plus la matérialité est élevée, moins il est probable que des risques d'anomalies significatives soient détectés (ce qui correspond à un risque d'audit faible) et inversement.

6. Audit financier et services connexes

Un auditeur peut être amené à réaliser plusieurs types de missions, et pas seulement des missions d'audit financier ; Il y'a donc lieu de distinguer entre :

6.1. Mission d'audit et services connexes :

- Un *audit* à proprement parler, est un examen exhaustif, qui traite l'ensemble des informations contenues dans les états financiers.
- Les *services connexes* sont des missions ciblées, qui ne concernent qu'une partie des informations contenues dans les états financiers. Les services connexes énoncées par les ISA sont :
 - *Les missions d'examen limité* (ISA 910) ;
 - *Les missions d'examen sur la base de procédures convenues* (ISA 920) ;
 - *L'examen d'informations prévisionnelles* (ISA 810) ;
 - *Les missions d'audit spéciales* (ISA 800) ;
 - *Les missions de compilation d'informations financière* (ISA 930).

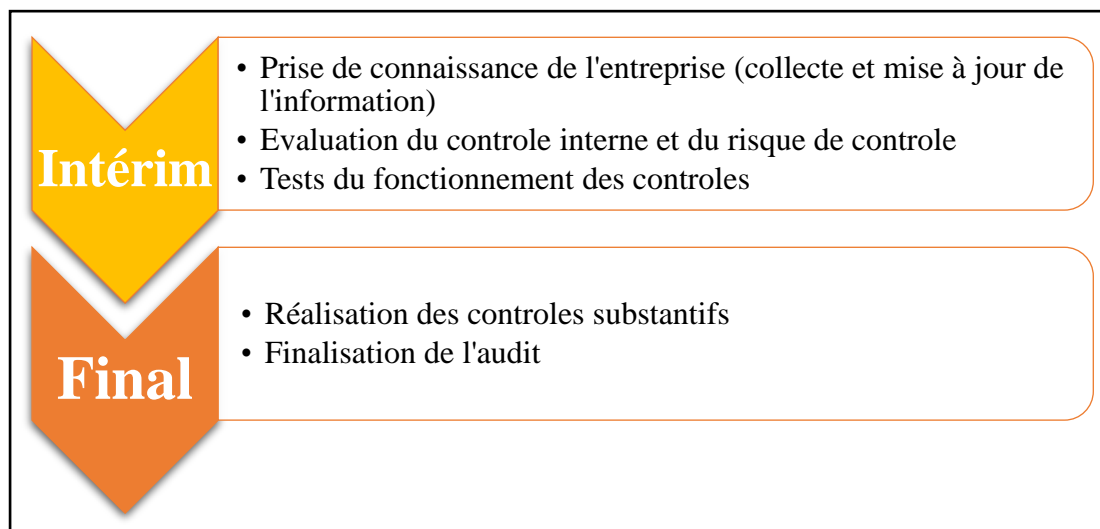
6.2. Missions d'assurance et de non assurance :

- La finalité d'une *mission d'assurance* est de fournir un certain niveau d'assurance aux utilisateurs des informations financières objets d'examen. Ce niveau d'assurance peut être raisonnable (élevé mais non absolu) dans le cas d'une mission d'audit financier, ou bien modéré dans le cas d'une mission d'examen limité. En raison de l'existence d'un risque d'audit, l'assurance fournie par ces missions ne peut être absolue
- L'ensemble des services connexes, à l'exception des missions d'examen limité, ne sont pas considérés comme des missions d'assurances, car elles ne fournissent aucune assurance quant à la régularité et l'image fidèle des informations financières traitées.

7. Déroulement d'une mission d'audit financier

Une mission d'audit financier se déroule généralement en deux grandes phases : l'intérim et le final.

Figure n° 6 : Phases de déroulement d'une mission d'audit financier



Source : adapté de WHANNOU Serge, « Audit comptable et financier » (Support de cours)

7.1. L'intérim

« Quel que soit l'étendue de la mission, l'audit commence par une phase de prise de connaissance, au cours de laquelle l'auditeur collecte un volume important d'informations sur l'entreprise. Cette phase lui permet de constituer ou de mettre à jour son dossier permanent (Permanent Audit Files PAF) et en même temps d'identifier les risques inhérents à la mission, ce qui lui permet de déboucher sur la phase suivante : l'évaluation du contrôle interne.

L'évaluation du contrôle interne et la définition de la stratégie d'audit est la phase clé de la démarche. Au cours de cette phase, l'auditeur apprécie tout le dispositif de contrôle interne dans le but d'évaluer le risque de contrôle et de déterminer le niveau adéquat de contrôles de validation à exécuter.

7.2. Le final

La phase d'exécution des contrôles substantifs comprend conformément à la stratégie définie à la phase précédentes : des tests de vérification du fonctionnement des contrôles, des tests de validation des comptes et des procédures de revue analytique. A l'issue de cette phase, l'auditeur dispose de toutes les conclusions lui permettant de porter son opinion sur la qualité des comptes et des états financiers, et de rédiger ses conclusions et rapports ⁴¹».

8. Normalisation de l'audit

Le métier d'audit tel que pratiqué auparavant accordait une importance capitale au jugements personnels et professionnels des auditeurs, et de cela résultait une inégalité dans les opinions émises par ces derniers en raison du caractère subjectif rattaché à ces dernières. Dans un contexte économique mondial marqué par une forte

⁴¹ WHANNOU Serge, *op. cit.*, p. 20.

croissance des marchés financiers et une grande attention prêtée à l'information financière, la nécessité de normaliser le métier d'audit a vu le jour.

Il existe deux référentiels de normes d'audit reconnus à l'échelle internationale : Les ISA (*International Standards on Auditing*) et les PCAOB Standards.

8.1. Normes ISA

Elaborés par l'IFAC à travers son organisme IAASB et adoptés par l'Union Européenne⁴² à partir de 2004, les normes ISA comprennent :

- **Des normes générales ou de comportement :** qui traitent des obligations et des règles d'éthique que l'auditeur doit suivre lors d'une mission d'audit, notamment celles de l'indépendance et du secret professionnel, ainsi que des compétences professionnelles qui lui sont nécessaires pour bien mener une mission d'audit.
- **Des normes de travail :** Le travail d'audit doit être effectué avec soin, avec une bonne planification, un respect scrupuleux des calendriers et supervision des collaborateurs, la tenue correcte des dossiers et papiers de travail en tant que moyens de preuve des conclusions d'audit (ISA 300 et 230). L'audit doit comporter une évaluation du contrôle interne (ISA 315), un contrôle de qualité de la mission d'audit (ISA 220), la prise en considération des risques de fraudes et erreurs (ISA 2140), des textes législatifs et réglementaires (ISA 250), la collecte des éléments probants suffisants (ISA 500), etc.⁴³ ».
- **Des normes de rapport :** ces normes concernent le fondement de l'opinion et le rapport d'audit sur les états financiers (ISA 700), la communication des points clés de l'audit dans le rapport d'audit (ISA 705) et de toute autre information devant être communiquée par l'auditeur.

8.2. Normes PCAOB

Le PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) est un organisme fondé par la loi Sarbanes-Oxley en 2002 aux Etats-Unis, qui opère sous la surveillance du SEC (*Securities and Exchange Commission*), et dont l'objectif est de superviser les audits réalisés pour les sociétés cotées dans la bourse de New York (*New York Stock Exchange - NYSE*), « afin de protéger les intérêts des investisseurs et de promouvoir l'intérêt public dans la préparation de rapports de vérification informatifs, exacts et indépendants ⁴⁴».

Les PCAOB Standards comprennent :

- *Compliance with Auditing and Related Professional Practise Standards (3000)* : Ces normes exigent des cabinets d'audit et d'expertise comptable

⁴² Plus précisément par le Conseil européens via son adoption de la 8^{ème} directive.

⁴³ WHANNOU Serge, *op. cit.*, p. 11.

⁴⁴ www.pcaobus.org/Standards

qu'ils se conforment à toutes les normes de vérification et de pratique professionnelle applicables.

- Auditing Standards (3200) : Incluent des normes générales d'audit, des normes liées aux procédures d'audit à mettre en œuvre, ainsi que des normes de reporting.
- Interim Quality Control Standards (3400T) : Ce sont des normes obligeant les cabinets d'audit et d'expertise comptables certifiés (*Certified Public Accountants – CPA*) à élaborer un système de contrôle qualité au sein de leurs structures, et d'en assurer l'implémentation et le pilotage.
- Interim Ethics and Independence Standards (3500T) : C'est l'ensemble de règles d'éthique et de déontologie liées au métier d'audit.

La différence majeure existante entre ces normes là et les normes ISA réside dans l'opinion devant être formulée par l'auditeur :

- *En normes ISA* : l'auditeur formule une seule opinion relative aux états financiers ;
- *En normes PCAOB* : l'auditeur formule deux opinions, l'une sur les états financiers et l'autre sur le système de contrôle interne mis en place par l'entité, dans le cadre de ce qui est appelé un *Integrated Audit*.

8.3. Normes Algériennes d'Audit (NAA)

Le CNC, sous tutelle du Ministère des finances, a entamé à partir de 2011 un projet d'élaboration de Normes Algériennes d'Audit (NAA), en s'inspirant fortement des normes ISA, et en les publiant sous forme de décisions du Ministère des finances. Un tableau résumant l'ensemble des normes NAA publiées à ce jour est disponible dans l'annexe n°2.

9. Approches d'audit

L'exercice du métier d'audit a connu de nombreuses évolutions, allant d'un simple contrôle du produit fini de la comptabilité que sont les états financiers et les reporting, à un examen de plus en plus approfondi des procédures et des contrôles internes aux entités.

9.1. Approche traditionnelle

« Jusqu'aux années 1930, l'audit financier externe pratiqué était limité à une vérification exhaustive des enregistrements comptables⁴⁵ », en démarrant des états financiers, et en remontant aux pièces justificatives.

Dans cette approche, l'auditeur effectuait ces travaux en ayant pour seule base de travail des données financières saisies en comptabilité, ce qui limitait sérieusement sa vision et sa capacité à détecter des tentatives de fraude, et de certifier des comptes alimentés par des transactions frauduleuses, tant que les pièces

⁴⁵ CASTA Jean-François, MIKOL Alain. « *Vingt ans d'audit - de la révision des comptes aux activités multiservices* », dans *Association Francophone de Comptabilité*, Paris : 1999, Tome 5, p. 110.

justificatives relatives à ces dernières sont établies conformément aux lois et réglementations en vigueur.

9.2. Approche par les systèmes

En raison de ses nombreuses lacunes, l'approche traditionnelle a cédé sa place au courant des années 1930 à l'approche par les systèmes, qui préconisait une « analyse axée d'avantage sur les flux d'information et du système de contrôle interne de l'entité auditée que sur ses enregistrements comptables ⁴⁶».

Des concepts liés aux risques avaient notamment fait leur apparition dans cette approche, comme l'identification du risque global d'audit, le calcul d'un seuil de matérialité pour l'audit et la possibilité de se reposer sur les contrôles efficaces mis en place par l'entité pour pallier aux risques inhérents en vue de limiter l'étendu des travaux substantifs d'audit.

9.3. Approche par les risques

Bien que la notion du risque fût déjà présente dans l'approche par les systèmes, l'utilisation de cette dernière aux fins de l'audit n'était pas appropriée. En effet, les éléments composants le risque global d'audit, à savoir : le risque inhérent, le risque de non détection des contrôles, et le risque de non détection de l'auditeur, étaient traités séparément par l'auditeur.

Ce souci à vite été corrigé par l'avènement de l'approche d'audit par les risques, qui est apparue entre 1950 et 1960, et qui a également étendue les diligences de l'auditeur concernant le niveau de compréhension qu'il doit acquérir au sujet de l'entité auditée, de son environnement interne et externe et de son système de contrôle interne. Le niveau de compréhension requis correspondait à un niveau suffisamment élevé pour permettre à l'auditeur d'identifier et d'évaluer l'ensemble des risques significatifs auxquels les processus d'élaboration des états financiers étaient exposés, ce qui correspond aux risques inhérents aux spécificités de l'environnement de l'entité, pour lesquels cette dernière n'a pas mis en œuvre de procédures de contrôle destinées à les gérer.

L'approche d'audit par les risques ou par les « *business risks* » est l'approche la plus récente, et sur laquelle sont basés la quasi-totalité des référentiels de normes d'audit appliqués à échelle nationale et internationale. Cette démarche sera abordée plus en détail dans la 1^{ère} section du second chapitre.

⁴⁶ CASTA Jean-François, MIKOL Alain. « *Vingt ans d'audit - de la révision des comptes aux activités multiservices* », dans *Association Francophone de Comptabilité*, Paris : 1999, Tome 5, p. 110.

SECTION 3 : RELATION ENTRE L'AUDIT FINANCIER EXTERNE ET LE CONTROLE INTERNE

Le contrôle interne est plus couramment lié à l'audit interne, en raison de l'interdépendance existante entre les deux. Avec l'audit externe en revanche, la relation n'a pas toujours été explicite. Cette dernière s'est construite au fil du temps et des événements économiques historiques qui se sont produits, pour atteindre aujourd'hui un haut niveau de complémentarité et de synergie, dans le cadre de la réalisation des objectifs de l'entité.

Il va donc s'agir dans cette section de passer en revue les éléments et les détails qui ont permis à cette relation d'évoluer et d'atteindre un tel niveau.

Pour des fins de rédaction et d'abréviation, l'audit financier externe sera assimilé à l'expression « audit externe » (l'audit externe étant le plus souvent de type financier).

1. Apport de la loi SOX et des normes ISA

Les événements clés qui ont eu pour conséquence un renforcement de la relation entre l'audit externe et le contrôle interne sont probablement d'un côté la promulgation de la loi SOX (Sarbanes-Oxley Act) aux États-Unis en 2002 (plus précisément de l'article 404), et de l'autre côté la publication des normes internationales d'audit (ISA). En effet, les scandales financiers qu'a connus la scène économique mondiale au l'aube du 21^{ème} siècle (Enron, WorldCom, Vivendi Universal, ...etc.) a contraint les autorités financières des pays les plus affectés par la crise à l'instar des États-Unis, à agir en conséquence et à « *renforcer les exigences imposées aux entreprises en matière de contrôle interne* » (GUMB & NOEL, 2006), et de cela est née la Loi SOX, appliquée à partir du 30 juillet 2002.

En bref, l'article 404 de cette loi apporte deux instructions intéressantes en matière de contrôle interne. Premièrement, la loi oblige la direction (le directeur général (CEO) et le directeur financier (CFO) en particulier) des entreprises cotées dans la bourse de New York (NYSE), à inclure dans leurs rapports financiers annuels, un rapport sur le contrôle interne, dans lequel elle indique sa responsabilité dans la mise en place d'un système de contrôle interne comptable et financier adéquat et dans l'évaluation de son efficacité, ainsi que dans la communication des dysfonctionnements détectés au sein de ce dernier. La deuxième instruction concerne les auditeurs externes des entreprises citées ci-avant, qui auront désormais à émettre une opinion sur le contrôle interne (en plus de celle concernant les états financiers) dans laquelle ils confirment l'attestation de la direction de l'entité selon laquelle les contrôles comptables sont mis en place et fonctionnent de manière efficace.

Les normes ISA quant à elles, n'impose pas à l'auditeur externe d'émettre une opinion sur le contrôle interne ; Elles prescrivent cependant pour l'auditeur la nécessité de prendre suffisamment connaissance du contrôle interne pertinent pour

l'audit et d'évaluer son efficacité afin de détecter les risques d'anomalies significatives, et ce sans tenir compte de l'approche d'audit choisie (substantive/contrôle). De plus, la norme ISA 265 inclut parmi les diligences de l'auditeur externe, la communication à la direction de l'entité auditée des dysfonctionnements du contrôle interne qu'il a pu détecter au cours de sa mission.

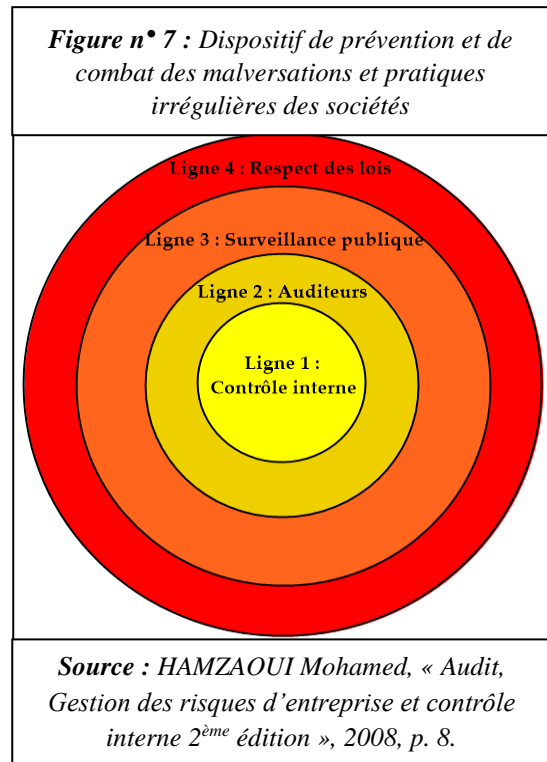
2. Objectifs en communs

2.1. Prévention contre la fraude

Dans le cadre de la protection de l'épargne publique, la Commission européenne a mis en place un dispositif de « prévention contre les malversations financières et les pratiques irrégulières des sociétés » et en a fait la promotion lors d'une communication faite le 27 septembre 2004 au Conseil et Parlement européens⁴⁷.

Ce dispositif comprend quatre lignes de défenses, dont le contrôle interne et l'audit (interne et externe) en constituent les deux premières.

La figure n° 7 ci-contre résume les quatre lignes de défense citées précédemment.



2.2. Assurer la gouvernance d'entreprise

L'audit externe constitue probablement le mécanisme de gouvernance d'entreprise le plus important, en raison de l'indépendance de l'auditeur externe (commissaire aux comptes) vis-à-vis de la direction de l'entité auditée.

Par ailleurs, le contrôle interne en compagnie de la gestion des risques d'entreprise joue lui aussi un rôle considérable dans la gouvernance d'entreprise, dans la mesure où il permet aux propriétaires d'être tenus au courant des pratiques de gestion des risques de l'entreprise et d'être en mesure de défendre leurs intérêts.

2.3. Réalisation des objectifs de l'entité

Le contrôle interne a pour objectif de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des trois catégories d'objectifs de l'entité, à savoir les objectifs opérationnels, de reporting, et de conformité. D'autre part, l'audit externe vise à émettre une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable, ce qui correspond aux objectifs de reporting d'une entité (du moins la majeure partie).

⁴⁷ Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européens. « Prévenir et combattre les malversations financières et pratiques irrégulières des sociétés », COM CE 611 final (2004).

Ainsi, il est possible d'établir une concordance/équivalence entre les objectifs du contrôle interne relatives au traitement de l'information, et les assertions de l'audit financier ; ce point en particulier est traité plus en détail dans la 2^{ème} section du 2^{ème} chapitre.

Au final, l'audit externe et le contrôle interne aspirent tous deux à la réalisation des objectifs de l'entité en renforçant son immunité face aux risques ; le contrôle interne vise néanmoins un champ d'objectifs plus large, et une catégorie de risques plus diversifiée que celle du l'audit financier.

3. Diligences de l'auditeur en matière de contrôle dans un audit basé sur les risques

L'approche d'audit par les risques accorde une grande importance à l'évaluation des risques d'entreprise, avec laquelle le contrôle interne est étroitement lié. Aussi, cette démarche ne requiert pas l'implication du contrôle interne comptable et financier seulement, comme le voulait l'approche traditionnelle, mais l'ensemble des contrôles liés aux processus qui impactent de façon directe ou indirecte l'élaboration et la communication des états financiers (dénommés « contrôles pertinents pour l'audit »).

En effet, les normes ISA, qui trouvent leurs fondements dans l'approche par les risques, énoncent en ce qui concerne le contrôle interne, que l'auditeur externe :

- « Doit prendre connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit (ISA 315) ;
- Peut avoir à apprécier (dans la petite entreprise) l'implication du dirigeant dans le processus d'autorisation et de contrôle des opérations, s'il juge que ces contrôles sont pertinents pour l'audit (ISA 315) ;
- Effectue des tests de procédures quand il estime que les contrôles de l'entité permettent de limiter le risque d'anomalies (ISA 330) ;
- Présente à la direction responsable de l'élaboration des comptes, les observations et recommandations qu'il juge nécessaires concernant l'amélioration des procédures (ISA 265) ;
- Doit communiquer par écrit les faiblesses significatives du contrôle interne qu'il a relevées au courant de la mission d'audit (ISA 265)⁴⁸ ;

Dans un audit conduit conformément aux PCAOB Standards (dénommé *Integrated audit*), l'auditeur externe aura, en plus des responsabilités citées ci-avant, à établir un rapport exclusivement dédié au contrôle, dans lequel il émet son opinion professionnelle et indépendante sur son efficacité (c'est-à-dire sur

⁴⁸ <http://www.crcc-grenoble.fr/Grenoble/resources/le-cac-et-le-controle-interne-08-01-2016-def.pdf> (consulté le 27 mai 2019, à 01h :49).

sa capacité à prévenir ou détecter et corriger les anomalies significatives susceptibles d'impacter les états financiers).

4. L'audit externe comme outil d'aide à l'amélioration de l'efficacité du contrôle interne

Théoriquement parlant, la mise en place d'un système de contrôle interne par une entité devrait inclure une activité de surveillance et de pilotage effective, permettant d'assurer le suivi du fonctionnement des activités de contrôles et de détecter d'éventuelles déficiences liées au dispositif, afin d'y remédier en temps voulu. Cette situation idéale n'est cependant pas toujours reflétée sur le terrain ; ceci est généralement dû à l'inexistence de structures et d'activités de surveillance en raison de la quantité importante de ressources nécessaires à leurs mises en place, ou encore à l'inefficacité et l'incapacité des structures et activités existantes à détecter les carences liées au contrôle interne.

C'est dans ce contexte précis qu'apparaît la contribution apportée par l'audit externe à l'entité audité. En effet, les diligences requises pour ce dernier par les normes ISA et PCAOB Standards (qui sont les plus répandus et appliquées à ce jour) en matière de communication à la direction et à gouvernance de l'entité sur le contrôle interne se révèlent être un important atout aux entités, dans la mesure où les informations communiquées à ce titre leur permettent de :

- Pallier aux insuffisances des activités de pilotage et de surveillance du contrôle interne mises en place en matière de prévention ou de détection et de correction d'anomalies significatives ;
- Perfectionner la conception d'un contrôle ou de rendre son fonctionnement plus efficace ;
- Corriger certaines anomalies (qu'elles soient dues à l'erreur ou à la fraude) relatives aux informations financières avant que celles-ci ne soient communiquées et rendues publiques.

Conclusion du premier chapitre

Les conclusions pouvant être tirées de ce premier chapitre sont les suivantes :

Le contrôle interne est un outil utilisé par l'entreprise pour gérer ces risques, renforcer sa gouvernance, et réaliser ses objectifs ; la référence internationale des bonnes pratiques en matière de contrôle interne est le référentiel du COSO, qui présente le système de contrôle interne sous cinq composantes et dix-sept principes, et conditionne son efficacité au respect de certaines exigences. Un système de contrôle interne comprend cependant des limites qui lui sont inhérentes, et qui réduisent sa contribution à une assurance raisonnable et non absolue quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise.

L'audit financier de son côté reste la forme d'audit la plus répandue, et constitue un examen pouvant être effectué par une structure interne ou bien externe à l'entité. Les événements économiques et l'évolution des marchés financiers ont contribué à faire évoluer l'audit financier (externe en particulier) à travers l'apparition de différentes approches d'audit, chacune visant à pallier aux insuffisances de celle qui la précède. L'approche d'audit par les risques est la démarche la plus récente, et sur la base de laquelle les normes et standards de la profession admis et appliqués par la majorité des institutions à l'échelle internationales (à savoir les ISA et les PCAOB Standards) ont été fondés. Le changement majeur apporté par cette approche reste l'orientation des travaux d'audit plus vers l'évaluation des risques d'entreprise et du contrôle interne et l'identification des risques d'anomalies significatives que vers du testing pur et dur.

Au final, le fait que l'audit financier externe et le contrôle interne partagent plus ou moins les mêmes objectifs a fait qu'une forte relation de synergie s'est formée entre les deux fonctions, qui ne s'est que renforcée avec le temps, et où l'un s'appuie sur les conclusions de l'autre pour gagner en efficacité et en efficacité.

L'approche d'audit par les risques, qu'est l'objet du prochain chapitre, met en lumière l'aboutissement de cette relation.

CHAPITRE II

***APPROCHE D'AUDIT PAR LES RISQUES ET
EVALUATION DU CONTROLE INTERNE***

Introduction

Après avoir traité les principaux points liés au contrôle interne et à l'audit financier, ainsi que la relation existante entre ces deux derniers, il convient à présent d'aborder un sujet dans lequel cette relation est illustrée de manière plus explicite, à savoir l'approche d'audit par les risques, et de développer l'implication du contrôle interne tout au long de cette démarche. Enfin, pour d'une part apporter plus d'éclaircissement sur le déroulement d'un audit financier basé sur les risques, et d'autre part faciliter la compréhension du dernier chapitre, un exemple d'une démarche d'audit par les risques du cycle « Immobilisations » sera présentée, ce dernier constituant le *Business Process* choisie pour la conduite de l'étude du cas pratique.

A cet effet, ce chapitre sera divisé en trois sections, qui sont les suivantes :

Section 1 : Approche d'audit par les risques

Section 2 : Evaluation du contrôle interne selon l'approche d'audit par les risques

Section 3 : Audit basé sur les risques du cycle des immobilisations

SECTION 1 : APPROCHE D'AUDIT PAR LES RISQUES

L'audit basé sur les risques est l'approche d'audit la plus récente et la plus appliquée à ce jour, et constitue le sujet principal de cette section, dans laquelle nous allons tout d'abord mettre en évidence les événements historiques et les facteurs ayant accéléré la venue de l'*Audit Risk Model*, pour ensuite expliquer les notions de base et les phases de déroulement de ce dernier, et enfin discuter des avantages de cette démarche ainsi que des limites qui lui sont inhérentes.

1. Origine de l'approche d'audit par les risques

1.1. Remise en cause des approches classiques

La profession d'audit a été marquée lors des vingt dernières années du siècle précédent par une phase de stagnation, durant laquelle la démarche d'audit dominante reposait essentiellement sur les systèmes d'information (connue sous le nom « Approche par les systèmes »); cette approche a fait l'objet de nombreuses critiques, notamment pour les raisons suivantes :

1.1.1. Approches traditionnelles basée sur les états de synthèse :

« C'est une approche dont le point de départ se situe à l'aval, autrement dit à partir des états de synthèse; elle consiste donc d'avantage à confirmer les informations issues de la comptabilité plutôt qu'à se doter de tous les moyens nécessaires pour s'assurer de leur exhaustivité ⁴⁹».

1.1.2. Des tests de procédures standards, sans évaluation préalable des risques :

Le programme de travail des auditeurs comprenait l'utilisation de questionnaires standards applicables à toutes les entités, quel que soit la nature de leur activité et les caractéristiques de leur environnement (interne et externe); l'évaluation des risques liés à l'entreprise se faisait donc dans le cadre des procédures d'audit elles-mêmes et non pas au moment de leur élaboration, le risque de contrôle étant considéré à priori à un niveau « maximal ».

« L'utilisation de listes de contrôle, sans appréciation des raisons qui motivent les tâches, et tests de procédures particuliers exécutés par l'auditeur, est un audit exécuté sans compréhension des risques ni, probablement, des activités de l'entité ⁵⁰».

⁴⁹ KAOUJ Smail, MENASRI Amar, « *Réflexions sur l'Audit Légal suivant l'Approche par les risques* », 2013, Université Abderrahmane Mira de Bejaia, p. 31.

⁵⁰ HAMZAOUI Mohamed, *op. cit.*, p. 2.

1.1.3. Négligence de la stratégie et du système décisionnel de l'entreprise lors de l'évaluation des risques :

En partant du principe que l'auditeur ne peut s'immiscer dans la gestion de l'entreprise qu'il audite, les décisions prises par les organes de direction étaient négligées dans l'examen d'audit.

Or, si on considère que d'un côté la finalité de la stratégie est l'amélioration de la rentabilité, et que de l'autre côté cette amélioration de la rentabilité sera forcément accompagnée d'un accroissement du risque (en raison de la relation « Rentabilité – Risque »), on peut déduire que le fait de ne pas prendre connaissance au préalable de la stratégie mise en place par les dirigeants constitue une limite dans la détection des zones à risques.

1.1.4. Les données répétitives comme unique source de risques :

La comptabilité utilise un volume important de données, qui peuvent être classées dans trois (3) catégories distinctes :

Données répétitives : ce sont des données cycliques, qui concernent l'activité ordinaire de l'entreprise, et qui sont donc saisies de façon régulière, telles que les données relatives aux opérations d'achats de matières premières et de marchandises, de vente de produits, de trésorerie, ... etc.

Données ponctuelles : celles-là sont utilisées au cours de périodes spécifiques, à l'instar de la période de clôture de l'exercice, durant laquelle l'entreprise exploite des données relatives aux dotations aux amortissements et aux provisions, l'inventaire physique, les charges constatées d'avance, ... etc.

Données exceptionnelles : ces données sont relatives aux opérations qui sortent du cadre de l'activité ordinaire de l'entreprise, telles que l'augmentation du capital, la fusion/acquisition, la réévaluation, ... etc.

Dans les approches traditionnelles, la première catégorie de données constituait l'unique source exploitée par les auditeurs dans le cadre de leurs travaux d'audit. Or, ces données se révèlent être les moins porteuses de risques étant donnée l'amélioration perpétuelle de l'efficacité des systèmes de contrôles élaborés à ce jour, tandis que les données ponctuelles et exceptionnelles sont enclines à un nombre important de risques, les premières en raison d'une éventuelle mal organisation et/ou de l'inefficacité des contrôles mis en place à l'occasion, les deuxièmes du fait de la difficulté à prévoir les risques correspondants et à pouvoir réagir en conséquence et en temps voulu.

1.1.5. L'écart d'attentes entre l'auditeur et les utilisateurs de l'information financière (Audit expectation gap) :

L'audit expectation gap renvoie à l'existence d'une forme d'un « malentendu » entre l'auditeur et les différents utilisateurs des états financiers, concernant leurs attentes en matière de :

- Efficacité de l'examen conduit par l'auditeur ;
- Responsabilité de l'auditeur, notamment par rapport à la détection de fraudes ;
- Compréhension de la nature et des objectifs de la mission réalisée par l'auditeur ;

A noter que cette problématique n'est pas spécifiquement attribuable à la l'approche d'audit par les systèmes, et qu'elle figure à ce jour parmi les sujets phares de recherche dans le domaine. L'approche d'audit par les risques a néanmoins apporté plus de précisions quant aux obligations de l'auditeur et à la nature et l'étendue de ses travaux, contribuant ainsi à clarifier les limites de l'audit et à réduire l'expectation gap.

1.2. La réforme des Normes Internationales d'Audit publiée par l'IAASB

Le début du 21^{ème} siècle a été marqué par une série de scandales financiers, qui ont conduit un bon nombre d'entreprises à la faillite ; parmi les raisons qui ont conduit à ces événements, notamment dans le cas *ENRON*, figure le manque de l'auditeur légal – en l'occurrence le cabinet Arthur Andersen – à ses obligations de vérification des états financiers de l'entreprise ou encore à ses diligences en matière de communication au conseil d'administration.

En réponse à ces événements, les organisations internationales chargées de la régulation des professions de comptabilité et d'audit – dont l'IFAC, par l'intermédiaires de son organe IAASB – ont entamé d'importants projets de réformes des normes internationales de comptabilité (migration vers les IFRS) et d'audit (ISA), visant à rétablir la confiance des investisseurs en ce qui concerne l'audit légal et la communication des informations financières.

En effet, la réforme de la 8^{ème} directive européenne relative au contrôle légal a apporté son lot de changements à la profession de commissariat aux comptes, à l'images des ajustements suivants :

- Obligation d'appliquer les normes ISA pour les pays membres de l'UE à partir de Juin 2008 ;
- Une promotion des collaborations entre les organes de surveillances des pays hors UE, à l'image du PCAOB aux Etats-Unis.
- Des programmes de formation continus et obligatoires pour les auditeurs exerçant dans les pays membres de l'UE, notamment en comptabilité (normes IAS), en audit (normes ISA), en fiscalité et droit commercial (lois et règles propres au pays ou l'audit est exercé), en analyse financière ainsi qu'en règles d'éthique professionnelle et de déontologie de commissariat aux comptes ;
- Enfin, une nouvelle approche d'audit basée sur l'identification et l'évaluation des risques, et la mise en œuvre de réponses appropriées aux risques évalués ; cette approche connue sous le nom de l'« Audit Risk Model » sera abordée plus en profondeur dans les paragraphes qui suivent.

2. Définitions et concepts clés de l'approche d'audit par les risques

« L'approche d'audit par les risques (Audit Risk Model), dont les normes charnières ont été publiées en octobre 2003, est issue d'un projet mené conjointement par l'IFAC (IAASB), et l'AICPA (ASB) aux Etats-Unis ⁵¹».

La partie de la réforme relative à l'audit, qui a été appliquée aux membres de l'IFAC (dont le CNCC en France, et l'AICPA aux Etats-Unis) à partir du 15 décembre 2004, tournait globalement autour des quatre (4) normes suivantes :

- **ISA 315** : « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement » ;
- **ISA 330** : « Réponses de l'auditeur aux risques évalués » ;
- **ISA 200** : « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit » ;
- **ISA 500** : « Eléments probants ».

Les deux premières normes ont été créées à l'occasion de la réforme, tandis que les 2 suivantes existaient déjà, et ont fait l'objet de multiples amendements dans le but d'assurer la cohérence avec les nouvelles normes. Cette nouvelle approche d'audit place l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés à l'élaboration des états financiers au cœur des diligences de l'auditeur.

2.1. Objectifs et diligences de l'auditeur dans un audit basé sur les risques

Dans le cadre d'approche d'audit par les risques, l'ISA 200 définit clairement deux (2) objectifs généraux, dont le premier consiste à « **renforcer le degré de confiance** des utilisateurs présumés des états financiers. Celui-ci est atteint par l'expression par l'auditeur d'une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, **conformément à un référentiel comptable** applicable. Pour la plupart des référentiels comptables à usage général, cette opinion porte sur le fait que les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle conformément à ce référentiel ⁵². »

Le deuxième objectif de l'auditeur comprend l'émission d'un rapport sur les états financiers audités, et la communication de certaines informations avec la direction et/ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Pour atteindre ces objectifs, la norme ISA 200 énumère les diligences de l'auditeur comme suit :

- L'auditeur doit obtenir une **assurance raisonnable** quant à l'absence d'anomalies significatives (que celles-ci proviennent de fraudes ou

⁵¹ HAMZAOUI Mohamed, *op. cit.*, p. 42.

⁵² ISA 200. §3

résultent d'erreurs) dans les états financiers pris dans leur ensemble, en se basant sur sa connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.

- Pour obtenir ce niveau d'assurance, l'auditeur doit recueillir des **éléments probants suffisants et appropriés** pour réduire le risque d'audit à un **niveau suffisamment faible pour être acceptable** ».
- A partir des conclusions tirées des éléments probants collectés, l'auditeur se forge une opinion sur les états financiers.
- Lors de la conduite de sa mission, l'auditeur doit se conformer aux règles d'éthiques dictées par les normes ISA.

2.2. Risque d'anomalies significatives

Le risque d'anomalies significative⁵³ constitue l'une des notions phares de cette nouvelle démarche d'audit, car il illustre bien la nécessité d'apprécier conjointement les différents types de risques en audit (risques inhérents, de non détection des contrôles et de non détection de l'auditeur).

Dans cette optique, l'ISA 200 émet une première définition qui clarifie le sens du mot « anomalie » en audit, en l'assimilant à « la différence entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie concernant un élément des états financiers et le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie qui est exigé pour ce même élément afin d'être en conformité avec le référentiel comptable applicable. Les anomalies peuvent résulter d'erreurs ou provenir de fraudes ⁵⁴ ». Par la suite, la définition suivante est donnée au caractère « significatif » des anomalies détectées : l'auditeur considère les anomalies détectées comme étant significatives lorsqu'il s'attend à ce que ces dernières, prises individuellement ou en cumul, influencent les décisions économiques prises par les utilisateurs des états financiers sur la base de ces mêmes états. Enfin, le « Risque d'anomalies significatives » est résumé ainsi : c'est « le risque que les états financiers, avant leur audit, comportent des anomalies significatives. Ce risque comprend deux composantes, définies comme suit au niveau des assertions :

- Risque inhérent : Possibilité qu'une assertion portant sur un flux d'opération, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant la prise en compte des contrôles y afférents ;
- Risque lié au contrôle interne : Risque d'une anomalie significative susceptible de se produire au niveau d'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états

⁵³ « Risk of Material Misstatement – RoMM » en anglais.

⁵⁴ ISA 200. §13.

financiers et qui pourrait être significative individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité ⁵⁵».

2.3. Assurance raisonnable

La norme ISA 200 décrit le niveau « raisonnable » de l'assurance comme étant un niveau *élevé*, mais *non absolue*, avec :

- Le niveau d'assurance élevé correspondant à un niveau de risque d'audit suffisamment faible pour être raisonnable, qui peut être obtenu par l'auditeur en collectant un nombre suffisant et approprié d'éléments probants ; et
- Le niveau d'assurance non-absolu étant expliqué par l'existence de risques inhérents à l'audit, qui résultent du fait que la plupart des éléments probants sur la base desquels l'auditeur tire des conclusions et fonde son opinion conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes.

2.4. Eléments probants suffisants et appropriés

L'élément probant en audit, tel que décrit par la norme ISA 200, correspond à l'information que l'auditeur utilise pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il pourra fonder son opinion. Les éléments probants comprennent aussi bien les informations contenues dans la comptabilité sous-tendant les états financiers que d'autres informations.

Pour que l'auditeur puissent ramener le risque d'audit à un niveau faible et acceptable, les éléments probants qu'il recueille doivent être suffisants et appropriés, sachant que :

- «Le *caractère suffisant* des éléments probants est la mesure du nombre d'éléments probants. Le nombre d'éléments probants nécessaire est influencé par l'évaluation de l'auditeur des risques d'anomalies significatives ainsi que par la qualité de ces éléments probants ;
- Le *caractère approprié* des éléments probants est la mesure de la qualité de ceux-ci, c'est-à-dire de leur pertinence et de leur fiabilité, pour étayer les conclusions sur lesquelles l'opinion de l'auditeur est fondée ⁵⁶».

2.5. Jugement professionnel de l'auditeur

Les normes ISA attribuent une part importante au jugement de l'auditeur, puisque c'est sur la base de son propre jugement professionnel qu'il va déterminer le seuil de matérialité relatif à l'identification des risques d'anomalies significatives.

⁵⁵ ISA 200. §13.

⁵⁶ *Ibid.*

C'est dans ce sens que la norme ISA 200 assimile le jugement professionnel de l'auditeur à l'application par ce dernier de ses connaissances et de son expérience appropriée pour prendre des décisions éclairées concernant les actions à mener dans le cadre de la mission d'audit.

3. Phases d'exécution d'un audit basé sur les risques

Une mission d'audit basée sur les risques s'effectue sur trois (3) grandes phases :

- **Phase 1** : Prise de connaissance de l'environnement de l'entreprise, y compris de son contrôle interne et évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- **Phase 2** : Réponses aux risques identifiés ;
- **Phase 3** : Finalisation de l'audit.

Le déroulement de ces phases ne respecte pas forcément la chronologie avec laquelle elles sont présentées ci-dessus, l'approche d'audit par les risques étant une approche itérative.

3.1. Prise de connaissance de l'environnement de l'entreprise, y compris de son contrôle interne, et évaluation des risques d'anomalies significatives

3.1.1. Prise de connaissance de l'environnement de l'entité

Les éléments de l'environnement de l'entité que l'auditeur doit comprendre sont énumérés dans la norme ISA 315 comme suit :

- Le secteur d'activité concerné ;
- L'environnement légal et réglementaire ;
- La nature de l'entité ;
- Le choix des méthodes comptables retenues ;
- Les objectifs et la stratégie de l'entité ;
- Les outils de mesure et d'analyse de la performance financière ;
- Le processus de prise de décision.

Avant de commencer à recueillir les informations nécessaires pour cette phase, le chef de mission doit impérativement être au courant des termes et conditions inscrits dans la lettre de mission (objectifs et étendue de l'intervention, la forme et le contenu des rapports à communiquer, ...etc.)

Pour arriver à collecter assez d'informations sur l'environnement de l'entité, l'auditeur dispose des moyens suivants :

- **Demande d'information** : que ce soit par la conduite d'entretiens avec les personnes (internes ou externes) qualifiées et aptes à communiquer les informations dont l'auditeur a besoin telles que les dirigeants, le personnel, les tiers, le précédent commissaire aux comptes de l'entité ...etc., ou par

des procédures complémentaires d'audit (demandes de confirmation de solde et/ou consultation de documents appropriés tels que des comptes annuels ou des documents prévisionnels).

- **Observation physique :** consiste à examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes (par exemple, l'observation de la prise d'inventaire physique des stocks) ;
- **Procédures analytiques :** la norme ISA 520 – qui traite exclusivement les procédures analytiques – définit ces derniers comme des « évaluations d'informations financières faites à partir d'une analyse des corrélations plausibles entre des données financières et non financières. Ces procédures englobent également toute investigation jugée nécessaire des variations ou corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues ».

La prise de connaissance de ces éléments va permettre à l'auditeur de constituer une base pour l'identification et l'évaluation des risques, ainsi que pour les procédures « d'acceptation/continuation de la mission d'audit⁵⁷ ». Cette base sera constituée d'un *dossier permanent (Permanent Audit Files – PAF)*, qui regroupe les données et informations dont il est peu probable qu'ils subissent des modifications d'un exercice à l'autre (coordonnées fiscales et sociales, politique de distribution des dividendes, ...etc.), et d'un *dossier courant (Current Audit Files – CAF)* qui lui, contiendra les informations propres à l'exercice audité uniquement (informations relatives au compte de résultat, procédures provisoires, ... etc.).

3.1.2. Elaboration de la stratégie globale d'audit et du seuil de signification

Au fur et à mesure de la collecte d'informations sur l'entité, l'auditeur commence à tracer une *stratégie globale d'audit* à travers la mise en place d'un plan de mission, qui fixe *l'étendue*, le *calendrier*, *l'approche d'audit* (nature des procédures d'audit) et les ressources appropriées (les membres de l'équipe) à mettre en place, lui permettant ainsi d'optimiser l'organisation et la direction de sa mission et de son équipe. Ces paramètres sont fixés en fonction de plusieurs facteurs dont « la taille et la complexité de l'entité, la composition et la taille de l'équipe d'audit, l'expérience passée de l'auditeur dans l'entité et les changements de circonstances qui pourraient surgir au cours de la mission⁵⁸ ».

Le premier plan d'audit mis en place à partir de la stratégie globale est provisoire (non définitif) et mis à jour au fur et à mesure de l'avancement des travaux d'audit. Ce plan peut être communiqué à l'organe dirigeant de l'entreprise audité, afin de se mettre d'accord sur le calendrier et l'étendue de la mission.

⁵⁷ Les procédures d'acceptation ou de continuation d'une mission d'audit sont cadré par la norme ISQC 1 (International Standards on Quality Control).

⁵⁸ IFAC, *op. cit.*, p. 15.

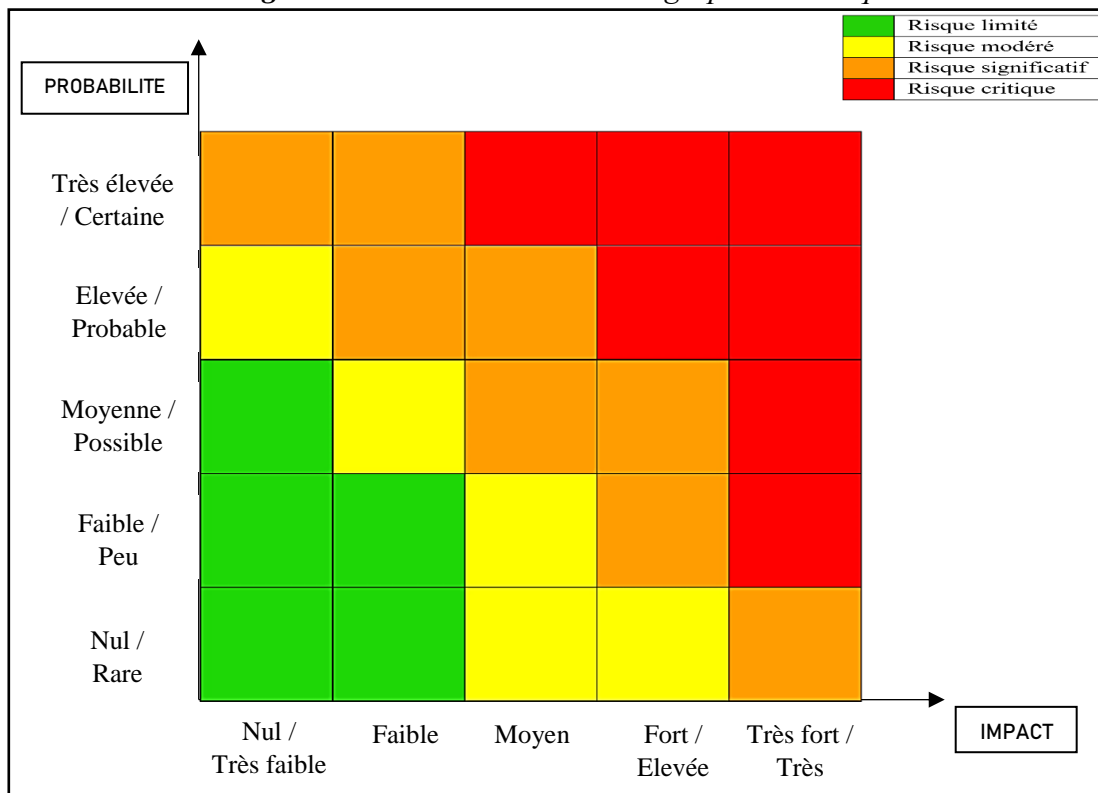
3.1.3. Identification et évaluation des risques inhérents significatifs

L'identification d'un risque inhérent significatif se fait en fonction de trois (3) critères, à savoir :

- La nature du risque (risque de fraude, risque lié à des opérations complexes ou à des transactions significatives, risque lié à des informations financières générées par estimation, ...etc.) ;
- La taille des anomalies (le niveau de leur impact sur la sincérité et la fiabilité de l'information financière) ;
- La probabilité (ou bien la fréquence) de survenance du risque (risque susceptible de survenir rarement, parfois, souvent, toujours).

Parmi les moyens utilisés dans l'évaluation des risques inhérents, on trouve la **cartographie des risques**, qui est un outil permettant de situer sur un repère orthonormé – dont l'axe des ordonnées représente la probabilité de survenance du risque et l'axe des abscisses représente l'impact du risque – l'ensemble des risques inhérents relatifs à un processus ou sous-processus donnée, et d'en apprécier l'importance et le degré de signification.

Figure n° 8 : Modèle d'une cartographie des risques



Source : www.economie.gouv.fr/files/matrice_et_cartographie_des_risques.pdf

Dès lors qu'on parle de risque inhérent, l'identification d'un risque comme étant significatif à ce niveau se fait sans tenir compte des éventuels contrôles mis en place par l'entreprise pour palier à ce risque.

3.1.4. Compréhension et évaluation du contrôle interne

Une fois les risques inhérents significatifs identifiés, il y'a lieu pour l'auditeur de vérifier s'il existe au sein de l'entreprise auditée, des contrôles élaborés pour palier à ces risques, et le cas échéant si ces contrôles sont effectivement appliqués.

En normes ISA, l'objectif derrière cette démarche consiste à faciliter la tâche à l'auditeur quant au volume des tests substantifs qu'il doit réaliser, ce dernier ayant la possibilité de se fier aux contrôles mis en place par l'entreprise si toutefois il juge qu'ils sont fiables.

Pour émettre un tel jugement, l'auditeur doit tout d'abord acquérir une compréhension suffisante du dispositif de contrôle interne mis en place par l'entreprise à travers l'appréciation des composantes de ce dernier (abordée dans la deuxième section du premier chapitre), à l'aide des différents outils dont il dispose (collecte et analyse de documents, questionnaires de contrôle interne et aides mémoire, diagrammes de circulation des documents, ...etc.).

Les contrôles relatifs à l'élaboration et à la communication de l'information financière étant identifiés, l'auditeur vérifie leur fiabilité en procédant à des tests de contrôles (tests de conception et tests d'application).

Il est à noter que l'auditeur peut se tourner vers une approche purement substantive, en dépit de l'efficacité des contrôles internes évalués par ce dernier.

L'évaluation du contrôle interne étant la principale thématique de ce travail de recherche, sera traitée en détails et de manière exclusive dans la 2^{ème} section de ce même chapitre.

3.1.5. Evaluation des risques d'anomalies significatives

Tel qu'expliqué précédemment, un risque d'anomalies significatives (dénommé RAS ci-dessous) est déterminé en fonction du risque inhérent et du risque de contrôle, dont les combinaisons possibles sont résumées dans le tableau suivant :

Tableau n° 1 : Niveau du risque d'anomalies significative en fonction des niveaux du risque inhérent et du risque de contrôle

Risque de contrôle \ Risque inhérent	Elevé	Moyen	Faible
Elevé	RAS Maximum	RAS Elevé	RAS Moyen
Moyen	RAS Elevé	RAS Moyen	RAS Faible
Faible	RAS Moyen	RAS Faible	RAS Minimum

Source : WHANNOU Serge, « Audit comptable et financier » (Support de cours)

Toutefois, cette matrice ne constitue pas une référence incontestable, mais plutôt un guide pour orienter le jugement de l'auditeur, qui reste le facteur déterminant du caractère significatif d'un risque.

3.2. Réponses aux risques identifiés

Après avoir identifié les risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit alors préparer une réponse à ces risques, en finalisant son plan d'audit (autrement dit, fixer la nature, le calendrier, l'étendu des procédures d'audit), et mettant ce plan en action.

Dans son plan de travail, l'auditeur doit mettre en relation les risques identifiés et les procédures d'audit complémentaires choisies en adéquations avec ces risques. Ce plan reste néanmoins flexible, et doit être modifié et mis à jour si nécessaire, l'adaptant ainsi aux changements et aux événements qui surviennent tout au long de la mission.

3.2.1. Nature des procédures d'audit complémentaires

Selon son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur a le choix entre deux catégories de procédures complémentaires :

A. Tests de contrôle (ou Tests de procédures)

Ce sont des tests portant sur les activités de contrôles mises en place par l'entité auditée, au cours desquelles l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer l'efficacité des contrôles testés quant à la prévention ou la détection et la correction des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

Les tests de contrôles portent sur la conception (*design controls*) et l'application (*operating effectiveness controls*) des contrôles. Ces tests, faisant partie intégrante du processus d'évaluation du contrôle interne, seront abordés plus en profondeur dans la 2^{ème} section.

Les résultats des tests de contrôles vont permettre à l'auditeur de fixer l'étendu et le calendrier des tests substantifs.

B. Tests de substance (ou Contrôles de procédures)

Pour diverses raisons liées à la fois aux limites inhérentes au système de contrôle interne, y compris la possibilité que ce dernier puisse être contourné par l'organe dirigeant, et au fait que l'évaluation des risques, qui s'assimile à un jugement subjectif émis de la part de l'auditeur, ne peut être considéré comme garantie suffisante quant à l'identification de l'ensemble des risques d'anomalies significatives, la norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il réalise d'autres procédures d'audit complémentaires, dénommés tests de substance, pour compléter ses travaux.

Autrement dit, « même si l'auditeur estime que le risque d'anomalies significatives peut être réduit à un niveau faible acceptable en réalisant uniquement des tests de procédures pour une assertion particulière, il réalise toujours des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de compte, et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs ⁵⁹».

La réalisation des tests de substance se fait à travers deux types de tests :

- **Tests de détail :** « ce sont des procédures conçues pour collecter des évidences qui pourraient valider un montant dans les états financiers. Ils sont utilisés pour obtenir des évidences d'audit concernant certaines assertions comme l'existence, l'exactitude et l'évaluation ⁶⁰».
- **Procédures analytiques substantives :** La norme ISA 520 qui est entièrement dédiée à ce type de procédures, inclut dans la définition de ces dernières « les évaluations d'informations financières faites à partir d'une analyse des corrélations plausibles entre des données financières et non financières, ainsi que toute investigation jugée nécessaire des variations ou corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues ⁶¹». Ces procédures s'appliquent généralement pour les transactions prévisibles à grand volume.

En fonction du jugement de l'auditeur, les tests de substances peuvent se rapporter exclusivement à des tests de détails, ou bien à des procédures analytiques substantives uniquement, et dans certains cas à une combinaison des deux types de tests.

Les tests de substance peuvent être réalisés à une date antérieure à la date de clôture, dans ce cas-là, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures complémentaires (tests de contrôle, tests de substance, ou bien une combinaison des deux) pour couvrir la période restante.

⁵⁹ IFAC. *op. cit.*, p 31.

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ ISA 520. 4.

C. Autres procédures spécifiques

En plus des deux catégories de tests vues précédemment, l'auditeur doit effectuer d'autres procédures d'audit exigées par les ISA, telles que :

- Des confirmations externes (ISA 505) ;
- Des tests sur les soldes d'ouverture (ISA 510) ;
- Des tests sur les estimations comptables (ISA 540) ;
- Des tests sur les transactions avec les parties liées (ISA 550) ;
- Des tests sur les événements postérieurs à la clôture (ISA 560) ;
- Des tests sur la continuité d'exploitation (ISA 570) ;
- ... etc.

3.2.2. Etendu des procédures d'audit complémentaires

Le deuxième paragraphe de l'ISA 530 énonce que « lors de la définition des procédures d'audit, l'auditeur doit identifier les méthodes appropriées pour sélectionner des éléments à des fins de tests, pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour répondre aux objectifs des procédures d'audit ».

L'auditeur doit donc choisir, selon l'objectif de la procédure d'audit et les attributs de la population testée, une méthode d'échantillonnage adéquate (tester toute la population, sélectionner des éléments spécifiques, ou bien sélectionner un échantillon d'éléments représentatif à partir d'une population). Lorsqu'il définit son échantillon, l'auditeur doit s'assurer que la population non sélectionnée totalise un montant au-dessous de la matérialité définie auparavant, réduisant ainsi le risque d'échantillonnage à un niveau assez faible pour être acceptable.

3.3. Finalisation de l'audit

3.3.1. Evaluation des anomalies détectées

Après avoir fini l'exécution des procédures d'audit (d'évaluation des risques et complémentaires) l'auditeur établit une synthèse des éléments probants recueillis pendant la mission d'audit, et évalue le caractère suffisant et approprié de ces derniers quant à la réduction du risque d'audit à un niveau assez faible pour être acceptable.

Dans le cas où l'auditeur n'a pas pu obtenir d'éléments probants suffisant de la part des l'entité, il est tenu d'exprimer une opinion avec réserve ou un refus de certification.

Par ailleurs, l'auditeur doit réaliser lors de cette phase une *revue analytique finale* conformément aux dispositions de l'ISA 530. Cette revue analytique porte sur les états financiers et la cohérence des informations présentées dans ces derniers avec les connaissances acquises par l'auditeur sur l'environnement de l'entité et de son système de contrôle interne tout au long de la mission d'audit. Elle permet en outre soit de corroborer les conclusions des travaux d'audits exécutés lors de la

phase précédente, ou de détecter des anomalies significatives qui n'ont pas été détectées auparavant.

L'auditeur doit par la suite évaluer l'impact cumulé des anomalies significatives détectées sur les états financiers. Pour juger de l'impact d'une anomalie significative, l'auditeur tient compte des facteurs suivants :

- « La taille et la nature de l'anomalie ;
- Les limitations inhérentes à l'échantillonnage utilisé (il est toujours possible que certaines anomalies ne soient pas détectées).
- Le niveau des anomalies significatives par rapport au seuil de signification ;
- Les considérations quantitatives ou la possibilité de fraude là où les anomalies de montants relativement faibles, pourraient avoir un effet significatif sur les états financiers ;
- L'effet des anomalies non corrigées et relatives à des périodes antérieures⁶²

3.3.2. Communication avec le gouvernement d'entreprise

Conformément à l'ISA 260 et l'ISA 265, L'auditeur compte parmi ses diligences, la communication à la direction et au gouvernement d'entreprise, dans un délai approprié, des anomalies et des dysfonctionnements du contrôle interne identifiés au cours de l'audit, ayants un impact significatif sur l'élaboration des états financiers.

3.3.3. Rédaction du rapport d'audit

L'élaboration d'un rapport d'audit contenant l'opinion formulée par le signataire constitue la finalité d'une mission d'audit. Le signataire doit synthétiser dans ce rapport l'ensemble des conclusions sur l'élaboration des états financiers, tirées des travaux d'audit qu'il a effectué.

L'auditeur aura généralement à rédiger deux types de rapports : un rapport général et des rapports spéciaux.

A. Rapport général :

Aussi appelé « Rapport de certification », ce dernier constitue le plus important des rapports d'audit, car c'est dans celui-ci que l'auditeur signataire exprime son opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des informations présentées dans les états financiers.

Les formes d'opinion pouvant être exprimées par l'auditeur, et qui sont présentées plus en détail dans l'annexe n° 3, sont les suivantes :

- Une opinion (ou certification) sans réserve ;

⁶² ISA 520. 4.

- Une opinion sans réserve avec observations ;
- Une opinion avec réserve ;
- Une opinion défavorable ;
- Une impossibilité d'exprimer une opinion.

B. Rapports spéciaux :

Les rapports spéciaux prescrits en Algérie par l'article 25 de la loi 10-01 relative aux professions d'Expert-comptable, de Commissaire aux comptes et de Comptable agréée, sont les suivants :

- Un rapport spécial sur les conventions réglementées ;
- Un rapport spécial sur le détail des cinq (5) rémunérations les plus élevées ;
- Un rapport spécial sur les avantages particuliers accordés au personnel ;
- Un rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq (5) derniers exercices du résultat par action ou part sociale ;
- Un rapport spécial sur les procédures de contrôle interne ;
- Un rapport spécial lorsqu'il constate une menace sur la continuité d'exploitation.

4. Apports de la démarche d'audit par les risques

4.1. L'évaluation des risques au cœur des diligences de l'auditeur

L'ISA 315 prescrit une prise de connaissance plus approfondie de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, et une analyse plus poussée des risques susceptibles d'impacter significativement les états financiers, dans le but de constituer une base solide sur laquelle l'auditeur peut s'appuyer pour exprimer son opinion avec une assurance raisonnable. Par ailleurs, l'auditeur peut dans certains cas s'appuyer sur le dispositif de gestion des risques de l'entité pour l'identification des risques pertinents pour l'audit.

4.2. Une appréciation combinée du risque inhérent et du risque de contrôle

Cette appréciation est rendue possible avec l'introduction de la notion de « Risque d'anomalies significatives » et en raison de la relation d'interdépendance existante entre ces deux types de risques, et qui peut être résumée ainsi : le risque d'anomalies significatives (étant en soi une combinaison du risque inhérent et du risque de contrôle) est un risque inhérent non couvert par le contrôle interne, du fait de l'inexistence ou de la défaillance de ce dernier.

4.3. Un caractère itératif aux missions d'audit

Dans le cadre de l'approche par les risques, l'ISA 330. §A60 indique que « l'audit d'états financiers est un processus cumulatif et itératif ». En effet, l'auditeur

pourrait être amené à modifier son plan d’audit déjà conçu et en cours de mise en œuvre, dans des situations particulières comme celles présentées ci-dessous :

- « L’étendue des anomalies relevées lors de la réalisation de contrôle de substances peut modifier le jugement de l’auditeur quant à l’évaluation des risques et indiquer une faiblesse significative du contrôle interne ;
- Les procédures analytiques mises en œuvre au stade de la revue d’ensemble de l’audit peuvent indiquer un risque d’anomalies significatives non détecté auparavant ⁶³».

Cela peut même impliquer pour l’auditeur – dans certains cas – qu’il refasse son évaluation des risques, si cette dernière, aux vues des nouveaux éléments ayant fait surface, se révèle incomplète ou obsolète.

La nouvelle démarche offre donc plus de flexibilité dans l’exécution de l’audit, et permet à l’auditeur d’exécuter son audit selon l’état d’avancement actuel de la mission, et en prenant en considération l’évolution des événements ayant un impact significatif sur les états financiers.

4.4. Nouvelles exigences en matière de documentation du dossier d’audit :

L’ISA 230 exige une documentation d’audit rigoureuse et détaillée, le dossier d’audit devant inclure :

- « Les détails des constatations faites par l’auditeur résultants de sa compréhension de l’entité et de son environnement (y compris le contrôle interne) ;
- Les procédures mises en œuvre pour obtenir cette compréhension, telles que les demandes d’information, les observations ou les revues analytiques ;
- Le contenu des discussions organisées entre les membres de l’équipe d’audit ;
- Les décisions prises en réponse aux risques évalués d’anomalies significatives au niveau des états financiers pris dans leur ensemble ;
- Les liens qui existent entre les risques relatifs aux objectifs identifiés et traités par l’entité et les risques et contrôles pertinents pour l’audit ;
- Les liens qui existent entre les autres procédures d’audit planifiés et les risques identifiés au niveau des catégories d’opérations, des soldes de comptes, des informations données, ainsi que des assertions correspondantes ⁶⁴».

⁶³ ISA 330. A60.

⁶⁴ HAMZAoui Mohamed, *op. cit.* p. 3.

5. Limites de l'approche d'audit par les risques

En dépit des avantages procurés par l'approche par les risques pour l'audit financier, cette dernière admet quelques inconvénients qui se rapportent à la fois à l'auditeur et aux entreprises auditées.

5.1. Limites affectant les cabinets d'audit

En raison du haut niveau d'exigences imposé par l'approche d'audit par les risques, les cabinets d'audit se sont heurtés, en appliquant cette approche, aux limites suivantes :

- Le degré de connaissance exigé par l'approche d'audit par risques implique une mobilisation plus importante des équipes d'audit, ainsi qu'un calendrier d'interventions plus chargé et plus dense, amenant les cabinets à revoir leurs tarifs à la hausse ;
- Les procédures d'audit (d'évaluation des risques, complémentaires et spécifiques) préconisées par l'approche par les risques nécessitent pour leur exécution, des moyens et des technologies IT qui peuvent être coûteuses tant en conception qu'en maintenance ;
- Le caractère itératif que doit avoir une mission d'audit basé sur les risques rend l'opération de planification des travaux d'audit assez difficile, et requiert plus d'efforts d'organisation auprès des responsables de missions ;
- La nouvelle démarche d'audit, axée sur la compréhension des processus opérationnels des entités et l'évaluation des risques et du contrôle interne sollicite des compétences techniques allant au-delà d'un ensemble de notions en comptabilité, et de ce fait complique la tâche de recrutement et de formation d'auditeurs.

5.2. Limites affectant les entités auditées

Du côté des entités auditées, cette nouvelle façon d'exercer l'audit a suscité pas mal de divergences chez les dirigeants et les propriétaires, notamment pour les raisons suivantes :

- Cette démarche d'audit nécessite de l'entité qu'elle fournisse un volume important d'informations dont la plupart concerne les objectifs et la stratégie de l'entité qui, en dépit du secret professionnel par lequel l'auditeur est tenu, n'apprécie pas forcément le fait de dévoiler à une structure qui lui est externe, des informations confidentielles dont une potentielle fuite pourrait avoir des conséquences périlleuses pour l'entité ;
- Le calendrier chargé d'une mission d'audit basée sur les risques implique plus de disponibilité et de collaboration de la part de l'ensemble du personnel de l'entité, et non pas seulement ceux affectés au département de comptabilité et des finances.

SECTION 2 : EVALUATION DU CONTROLE INTERNE SELON L'APPROCHE D'AUDIT PAR LES RISQUES

Après avoir examiné de près l'enchaînement des phases d'un audit basé sur les risques, nous allons nous intéresser dans cette section à une étape en particulier de la démarche, à savoir l'évaluation du contrôle interne, en clarifiant les objectifs de cette dernière, et en expliquant son déroulement ainsi que les niveaux de contrôles que l'auditeur aura à tester.

1. Objectifs de l'évaluation du contrôle interne dans un audit basé sur les risques

Les principaux objectifs de la conduite d'une évaluation de contrôle interne déclinés par les normes ISA sont :

- *Evaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et des états financiers* : un risque inhérent n'est significatif qu'à partir du moment où il n'est pas couvert par un contrôle mis en place par l'entité. L'auditeur doit donc prendre en considération ces contrôles pour limiter ces travaux uniquement aux risques significatifs.
- *Définir une stratégie d'audit appropriée (déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires)* : lors de l'identification des risques d'anomalies significatives, l'auditeur évalue les contrôles pertinents pour l'audit afin de juger du niveau de confiance qu'il peut accorder à ces derniers dans le but d'orienter ces travaux sur les zones à risques, et de les alléger là où le risque est moins significatif. En fonction de son évaluation des risques, l'auditeur définit une stratégie d'audit appropriée et une approche d'audit à suivre (approche contrôle / approche substantive / association des deux approches).

2. Phases de déroulement de l'évaluation du contrôle interne

2.1. Prise de connaissance du contrôle interne

Il est important de noter que l'ISA 315 oblige l'auditeur à acquérir une connaissance suffisante des contrôles pertinents pour l'audit dans le cadre des procédures d'évaluation des risques, même dans le cas où ce dernier n'envisage pas de s'appuyer sur le système de contrôle interne dans ses travaux d'audit.

Il est aussi important de tenir compte du niveau de confiance que l'auditeur a l'intention d'accorder au contrôle interne lors de ses travaux d'audit ; plus ce niveau est élevé, plus l'auditeur doit approfondir sa compréhension du contrôle interne et de ses composantes.

2.1.1. Sélection des contrôles pertinents pour l'audit

La même norme introduit la notion de « *Contrôles pertinents pour l'audit* » : En effet, l'auditeur n'est pas tenu de prendre connaissance ni d'évaluer tous les éléments du contrôle interne, mais seulement ceux qu'il juge nécessaires pour ses travaux d'audit.

Les facteurs devant être pris en compte par l'auditeur pour juger de la pertinence d'un contrôle sont :

- « Le caractère significatif ;
- L'importance du risque concerné ;
- La taille de l'entité ;
- La nature des activités de l'entité, y compris son organisation et les caractéristiques de son actionnariat ;
- La diversité et la complexité des opérations de l'entité ;
- Les obligations légales et réglementaires applicables ;
- Les circonstances et la composante concernée du contrôle interne ;
- La nature et la complexité des systèmes qui font partie du contrôle interne de l'entité, y compris l'utilisation de sociétés de services ;
- Si, et comment, un contrôle spécifique, seul ou combiné avec d'autres, prévient, ou détecte et corrige, une anomalie significative ⁶⁵».

Les contrôles pertinents pour l'audit peuvent comprendre l'ensemble des 5 (cinq) composantes du contrôle interne, à savoir :

A. Environnement de contrôle :

Les éléments de l'environnement de contrôle, pertinents pour l'audit sont énumérés dans le §A78 de l'ISA 315 comme suit :

- La communication et la mise en place de valeurs d'intégrité et d'éthique ;
- L'exigence de la direction en matière de compétence des ressources humaines ;
- La participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (leur indépendance vis-à-vis de la direction, leur expérience et leur réputation, l'étendu de leur engagement et le caractère approprié de leurs actions)
- La philosophie et le style de management (l'approche de la direction vis-à-vis de la gestion des risques et de l'élaboration de l'information financière)
- La structure organisationnelle de l'entité ;

⁶⁵ ISA 315. §A69

- La délégation de pouvoirs et de responsabilités (séparation des tâches incompatibles, attribution des pouvoirs et des autorisations en cohérence avec le niveau hiérarchique, ... etc.) ;
- Politiques et pratiques en matière de ressources humaines (politiques relatives aux recrutements, aux rémunérations, aux promotions, aux formations, ...etc.).

B. Evaluation des risques :

Obtenir une compréhension suffisante des processus de gestion des risques mis en place par l'entité, en particulier ceux liés à l'élaboration des états financiers, aide l'auditeur -dans le cas où il juge ces processus comme étant efficaces- à identifier les risques d'anomalies significatives.

C. Activités de contrôle :

Les contrôles concernés par l'audit financier sont constitués principalement de ceux en rapport direct avec les objectifs de reporting, et plus particulièrement ceux que l'organisation a mis en place pour fournir une assurance raisonnable quant à l'absence d'anomalies significatives au niveau des états financiers. Cependant, l'auditeur peut juger pertinents l'évaluation d'autres contrôles, à l'instar :

- « Des contrôles relatifs à l'exactitude et à l'exhaustivité des informations produites en interne et que l'auditeur compte utiliser dans ces procédures d'audit ;
- Des contrôles relatifs aux objectifs opérationnels et aux objectifs de conformité, dans le cas où l'auditeur compte utiliser des données soumises à de tels objectifs ;
- Des contrôles relatifs à la sauvegarde des actifs, et qui concernent la fiabilité du processus d'élaboration de l'information financière ;
- Des contrôles relatifs à des risques pour lesquels la réalisation de tests substantifs uniquement ne procure pas suffisamment d'éléments probants quant à l'absence d'anomalies significatives ;
- Des contrôles généraux sur le système informatique qui assurent l'intégrité de l'information et la sécurité des données pertinentes pour l'audit ;
- Des contrôles relatifs à des risques clés (Key risks) ou à des risques élevés de par leur nature (exemple : le risque de fraude)⁶⁶».

D. Information et communication :

Le système d'information comptable (SIC) est une source d'information relativement importante pour l'auditeur car il clarifie le déroulement des processus

⁶⁶ ISA 315. A108

opérationnels étroitement liés à l'élaboration des états financiers, ainsi que la circulation des documents justifiants l'enregistrement comptable des opérations.

Le niveau de connaissance requis par les ISA du système d'information comptable relève du jugement de l'auditeur, et les éléments que ce dernier devra prendre en considération sont les suivants :

- **Les écritures de journal** générées par le SIC de l'entité, (distinguer entre celles générées manuellement et celles générées automatiquement, et entre celles enregistrées de façons récurrente et celles enregistrés de manière inhabituelle).
- **Les processus opérationnels (Business Processes – BP)** : la prise de connaissance des BP pertinents pour l'élaboration des états financiers de l'entité permet de comprendre :
 - Les catégories de transactions ayant une importance significative dans les états financiers ;
 - Les flux relatifs à ces transactions ainsi que les procédures selon lesquelles ces dernières sont initiées, autorisées, traitées, signalées et enregistrées en comptabilité ;
 - Les pièces et justificatifs comptables nécessaires à la comptabilisation des ces transactions ;
 - La manière dont les événements de nature ou de montant significatif sont traités et enregistrés en comptabilité ;
 - Le processus utilisé pour l'élaboration des états financiers.

Cette compréhension va permettre à l'auditeur de détecter pour chacun des processus, les points ou les étapes incluant une éventuelle source de risques (connus sous l'abréviation : LSPM pour *Likely Sources of Potential Misstatement*), ainsi que les contrôles mis en place par l'organisation pour prévenir ou détecter et corriger ces risques.

- **La qualité de communication** des rôles et des responsabilités de chaque collaborateur en ce qui concerne le contrôle interne relatif à l'élaboration des états financiers. « Ceci comprend des sujets tels que la compréhension par le personnel de la façon dont son rôle s'intègre dans le système d'élaboration de l'information financière par rapport aux autres et de la manière dont les exceptions sont communiquées à un niveau hiérarchique supérieur dans l'entité. Cette communication peut prendre la forme de manuels de procédures et de manuels d'élaboration de l'information financière ⁶⁷».

⁶⁷ ISA 315. A97

E. Pilotage (surveillance) :

Les procédures internes relatives au suivi de la mise en place et du fonctionnement des contrôles peut aider l'auditeur à collecter plus d'informations sur ces derniers. Aussi, l'existence d'une fonction d'audit interne qui inclut dans ses attributions la mise en place de procédures de contrôles et la supervision du fonctionnement de ces dernier, peut s'avérer très utiles pour l'auditeur externe, à différents niveaux :

- Demandes d'informations à propos de la conception et du fonctionnement des contrôles introduits par l'audit interne ;
- Utiliser les travaux de cette dernière pour réduire l'étendu des procédures d'audit à mettre en œuvre (voir ISA 610 : « Utilisation des travaux des auditeurs internes »).

2.1.2. Techniques de collecte d'information :

A. Demandes d'informations auprès des personnes appropriées :

Dans le cadre de sa mission d'audit, l'auditeur a le droit de demander des informations concernant les différentes composantes du contrôle interne aux collaborateurs de l'entité auditée ; cela inclut le personnel, le management, la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (notamment la fonction d'audit interne), et les tiers disposant de connaissances sur le contrôle interne de l'entité.

B. Consultation de documents internes et externes :

L'auditeur peut exploiter pas mal de documents en rapport avec la mise en place et le fonctionnement des contrôles internes, qu'ils soient produits en interne par l'organisation ou en externe par les tiers en relation avec l'entité (organismes régulateurs, établissements financiers, agences de notation, auditeurs, ...etc.). Parmi les documents utiles à l'auditeur dans cette phase :

- « Organigramme de l'organisation et de ses différentes structures ;
- Circuits des documents ;
- Fiches de postes ;
- Manuels des procédures ;
- Rapports de la fonction audit interne ;
- Dossiers et rapports des anciens experts comptables, commissaires aux comptes et auditeurs lors de leur précédentes interventions ;
- Rapports rédigés par d'autres professionnels (Autorités et Institutions de régulation, Banques et établissements financiers, Agences de notation, ...etc.)⁶⁸».

⁶⁸ M. ABOU EL JAOUAD, « *Evaluation du contrôle interne* », Support de cours pour les étudiants de l'université Hassan II – Ain choc, Faculté des sciences Juridiques, Economiques & Sociales Casablanca, page 10.

C. Interviews et entretiens avec les personnes appropriées

Les interviews réalisés par l'auditeur dans le cadre de la compréhension du contrôle interne comportent une série de questions auxquelles doivent répondre les personnes concernées par le contrôle en question. Afin qu'un interview se passe dans les meilleures conditions, l'auditeur doit se préparer au préalable, et faire attention à certains détails, notamment :

- Choisir comme interviewée la personne disposant du plus d'information possibles sur le sujet de l'entretien ;
- Choisir un bon timing pour mener l'interview ;
- Préparer les questions à poser au préalable ;
- Utiliser des questionnaires de contrôle interne (QCI) ;
- Respecter les règles relatives à la réalisation d'interviews ;
- Synthétiser et formaliser le contenu de l'interview le plus tôt possible pour éviter d'omettre une quelconque information.

D. Observations et inspections

L'observation physique et l'inspection sont des techniques que peut utiliser l'auditeur pour confirmer les informations qu'il a recueillies à travers les techniques vues précédemment. Les éléments sur lesquels pourraient porter l'observation et l'inspection sont :

- Le déroulement d'un processus ou d'un contrôle (exemple : l'inventaire physique) ;
- La préparation et le traitement de documents et pièces justificatives ;
- La saisie, l'enregistrement et le contrôle des écritures comptables ;
- L'existence d'un manuel de procédures et d'autres documents où sont formalisés des procédures de contrôle interne.

2.1.3. Outils de collecte d'informations

A. Mémoire de contrôle interne :

Après avoir réalisé des entretiens et des interviews avec les personnes appropriées, l'auditeur rédige dans un document de travail, sous forme narrative, la synthèse des informations qu'il a pu recueillir concernant le contrôle interne ; ce document de travail est appelé Mémoire de contrôle interne.

Un exemple de Mémoire décrivant la circulation d'un document (une demande d'achat) dans un cycle (Achats – Fournisseurs) est fourni dans l'annexe n° 4.

B. Diagramme de circulation des documents (Flowchart) :

C'est un schéma graphique décrivant la circulation d'un ou plusieurs documents de la création à l'archivage, à travers un cycle opérationnel donné, où chaque type d'éléments (documents, fonctions, informations, ...) et d'opérations (création, archivage, transmission, ...) est représenté par un symbole généralement

connu, notamment par les membres de l'équipe d'audit (un exemple de flowchart ainsi qu'un tableau résumant les principaux symboles utilisés dans les flowcharts sont disponible dans les annexes n° 6 et 5 respectivement). Aussi, le schéma peut se présenter sous forme verticale ou horizontale, chacun des deux formes offrant des avantages et des inconvénients.

Un flowchart permet de mettre en lumière les éléments suivants :

- Le type de document et le nombre d'exemplaires ;
- L'origine et la destination du document ;
- Son mode de classement ;
- Les contrôles mis en place par l'organisation pour gérer les risques éventuels.

L'utilisation des flowcharts offre pas mal d'avantage à l'auditeur, dans la mesure où ils lui permettent de synthétiser les informations recueillies dans un format plus agréable à lire et à analyser qu'un mémorandum, et surtout sur lequel il est plus facile de déceler les forces et les faiblesses des contrôles mis en place par l'organisation, notamment ceux relatifs aux autorisations d'accès et à la séparation des tâches incomptables.

Les inconvénients inhérents à l'utilisation de cet outil comprennent la difficulté de représenter certains contrôles sous forme graphique, ce qui peut limiter le champ de compréhension d'un contrôle interne, ainsi que le volume de temps nécessaire à l'élaboration d'un flowchart qui peut être considérablement conséquent, et qui demande une certaine logique et une expérience suffisante pour profiter pleinement de ses avantages.

C. Questionnaires de contrôle interne (QCI) :

Les QCI contiennent des questions élaborées par l'auditeur, et adressés aux personnes adéquates en vue d'obtenir des informations sur l'existence et le fonctionnement des contrôles mis en place par l'entité. Il existe deux types de QCI :

- **QCI de prise de connaissance :** contiennent des questions ouvertes afin d'obtenir des réponses sous forme de descriptifs sur le déroulement d'un processus et la manière avec laquelle fonctionne un contrôle par exemple.
- **QCI d'évaluation :** incluent des questions fermées, dont les réponses sont utilisées pour évaluer l'efficacité d'une composante du contrôle interne (mise en place et fonctionnement).

D. Grilles d'analyse des tâches :

La grille d'analyse des tâches est un tableau qui fait ressortir les tâches effectuées par personne et/ou par département (fonction). L'utilisation de cette grille permet à l'auditeur de comprendre le rôle de chaque collaborateur et de chaque département dans le déroulement d'un processus ou le fonctionnement d'un contrôle, et de détecter les cumuls de fonctions incompatibles (un exemple d'une

grille d'analyse des tâches relative au processus de paiement des factures est disponible dans l'annexe n° 7).

2.2. Evaluation de la conception et du fonctionnement du contrôle interne

Après avoir acquis une connaissance suffisante des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur pourra compter sur une base d'informations claire et solide pour évaluer ces derniers et juger de leur efficacité afin de définir par la suite, l'approche d'audit à mettre en place.

Pour juger de l'efficacité d'un contrôle, l'auditeur devra tester d'une part la conception de ce dernier, et d'autre part - dans le cas où il est bien conçu - son fonctionnement et son application réelle par le personnel assigné.

2.2.1. Tests de conception

Tester la conception d'un contrôle revient à répondre à la question suivante : *« Le contrôle en question, lorsqu'il est mis en œuvre de la manière prescrite et par des personnes possédant l'autorité et la compétence requises pour l'effectuer de façon efficace, permet-il de prévenir ou de détecter et corriger les erreurs ou les tentatives de fraude qui pourraient avoir une incidence significative sur l'élaboration des états financiers ? »*

Un exemple d'un contrôle bien conçu est la saisie et la validation d'une écriture de journal. Si la procédure consiste à ce qu'une personne soit autorisée à saisir une écriture de journal, et qu'une autre personne indépendante de la première aura la responsabilité de valider cette écriture, on se retrouverait alors devant un contrôle bien conçu.

Lors de l'évaluation de la conception d'un contrôle, l'auditeur doit :

- « Vérifier l'existence de ce contrôle et si l'entité s'en sert ;
- Déterminer la nature et le but du contrôle (*Manuel / Automatique, Préventif / Défectif*) ;
- Déterminer la nature et l'ampleur des inexactitudes, intentionnelles ou non, que ce contrôle devrait vraisemblablement permettre de prévenir ou de détecter ⁶⁹ ;
- Identifier les assertions d'audit validées par ce contrôle.

Pour un test de conception, les demandes d'informations à elles seules ne constituent pas des éléments probants suffisants, et doivent être accompagnées d'inspections des documents dans lesquels le contrôle en question est formalisé ou de réalisation d'enquêtes (Inquiries) auprès d'un certain nombre d'individus pour confirmer la validité des informations dont dispose l'auditeur à propos de la conception du contrôle.

⁶⁹ DROUAZ Mohamed Nassim, « *Audit Financier selon l'Audit Risk Model dans le cadre d'une Mission Contractuelle* », Thèse de Licence, 2008, Ecole Supérieure de Commerce, pages 51 et 52.

Les cabinets d'audit procèdent généralement à des *Tests de cheminement (Walkthroughs)* pour tester la conception des contrôles liés à un cycle opérationnel. Un walkthrough est une combinaison des procédures citées ci-avant (observations physiques, inspections de documents, réalisation d'enquêtes) qui permet de retracer les flux d'opérations d'un cycle opérationnel du berceau (déclenchement de la première opération) au tombeau (enregistrement de l'opération en comptabilité). Les objectifs derrière la réalisation des tests de cheminement sont :

- Confirmer la compréhension acquise lors de la phase de prise de connaissance, concernant les flux des catégories importantes d'opérations, y compris la façon dont ces opérations sont initiées, autorisées, enregistrées, traitées, et rapportées (il est à noter qu'un walkthrough constitue également un outil de prise de connaissance) ;
- Identifier les LSPM (*Likely Sources of Potential Misstatement*) ou WCGW (*What Could Go Wrong ?*) susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers ;
- Confirmer l'exactitude des informations obtenues au sujet des contrôles pertinents pour l'audit ;
- Déterminer si les contrôles mis en place sont conçus de manière efficace pour prévenir, ou détecter et corriger les inexactitudes significatives en temps voulu ;
- Déterminer pour les contrôles conçus de manière efficace, s'ils sont effectivement appliqués par l'organisation et s'ils fonctionnent conformément à leur conception.

Dans une entité de petite taille et à faible niveau de complexité, ou il est plus probable de tomber sur un environnement de contrôle constitué de procédures non formalisées, l'auditeur doit comprendre les procédures de contrôle informelles existantes et tester leur application.

2.2.2. Tests de fonctionnement

Pour apprécier le fonctionnement d'un contrôle, l'auditeur doit répondre aux deux (2) questions suivantes : « *Le contrôle en question fonctionne-t-il conformément à ce qui a été prévu lors de sa conception ? Ce dernier est-il exécuté par une personne possédant l'autorité et les compétences nécessaires pour cela ?* »

Afin d'illustrer le bon fonctionnement d'un contrôle, la procédure d'établissement d'un PV de caisse en fin d'année peut constituer un bon exemple. Dans ce cas, un contrôle bien conçu correspondrait à ce que le PV de caisse soit établi par le trésorier (*Maker*), et soit validé par le responsable en hiérarchie de ce dernier (*Checker*). Un élément probant sur le fonctionnement de cette procédure serait la présence des signatures des deux individus sur le document en question (le PV).

Les tests de fonctionnement mis en œuvre par l'auditeur comprennent une combinaison des procédures suivantes :

- Réalisation d'enquêtes auprès du personnel approprié ;
- Observation du déroulement du contrôle ;
- Inspection des documents pertinents pour contrôle en question ;
- Réexécution du contrôle en étant accompagné de la personne chargée de l'exécution de ce dernier, afin de pouvoir analyser le comportement de cette personne dans le cas où le contrôle ne fonctionne pas (explication donnée sur les causes du dysfonctionnement et mesures correctives entreprises).

Il est important de noter que les tests de fonctionnement ne sont pas effectués pour les contrôles inexistantes ou mal conçus.

3. Evaluation des activités de contrôles selon les Objectifs de Traitement de l'Information (IPOs)

Une fois les contrôles au niveau de l'entreprise évalués pour un processus particulier, l'auditeur peut passer à l'évaluation des contrôles pertinents au niveau des transactions (*Transaction-level controls*); ces derniers sont généralement assimilés aux activités de contrôle qui ne concernent qu'une seule transaction en particulier dans un processus ou sous-processus.

3.1. Objectifs de traitement de l'information « C, A, V, R. » :

Le postulat de départ est le suivant : les activités de contrôle de l'information sont mises en place par une organisation pour s'assurer que :

- Les transactions autorisées sont enregistrées de manière exhaustive et pour leurs montants exacts ; et
- Qu'une fois enregistrées, les données sont protégées contre toute tentative de modification non autorisée.

Les deux objectifs cités ci-dessus, pris dans l'ensemble, sont désignés sous l'appellation d'*Objectifs de traitement de l'information (Information Processing Objectives - IPO)*. Pour faciliter la considération de ces objectifs, le cabinet PwC assimile ces derniers à l'acronyme « C, A, V, R. », dont la signification est résumée par le tableau ci-dessous :

Tableau n° 2 : Signification des objectifs « C, A, V, R. »

Objectifs « C A V R »	Signification
<u>Completeness</u> (Exhaustivité)	- <u>Toutes</u> les transactions qui surviennent sont <u>traitées une seule et unique fois</u> ; - Celles traitées plus d'une fois sont détectées et rejetées ; - Tous les rejets/exceptions sont retraités et résolus si erreur commise.
<u>Accuracy</u> (Précision)	- Les transactions sont enregistrées pour leurs <u>montants exacts</u> , dans les <u>comptes appropriés</u> , et à la <u>bonne période</u> (cela comprend l'exactitude des données clés et des données permanentes utilisées dans le traitement des transactions).
<u>Validity</u> (Validité)	- Seuls les <u>événements économiques autorisés</u> qui <u>se sont réellement produits</u> et qui se rapportent à l'organisation sont enregistrés.
<u>Restricted Access</u> (Accès restreint)	- Les données sont <u>protégées</u> contre <u>les tentatives de modification non autorisées</u> ; - <u>L'accès</u> aux données confidentielles et aux biens matériels est <u>limité de manière appropriée</u> au personnel autorisé. (La réalisation des autres objectifs (C, A et V) peut s'avérer difficile lorsque l'objectif <i>Restricted Access</i> (R) n'est pas atteint).

Source : Documentation interne de PwC

Dans le cas où un seul de ces objectifs n'est pas atteint à une étape donnée d'un processus, les données générées à cette étape et aux étapes qui vont suivre, ainsi que les informations dérivées de ces données peuvent :

- Ne pas être fiables ;
- Être incomplètes ;
- Être mathématiquement inexactes ;
- Refléter des événements et des transactions qui ne se sont pas produits ;
- Refléter des actifs ou des passifs fictifs.

En vue de ces conséquences, il est donc clair que pour juger une activité de contrôle comme étant efficace, l'auditeur doit planifier ses tests de contrôle de manière à ce qu'il obtienne des éléments probants validant l'atteinte de l'ensemble des objectifs de traitement de l'information « C A V R » (ne pas valider une seule de ces objectifs suffit pour remettre en cause l'efficacité d'une activité de contrôle).

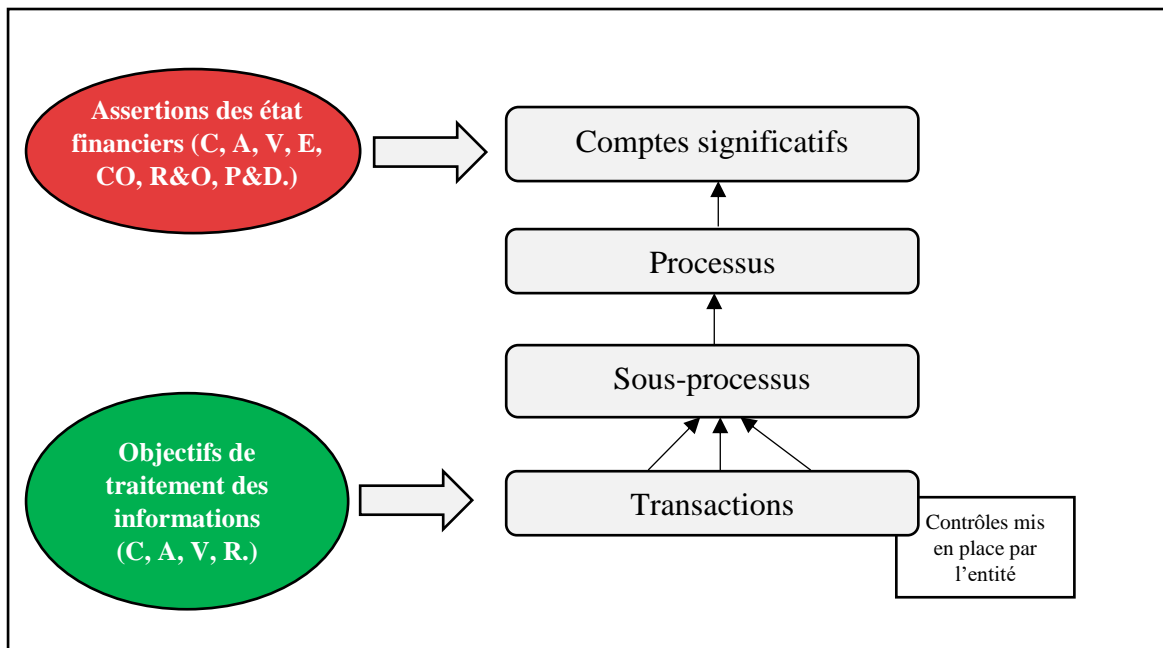
3.2. Relation entre les objectifs de traitement de l'information « C, A, V, R. » et les assertions des états financiers « C, A, V, E, CO, R&O, P&D » :

Bien que les objectifs de traitement de l'information paraissent semblables aux assertions des états financiers, il n'en demeure pas moins qu'ils divergent sur certains points :

- Il n'existe pas de relation d'équivalence de type « *une assertion équivaut à un objectif* »
- Les deux sont utilisés à des fins différentes : les objectifs de traitement de l'information servent à évaluer l'efficacité de la conception des contrôles au niveau des transactions dans le cadre d'un processus opérationnel, tandis que les assertions sont des déclarations faites par la direction quant à la présentation fidèle des états financiers.

Ces deux catégories restent néanmoins reliées, dans le sens où - comme le démontre la figure ci-après - une fois les activités de contrôle évalués comme étant efficaces via la validation des objectifs de traitement de l'information, l'auditeur doit définir les assertions pour lesquelles ces activités de contrôle fournissent des éléments probants.

Figure n° 9 : Relation entre les objectifs « C, A, V, R. » et les assertions « C, A, V, E, CO, R&O, P&D. »



Source : Documentation interne de PwC

Le tableau ci-dessous peut être utile pour relier les travaux de contrôle aux assertions des états financiers, en supposant que le processus ou le sous-processus opérationnel auquel les contrôles se rapportent est conçu efficacement :

Tableau n° 3 : Relations d'équivalences entre objectifs de contrôle et assertions des états financiers

Objectifs de traitement de l'information « C, A, V, R. »	Assertions des états financiers « C, A, V, E, CO, R&O, P&D. »
<u>Completeness</u>	<u>Completeness</u> , <u>Existence/Occurrence</u> .
<u>Accuracy</u>	<u>Valuation/Allocation</u> .
<u>Validity</u>	<u>Existence/Occurrence</u> , <u>Rights & Obligations</u> .
<u>Restricted Access</u>	- Toutes les assertions mise à part celle des Rights & Obligations.

Source : Documentation interne de PwC

3.3. Activités de contrôle applicables aux objectifs « C, A, V, R. » :

Le tableau ci-dessous résume quelques activités de contrôle pouvant exister au sein d'une entité, et sur lesquels l'auditeur peut effectuer des tests de contrôle pour valider les objectifs « C, A, V, R. » :

Tableau n° 4 : Activités de contrôle visant à attendre les IPO

Objectifs « C, A, V, R. »	Activités de contrôle	Explications des contrôles
<u>Completeness</u>	Total par lots (Batch Total)	Les transactions sont regroupées par lots (batch) et comptées. Après le déroulement des opérations de saisie et de traitement, le nombre total des transactions traitées est comparé au total du lot initial.
	One-for-one checking	Les pièces justificatives d'une transaction sont comparées à un document relatif au traitement de la transaction (une fiche d'imputation comptable par exemple) pour s'assurer que chaque opération n'a été traitée qu'une seule fois.
<u>Accuracy</u>	Vérification du caractère raisonnable	S'assurer que les données se situent à l'intérieur des limites prédéterminées (Par exemple, un système refuse une transaction avec une quantité de 2 001 unités lorsque la quantité attendue d'une telle transaction doit être comprise entre 1 et 2 000 unités)
	Vérification du format	S'assurer que les données saisies suivent le format attendu (Par exemple, le système rejette la saisie ou l'enregistrement d'une donnée numérique lorsque le format attendu est celui de caractère alphabétique)
	Vérification du calcul arithmétique	Vérifier l'exactitude des calculs mathématiques (Par exemple, comparer entre le prix de vente saisi manuellement et le résultat donné par une formule Excel qui recalcule ce dernier à partir du prix de vente unitaire et de la quantité vendue)
<u>Validity</u>	Autorisation manuelle	La validité de chaque transaction est approuvée par un membre approprié de la direction (Examen et approbation d'un chèque par le DFC par exemple)
	Programmes de vérification de la validité	La direction peut mettre en place des programmes spécifiquement dédiés à tester la validité d'une transaction, à l'instar d'un Three-way match, qui permet de rejeter l'enregistrement de toutes transactions pour laquelle il existe

		une incohérence entre les informations saisies à la fois dans le bon de commande, le bon de livraison et la facture.
<i>Restricted Access</i>	Sécurité des données	La direction met en place des procédures pour permettre aux personnes appropriées l'accès physique ou virtuel aux bases de données (Par exemple, conditionner l'accès à la salle des serveurs, ou à un portail spécifique, par la détention d'un badge magnétique codé ou d'un ou plusieurs mots de passe mis à jour régulièrement).
	Rapports d'exception	Un rapport des modification apportées à des données permanentes par exemple, peut être examiné par la direction pour s'assurer qu'aucune modification non autorisée n'a été réalisée.

Source : Documentation interne de PwC

SECTION 3 : AUDIT BASE SUR LES RISQUES DU CYCLE DES IMMOBILISATIONS

Le cycle Immobilisations étant l'unique *Business Process* traité dans le cas pratique, il est indispensable d'exposer les idées et les principes généraux se rapportant à ce cycle. Il va donc s'agir dans cette section, de présenter tout d'abord la notion d'immobilisation et les principales règles comptables y afférentes, d'expliquer par la suite le déroulement des processus relatifs à ce cycle et qui sont pertinents pour l'audit financier ainsi que les risques relatifs, pour enfin exposer les différents contrôles et tests à effectuer sur les comptes d'immobilisations dans le cadre d'un audit financier basé sur les risques.

Les principales références sur lesquelles nous nous sommes basés pour la rédaction de la présente section sont :

- Le Système Comptable et Financier (SCF) à travers l'arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes (JO n° 19).
- La documentation interne de PwC.

1. Généralités sur les Immobilisations

1.1. Définition d'une immobilisation

La définition d'une immobilisation est étroitement liée à celle d'un actif ; ce dernier est défini par le référentiel comptable Algérien (SCF) comme une « une ressource contrôlée par l'entité du fait d'évènements passés, et destinée à lui procurer des avantages économiques futurs ; le contrôle d'un actif correspond au pouvoir d'obtenir des avantages économiques futurs procurés par cet actif ».

Une immobilisation est un actif non courant, c'est-à-dire un actif que l'entité songe à utiliser pour une période supérieure à un an. Il existe trois grandes catégories d'immobilisations : les immobilisations corporelles, incorporelles, et financières (les définitions qui vont suivre sont tirées du SCF Algérien).

Immobilisations corporelles

L'immobilisation corporelle est une immobilisation physique (tangibile) contrôlée par l'entité, et destinée à la production de biens et services, à la location à des tiers, ou à être utilisée pour des besoins de gestion interne.

Immobilisations incorporelles

L'immobilisation incorporelle est une immobilisation identifiable, non monétaire et immatérielle, contrôlée par l'entité dans le cadre de ses activités ordinaires. Il est le plus souvent question de frais de recherche et de développement, de licences d'exploitation telles que les brevets et les logiciels, de franchises, ... etc.

Immobilisations financières

Les immobilisations financières sont des actifs financiers (éléments immatériels et monétaires) non courants, qui existent sous deux grandes catégories :

- *Titres de participation* : aussi appelés instruments de capitaux propres, ils représentent des droits détenus dans le capital d'autres entités, tels que les actions ;
- *Autres immobilisations financières* : principalement composées de titres de créances tels que les titres obligataires, les bons du trésor, les prêts octroyés, et les cautions.

1.2. Règles de comptabilisation

Pour les immobilisations, le SCF prévoit les règles suivantes en matière de comptabilisation :

Conditions de comptabilisation

Une immobilisation corporelle ou incorporelle est comptabilisée en actif si :

- Il est probable que des avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité ;
- Le coût de l'actif peut être évalué de façon fiable.

Evaluation initiale

Une immobilisation corporelle ou incorporelle est évaluée, selon le cas, à son coût d'acquisition ou à son coût de production, dont la composition est présentée dans le tableau ci-dessous.

Tableau n° 5 : Composantes du coût d'acquisition/production d'une immobilisation

	Inclut	Exclus
Coût d'acquisition	<ul style="list-style-type: none">- Prix d'achat ;- Coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction (taxes non récupérables, frais de livraison et de maintenance, frais d'installation et honoraires des professionnels, ... etc.) ;- L'estimation initiale des coûts de démantèlement et de remise en état du site (cas d'une exploitation de carrière, d'installation d'usines, ... etc.).	<ul style="list-style-type: none">- Taxes récupérables telles que la TVA ;- Rabais, remises, ristournes (les 3R) et escomptes ;- Frais généraux et administratifs ;- Frais de formation ;- Frais engagés entre la fin de son installation et son utilisation à capacité normale.

Coût de production	<ul style="list-style-type: none"> - Coût d'acquisition de matière première consommée ainsi que les frais ; directement liés à cette consommation ; - Coût de la main d'œuvre, et autres charges directes de production ; - Charges indirectes de production, à raison du pourcentage de leur contribution. 	
---------------------------	--	--

Source : Travail personnel

Evaluation postérieure

Au cours de l'exercice, l'entité peut avoir à subir des dépenses relatives aux immobilisations corporelles et/ou incorporelles, qui sont susceptibles d'augmenter leurs valeurs ; c'est pour cela que l'entité procède à une évaluation postérieure.

Ses dépenses sont immobilisées si :

- Elles permettent d'allonger la durée d'utilité ou d'augmenter la capacité de production ;
- Elles permettent d'obtenir une amélioration substantielle de la qualité de la production ou de la productivité de l'unité ;
- Elles conduisent à l'adoption de nouveaux processus de production permettant la réduction substantielle des coûts ou la réalisation de nouveaux produits.

Si aucune de ces conditions est respectée, ces dépenses doivent être comptabilisées en charges (communément appelées charges d'entretien).

Evaluation à la clôture

Le SCF préconise deux méthodes d'évaluation des immobilisations, à savoir :

- *Coût amorti* : correspond à la valeur brute de l'immobilisation diminuée des amortissements et des pertes de valeur ;
- *Juste valeur* : elle représente le montant pour lequel l'immobilisation pourrait être échangée entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Lors du calcul des amortissements, les éléments suivants doivent être calculés correctement :

- *La base amortissable* : qui correspond à la valeur brute de l'immobilisation diminuée de sa valeur résiduelle ;
- *Le mode d'amortissement* : le choix entre le mode linéaire, dégressif ou par unités de production est fait par la direction, selon le rythme prévu de consommation des avantages économiques ;

- *La durée d'amortissement* : qui correspond à la durée d'utilité ou au nombre d'unités de production que l'entité s'attend à obtenir de l'immobilisation.

A la fin de chaque exercice, l'entité procède à des tests de dépréciations, pour apprécier s'il existe des indices conduisant à une perte de valeur d'une immobilisation, et le cas échéant, estimer le montant de la perte. La perte de valeur correspond à la différence entre la *valeur recouvrable* (valeur la plus élevée entre le *prix de vente net* et la *valeur d'utilité*) de l'immobilisation et sa *valeur nette comptable* (VNC).

Cession d'immobilisations

La cession correspond à une sortie d'actif, suivie d'une réalisation d'une plus (produit) ou moins-value (charge) sur cession.

Comptabilisation d'immobilisations par composants :

Lorsque dès l'origine, un ou plusieurs des éléments constitutifs d'une immobilisation ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

Les éléments principaux d'immobilisations corporelles doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels, de grosses réparations ou de grandes révisions doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation.

La méthode de comptabilisation par composants des grosses réparations ou de grandes révisions, exclut la constatation de provisions pour grosses réparations ou de grandes révisions.

Comptabilisation des contrats de location-financement

Avant de le comptabiliser comme opération de crédit-bail, il faut s'assurer que le contrat en question est effectivement un contrat de location financement (ce dernier doit remplir l'une des conditions énumérées par l'IAS 17 : « *Contrats de location* »).

Le preneur enregistre dans sa comptabilité l'actif acquis par location-financement qu'il aura à amortir (sur la durée du bail ou sur la durée d'utilisation), en contrepartie d'une dette, qu'il aura également à amortir tout le long de la durée du bail. La valeur d'entrée de l'actif correspond à la valeur la plus faible entre la Juste valeur et la Valeur d'utilité (qui inclut la valeur actualisée du montant de l'option d'achat, à la seule condition que le preneur affiche son intention de lever l'option d'achat à la fin du bail).

Le bailleur de son côté, enregistre une sortie d'immobilisation en contrepartie d'un prêt, qui sera amorti sur la durée du bail. Dans la valeur du prêt, le bailleur inclut systématiquement l'option d'achat, et les coûts de transaction si ce dernier est

distributeur. Si l'option d'achat n'est pas levée, le bailleur réenregistre le bien loué dans son actif, en immobilisation ou en stock, selon l'utilisation attendue.

2. Le cycle « immobilisations » et les risques correspondants

D'un point de vue d'audit financier, le cycle « immobilisations » peut être présenté en quatre sous-cycles, illustrés dans la figure n° 10 :

Figure n° 10 : Sous-cycles composants le cycle « Immobilisations »



Source : Travail personnel, adopté de la documentation interne de PwC.

Chaque sous-cycle inclut un certain nombre de processus, vise des objectifs bien précis, et est exposé à plusieurs risques.

Dans ce qui va suivre, nous allons tout d'abord passer en revue les catégories de risques généraux relatifs au cycle « Immobilisations », puis aborder par la suite, sous forme de tableaux, les principaux sous-cycles de ce dernier, ainsi que les risques au niveau des assertions d'audit, inhérents à chacun d'entre eux.

2.1. Risques généraux liés au cycle « Immobilisations »

Le tableau ci-dessous présente les catégories de risques auxquels le cycle des immobilisations est exposé.

Tableau n° 6 : Catégories des risques généraux au niveau des assertions, relatifs au cycle « Immobilisations »

Catégories de risques	Assertions d'audit correspondante						
	C	A	V	E	CO	R&O	P&D
Des modifications non autorisées sont effectuées au niveau du fichier des immobilisations.	×	×	×	×	×	×	×
Des écritures comptables non autorisées sont saisies dans le journal général/journal auxiliaire.	×	×		×	×	×	×
Les opérations enregistrées dans le journal auxiliaire n'ont pas été rapporté au journal général de manière exhaustive.	×	×					

Le mapping permettant de relier entre le GL (Grand Livre) général et les GL auxiliaires n'a pas été bien conçu (contient des erreurs).	×	×					
Le transfert des enregistrements comptables d'un système à un autre est incomplet ou imprécis.	×	×					
La séparation des tâches est conçue de manière inappropriée.	×	×	×	×	×	×	×
La politique et les pratiques comptables ne sont pas conformes au référentiel comptable applicable, ou dans le cas contraire, ne sont pas appliquées correctement.		×	×				×

Source : Travail personnel adapté de la documentation interne de PwC

2.2. Projets d'investissements, Acquisitions et productions

Tableau n° 7 : Description des processus du sous-cycle « Acquisition/Production d'immobilisations » et des risques correspondants

Objectif et description du processus	Risques inhérents	Assertions d'audit
<p><u>Processus n° 1 : Etude et décision d'investissement</u></p> <p>- Lorsqu'un département ressent le besoin d'acquérir/produire une immobilisation, il établit une demande d'acquisition/production, et l'adresse au département responsable de l'étude et de l'analyse de la rentabilité des investissements, ainsi qu'au département des budgets pour vérifier l'adéquation du coût d'acquisition/production avec le budget d'investissements.</p> <p>- Une fois la demande validée par ces deux départements, elle est transmise au département des achats, qui procède à l'acquisition.</p>	1- Des acquisitions non autorisées, peuvent être réalisées.	C P&D
	2- Des immobilisations inexistantes ou sans titre de propriété légal peuvent faire l'objet d'acquisition et être enregistrées à l'actif (actifs fictifs)	E R&O
	3- Les immobilisations acquises peuvent être enregistrées de manière imprécise.	A
<p><u>Processus n° 2 : Réception de l'immobilisation et son enregistrement sur le fichier des immobilisations</u></p> <p>- Dès sa réception, l'immobilisation est enregistrée dans un fichier spécifique (fichier des immobilisations) regroupant l'ensemble des immobilisations et les informations correspondantes (libellé, n° de compte, valeur d'entrée, taux d'amortissement, ...).</p>	4- Des immobilisations inexistantes peuvent être enregistrées dans le fichier des immobilisations	E

<p><u>Processus n° 3 : Saisie des dépenses relatives aux immobilisations en cours de production</u></p> <p>- Les coûts de la matière première, de main d'œuvre, et des autres dépenses administratives relatifs à l'immobilisation en cours de production doivent être communiqués au service comptabilité, de la part des départements de production, de ressources humaines, et administratifs.</p>	<p>6- Les coûts relatifs aux immobilisations en cours de production peuvent ne pas être :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Autorisés ; • Saisis avec précision ; • Saisis complètement ; • Saisis dans la bonne période. 	<p>C A E CO</p>
<p><u>Processus n° 4 : Enregistrement comptable</u></p> <p>- Le service comptabilité saisie dans le journal auxiliaire ou général, les écritures comptables relatives aux :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acquisitions, sur la base du bon de livraison et de la Facture ; • Charges immobilisables ; • Productions d'immobilisations. 	<p>Ce processus est exposé à l'ensemble des risques cités ci-avant (1, 2, 3, 4, 5 et 6).</p>	<p>C, A, E R&O CO</p>
	<p>7- Des immobilisations acquises peuvent ne pas être comptabilisées, ou bien comptabilisées dans la mauvaise période.</p>	<p>C CO</p>
	<p>8- Les immobilisations acquises par leasing (crédit-bail) peuvent être classées dans une catégorie inappropriée.</p>	<p>C, A, E R&O P&D</p>
	<p>9- Comptabilisation incorrecte des charges immobilisables (telles que les coûts d'emprunt).</p>	<p>C A V</p>

Source : Travail personnel adapté de la documentation interne de PwC

2.3. Amortissements, évaluations ultérieures et pertes de valeur

Tableau n° 8 : Description des processus du sous-cycle « Amortissements, évaluations ultérieures et pertes de valeur » et des risques correspondants

Objectif et description du processus	Risques inhérents	Assertions d'audit
<p><u>Processus n° 1 : Calcul des amortissements</u></p> <p>Il est effectué pour chaque immobilisation enregistrée, un calcul de la dotation d'amortissement ainsi que de l'amortissement cumulé, sur la base de la valeur comptable, de la durée et de la méthode d'amortissement retenues.</p>	<p>1- La méthode d'amortissement peut être incohérente, ou bien les données saisies et utilisées dans le calcul des amortissements, incorrectes.</p>	<p>V</p>
<p><u>Processus n° 2 : Réévaluations et Tests de dépréciation des immobilisations.</u></p> <p>A la fin de chaque exercice, l'entité procède à des tests de dépréciations, pour apprécier s'il existe des indices conduisant à une perte de valeur d'une immobilisation.</p> <p>Elle peut aussi faire appel à un expert pour réévaluer une immobilisation (méthode de la juste valeur).</p>	<p>2 - Les méthodes de réévaluation ou les indices de perte de valeur détectés peuvent s'avérer incohérentes ou inappropriées, ou pour ces dernières, non détectées en temps voulu.</p>	<p>V</p>

<p><u>Processus n° 3 : Enregistrement comptable</u></p> <p>- Le service comptabilité saisie dans le journal auxiliaire ou général, les écritures comptables relatives aux :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dotations aux amortissements de l'exercice ; • Réévaluation et perte de valeur ; • Charges d'entretien. 	<p>3- La charge de la dotation aux amortissements et aux pertes de valeur enregistrées peut être non exhaustive, imprécise ou comptabilisée dans la mauvaise période.</p> <p>4- Des charges d'entretien peuvent être immobilisées.</p>	<p>C A E CO</p>
--	--	-----------------------------

Source : Travail personnel adapté de la documentation interne de PwC

2.4. Décision de cessions et de mises au rebut

Tableau n° 9 : Description des processus du sous-cycle « Cessions/Mises au rebut » et des risques correspondants

Objectif et description du processus	Risques inhérents	Assertions d'audit
<p><u>Processus n° 1 : Décision et préparation de l'opération de cession ou de mise au rebut</u></p> <p>La direction procède à une revue des immobilisations présentant une obligation de cession/mise au rebut. Elle établit par la suite un PV de cession/de mise au rebut pour chaque immobilisation concernée.</p>	<p>1- La cession ou à la mise au rebut peut être réalisée sans autorisation préalable, ou sans l'existence d'un PV de cession/mise au rebut (possibilité de cession d'un actif fictif)</p> <p>2- La classification de l'immobilisation cédée/mise au rebut dans les états financiers peut être incorrecte, ou enregistrée pour une valeur inexacte.</p>	<p>C A E R/O V P&D</p>
<p><u>Processus n° 2 : Enregistrement comptable</u></p> <p>- Le service comptabilité saisie dans le journal auxiliaire ou général, les écritures comptables relatives aux cessions/mises au rebut, ce qui inclut :</p> <p>- La sortie de l'actif de la comptabilité de l'entité à sa valeur nette.</p> <p>- Dans le cas d'une cession (vente), la constatation des pertes/gains de cession.</p>	<p>Ce processus est exposé aux deux risques cités ci-avant (1 & 2).</p> <p>3- Les opérations de cession et de mise au rebut peuvent ne pas être comptabilisées, ou bien comptabilisées de manière non-exhaustive, imprécise, ou dans la mauvaise période</p>	<p>C, A, V, E P&D C A CO</p>

Source : Travail personnel adapté de la documentation interne de PwC

2.5. Ajustements et clôture de l'exercice

Tableau n° 10 : Description des processus du sous-cycle « Ajustements et clôture de l'exercice » et des risques correspondants

Objectif et description du processus	Risques inhérents	Assertions d'audit
<p><u>Processus n° 1 : Réalisation d'inventaires physiques pour les immobilisations</u></p> <p>L'entité réalise au moins une fois par exercice, un inventaire physique pour les immobilisations (en quantité et en valeur), à l'issue duquel les soldes comptables sont ramenés aux soldes réels, et les écarts détectés sont justifiés.</p>	1- L'inventaire physique peut ne pas être réalisé.	C A E CO R&O P&D
	2- L'inventaire peut être réalisé sans autorisation ou les ajustements détectés au cours de ce dernier peuvent être non-exhaustifs, imprécis, non appuyés par une documentation, ou enregistrés en double.	C A E CO R&O P&D
<p><u>Processus n° 2 : Enregistrement comptable des ajustements détectés</u></p> <p>Le service comptabilité saisie dans le journal auxiliaire ou général, les ajustements relatifs aux écarts détectés à l'issue de l'inventaire physique.</p>	Ce processus est exposé aux risques cités ci-avant (1 et 2).	C, A, E, CO R&O, P&D
	3- La comptabilisation des ajustements détectés au cours de l'inventaire physique peut être non-exhaustive, imprécise, non appuyée par une documentation, ou enregistrée en double.	C A E CO R&O P&D

Source : Travail personnel adapté de la documentation interne de PwC

3. Audit du cycle « Immobilisations »

3.1. Objectifs de l'audit du cycle « Immobilisations »

Compte tenu des risques impactant les états financiers auxquels le cycle « Immobilisations » est exposé, l'audit de ce cycle vise à valider l'ensemble des assertions d'audit, comme suit :

- **Exhaustivité :** Toutes les immobilisations de l'entité, ainsi que les charges (amortissements, pertes de valeur et moins-values) et produits (reprises sur pertes et plus-values) relatifs, sont enregistrés en comptabilité ;
- **Précision et Evaluation :** Toutes les immobilisations de l'entité, ainsi que les charges et produits correspondants, sont correctement évaluées, et enregistrées en comptabilité pour cette même valeur.

- **Existence et Droits & Obligations** : Toutes les immobilisations de l'entité existent réellement, et appartiennent légalement à cette dernière.
- **Cut-Off** : Les immobilisations de l'entité, et plus important, les dotations aux amortissements et pertes de valeur, ainsi que les plus et moins-values correspondantes sont comptabilisées dans le bon exercice.
- **Présentation & Information** : Toutes les immobilisations de l'entité, ainsi que les charges et produits correspondants sont enregistrés dans les comptes comptables appropriés.

3.2. Compréhension du cycle et des contrôles et identification des risques

En utilisant les divers outils et techniques de prise de connaissance dont il dispose (observation physique, inspection et analyse des procédures écrites, entretien, ...etc.) l'auditeur doit obtenir les informations suivantes :

- Une description des processus liés à chacun des sous-cycles cités précédemment ;
- Les comptes comptables impactés par le cycle « immobilisations » ;
- Les pratiques et méthodes comptables appliquées par l'entité pour cette catégorie de comptes ;
- Les processus mis en œuvre pour gérer les transactions inhabituelles et d'un montant significatif ;
- Le processus d'estimation de la valeur des immobilisations ;
- Le processus de la passation des écritures de journal.

Sur la base de ces informations, l'auditeur doit identifier les LSPM relatives aux risques d'erreurs ou de fraudes (y compris les risques IT), et évaluer ces derniers pour dégager les risques d'anomalies significatives relatives au cycle « immobilisations ».

Pour les LSPM jugées comme significatifs, l'auditeur doit se tenir au courant des contrôles mis en place par l'entité en vue de pallier à ces risques, et effectuer des tests de design et de fonctionnement pour évaluer l'efficacité de ces contrôles, ainsi que le degré de confiance pouvant être placé sur ces derniers.

3.3. Examen des comptes d'immobilisation

3.3.1. Tableau des mouvements des immobilisations (TMI)

L'auditeur peut soit obtenir le TMI de la part de l'entité, ou le préparer lui-même. Le TMI est un tableau faisant apparaître les mouvements de la valeur brute, des amortissements et de la valeur nette de l'ensemble des immobilisations présentes dans l'actif de l'entité. Il permet aussi de cadrer les soldes en comptabilité avec les valeurs figurant dans le fichier des immobilisations.

Le TMI inclut en lignes l'ensemble des immobilisations trié par catégorie, et en colonnes les éléments suivants (sachant que l'audit concerne l'exercice N) :

- 1) Numéro et libellé du compte ;

- 2) Solde comptable au 31/12/N-1 depuis la Balance générale (BG) ;
- 3) Acquisitions de l'exercice depuis le fichier des immobilisations ;
- 4) Cessions de l'exercice depuis le fichier des immobilisations ;
- 5) Reclassements de l'exercice depuis le fichier des immobilisations ;
- 6) Calcul manuel du solde au 31/12/N (2+3-4±5) ;
- 7) Solde comptable au 31/12/N depuis la BG ;
- 8) Ecart n°1 entre la BG et le fichier des immobilisations (6-7) ;
- 9) Valeurs des immobilisations au 31/12/N depuis le fichier des immobilisations ;
- 10) Ecart n°2 entre la BG et le fichier des immobilisations (6-9) ;
- 11) Variations en valeur et en pourcentage des valeurs brutes, des amortissements, et des VNC de l'exercice (7-2).

La réalisation du TMI est cruciale pour le reste des travaux d'audit, car elle permet de valider les assertions d'exhaustivité et d'exactitude, et sert de base pour la réalisation de la revue analytique et des autres tests substantifs.

3.3.2. Revue analytique substantive

Après avoir préparé le TMI et pris connaissance des pratiques comptable retenues par l'entité en matière de méthodes d'amortissements et d'évaluation d'immobilisations, l'auditer procède à une revue analytique, au cours de laquelle :

- Il évalue la fiabilité des données communiquées par l'entité ;
- Il fixe le niveau d'assurance recherché à travers la réalisation de la revue analytique ;
- Il exprime ses attentes vis-à-vis des variations qui devraient avoir lieu ;
- Il détermine un seuil d'investigation, au-dessous duquel un écart détecté peut être considéré comme acceptable (plus le seuil est faible, plus l'assurance recherchée est élevée) ;
- Il compare ses attentes avec les variations réelles, et analyse les écarts supérieurs au seuil fixé, en les passant en revue avec le client et en les corroborant avec des preuves d'audit appropriées.
- Il analyse également les écarts inférieurs au seuil d'investigation dans le sens où il détermine s'il convient de les accepter sans investigation supplémentaire.

Les assertions validées par la revue analytique substantive sont l'exhaustivité et l'exactitude.

3.3.3. Tests sur les acquisitions et les immobilisations en cours

Le tableau ci-dessous résume les tests à effectuer pour valider les acquisitions d'immobilisations et les immobilisations en cours de l'exercice.

Tableau n° 11 : Tests sur les acquisitions et les immobilisations en cours

Tests	Assertions validées
Validation du coût d'acquisition/de production de l'immobilisation, en le rapprochant avec le montant figurant dans les factures, et en s'assurant que ces dernières ont été effectivement adressées à l'entité auditée.	E, V, R&O
Validation du caractère immobilisable du bien acquis/produit en se référant aux règles comptables applicables.	A
Validation de la cohérence des méthodes et des durées d'amortissement retenues pour les acquisitions (celle-ci repose particulièrement sur le jugement et l'appréciation de l'auditeur).	A, V, CO
Validation de la date de mise en service pour les acquisitions en récupérant, s'il existe, un PV de mise en service. La date qui figure dans ce dernier doit concorder avec celle du début d'amortissement du bien acquis. Pour les immobilisations en cours, s'assurer que ces dernières n'ont pas été mises en service.	CO
Validation de la classification comptable de l'immobilisation	P&D
Pour les acquisitions , si une immobilisation a été acquise pour substituer à une autre immobilisation, il faut s'assurer que cette dernière a été sortie de l'actif de l'entité.	E, P&D, R&O
Pour les immobilisations en cours , analyser l'antériorité de ces dernières et en tirer des conclusions en matière de dépréciation.	V

Source : Travail personnel adapté de la documentation interne de PwC

3.3.4. Tests sur les amortissements

Après avoir pris connaissance des méthodes et des durées d'amortissements appliquées par l'entité, l'auditeur sélectionne un échantillon parmi une population composée de l'ensemble des immobilisations de l'entité, et effectue sur cet échantillon les tests présentés dans le tableau ci-après :

Tableau n° 12 : Tests sur les dotations aux amortissements et les amortissements cumulés

Tests	Assertions validées
Validation de la cohérence des méthodes des durées d'amortissement retenues pour les acquisitions (celle-ci repose particulièrement sur le jugement et l'appréciation de l'auditeur).	A, V, CO
Validation de l'exactitude arithmétique du calcul des dotations aux amortissements et des amortissements cumulés en réalisant une re-performance.	C, A, V, E, CO

Source : Travail personnel adapté de la documentation interne de PwC

3.3.5. Tests sur les cessions/mises au rebut

La validation des cessions/mises au rebut de l'exercice passe par les deux tests décrits dans le tableau ci-dessous :

Tableau n° 13 : Tests sur les cessions/mises au rebut d'immobilisations

Tests	Assertions validées
Validation des sorties d'actifs en inspectant les pièces justificatives (Facture de vente, PV de mise au rebut, ... etc.)	C, A, E, R&O
Validation de l'impact des plus-values de cession sur l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) en passant en revue le calcul du résultat fiscal.	A, CO

Source : Travail personnel adapté de la documentation interne de PwC

3.3.6. Tests sur les charges d'entretien

Ce test consiste tout d'abord à récupérer et à passer en revue le détail des comptes de charges d'entretien, pour ensuite identifier les charges dont le montant est significatif, et enfin vérifier la présence du caractère de charge en ces dernières.

3.4. Conclusion

Une fois tous les tests nécessaires réalisés, l'auditeur résume les résultats de ces tests et fait remonter les points significatifs (appelés *Points d'audit*) dans le rapport d'audit. Il doit aussi communiquer les insuffisances qu'il a détecté au niveau du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Conclusion du deuxième chapitre

L'apparition de l'approche d'audit par les risques est principalement due aux insuffisances témoignées par l'approche d'audit par les systèmes d'informations. Cette approche tourne principalement autour de l'évaluation des risques d'anomalies significatives et de la réduction de risque global d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Son déroulement s'étale sur trois grandes phases, à savoir : la prise de connaissance de l'environnement de l'entreprise y compris de son contrôle interne et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, la réponse aux risques identifiés, et la finalisation de l'audit. Cette démarche présente plusieurs avantages dans la mesure où elle permet l'établissement d'une stratégie d'audit à partir d'une base d'informations solide sur les risques d'anomalies significatives, et confère un caractère itératif à la mission d'audit, mais reste toutefois exigeante en matière d'informations à collecter et de ressources nécessaires à déployer.

Dans le cadre de l'approche d'audit par les risques, l'étape relative à l'évaluation du contrôle occupe une place primordiale, dans la mesure où elle permet l'identification des risques d'anomalies significatives et l'élaboration de la stratégie d'audit. Elle se déroule en étapes phases, à savoir une première étape de prise de connaissance du système de contrôle interne de l'entreprise, suivie d'une étape d'évaluation de la conception et du fonctionnement de ce système. Le cabinet PwC utilise pour l'évaluation des activités de contrôles une méthode élaborée par ses soins, qui consiste en une évaluation sur la base des objectifs de traitement de l'information regroupés dans l'abréviation *CAVR* pour *Completeness* (Exhaustivité), *Accuracy* (Exactitude), *Validity & Restricted Access* (Accès Restreint).

Enfin, l'audit du cycle des immobilisations est caractérisé par trois risques majeurs, à savoir le détournement d'actifs, l'enregistrement d'actifs fictifs et la surévaluation des actifs. L'audit du cycle des immobilisations comprend l'exécution d'un tableau de mouvement des acquisitions et d'une revue analytique, combiné à des tests de détails portant sur les acquisitions et les productions d'immobilisations, sur les dotations aux amortissements, sur les cessions d'immobilisations et enfin sur les charges d'entretien.

CHAPITRE III

***Cas pratique – ETUDE COMPARATIVE D'UN
AUDIT DU CYCLE DES IMMOBILISATIONS***

Introduction

Après avoir passé en revue les principes et les phases de déroulements d'un audit réalisé selon l'approche par les risques, et abordé plus en détail la phase d'évaluation du contrôle interne et ses différentes étapes, nous allons à présent observer la mise en pratique de ces notions théoriques à travers l'étude de cas, qui va consister en une analyse comparative entre d'un côté un audit dans lequel il y'a eu appuie sur le contrôle interne, et de l'autre côté un audit dans lequel il y'a absence d'appuie sur le contrôle interne.

Pour ce faire, le présent chapitre sera divisé en quatre sections comme suit :

Section 1 : Présentation de l'établissement d'accueil

Section 2 : Audit du cycle des immobilisations en présence d'un système de contrôle interne

Section 3 : Audit du cycle des immobilisations en l'absence d'un système de contrôle interne

Section 3 : Comparaison entre le résultat des deux audits

SECTION 1 : PRESENTATION DE L'ETABLISSEMENT D'ACCUEIL

1. PwC International Limited et PwC Network

De manière globale, PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) est un réseau de cabinets déployés un petit peu partout dans le monde, qui offre aux entreprises des services en audit, en expertise et en conseil financier, comptable et juridique et en gestion d'entreprise.



PwC figure parmi les quatre plus gros cabinets d'audit, d'expertise et de conseil dans le monde (communément appelés les **Big Four**), en compagnie des groupes KPMG (*Klynvel, Peat, Marwick & Goerdeler*), EY (*Ernst & Young*) et Deloitte. En 2018, PwC se retrouve deuxième dans le classement des chiffres d'affaires réalisés par les Big Four, avec un chiffre d'affaire de 41,3 milliards de \$, juste après les 43,2 mds \$ réalisés par Deloitte.

PwC est une marque, sous laquelle les sociétés membres de *PwC International Limited (PwCIL)* opèrent et fournissent des services professionnels. *PwCIL* est une entreprise privée à responsabilité limitée par garantie, dont l'activité se limite à assurer une coordination entre les entités membres du *réseau PwC (PwC Network)*. Le *PwC Network* est constitué de plusieurs entreprises juridiquement autonomes, dispersées dans 158 pays à travers le monde et comptent à ce jour plus de 250 000 collaborateurs.

2. Historique du cabinet

Le réseau PwC, dont l'existence remonte à près de 170 ans, s'est formé au fil du temps grâce à des associations entre des cabinets de renom ; le résumé des événements historiques clés du cabinet est exposé ci-après ⁷⁰:

- **1849** : L'auditeur Samuel Lowell Price ouvre un cabinet d'avocats à Londres.
- **1854** : William Cooper ouvre à son tour un cabinet à Londres, qui deviendra *Coopers Brothers* sept ans plus tard.
- **1865** : Price, Holyland et Waterhouse unissent leurs forces pour fonder une seule et même société.
- **1874** : Le nom de la société est changé pour devenir *Price, Waterhouse & Co.*
- **1898** : Robert H. Montgomery, William M. Lyband, Adam A. Ross Jr. Jr. et son frère Edward T. Ross fondent la société *Lyband, Ross Brothers et Montgomery*.

⁷⁰ <https://www.pwc.ch/fr/a-propos-pwc/histoire.html> (consulté le 31 mai 2019 à 16h33).

- **1957:** *Coopers Brothers & Co (UK), McDonald, Curry & CO. (Canada)* et *Lybrand, Ross Bros & Montgomery (US)* fusionnent pour former *Coopers & Lybrand*.
- **1982 :** La firme internationale *Price Waterhouse* est née.
- **1998 :** Fusion mondiale de *Price Waterhouse* et *Coopers & Lybrand* pour former : *PricewaterhouseCoopers (PwC)*.
- **2002 :** PricewaterhouseCoopers conclut la vente de son bureau de conseil (PwC Consulting) à IBM.
- **2014 :** En avril ; PwC fusionne avec le cabinet de conseil *Booz & Company*.

3. PwC Algérie

PwC Algérie est une filiale de PwC France et Afrique Francophone (qui elle-même est membre de *PwC International Limited*), et une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) fondée en 2008 avec un capital social de 3 000 000,00 DA. Le siège social de l'entreprise est situé à Hydra (Alger).

Comme le démontre l'organigramme de l'entreprise disponible dans l'annexe n° 8, le département « Opérations » compte quatre structures, qui reflètent les quatre catégories de services proposés par PwC Algérie, appelés *Lines Of Services (LoS)*, qui sont les suivants :

- **Assurance (Audit) :** les missions d'assurance réalisées par PwC Algérie consistent principalement en des missions d'audit légal (commissariat aux comptes) et contractuel, mais pas que ; le cabinet réalise aussi des missions de rédaction et de revue de procédures de contrôle interne, ainsi que des missions d'audit IT et des évaluations de systèmes d'information.
- **Expertise Comptable :** qui s'occupe de la tenue (externalisation) comptable, de la préparation des liasses fiscales et la revue des déclarations fiscales, de la tenue de la paie et la revue des livres de paie, l'assistance dans les transitions à d'autres référentiels comptables, et la préparation des comptes sociaux. L'équipe expertise propose aussi d'accompagner les entreprises dans l'analyse, l'établissement et la supervision des comptes annuels et du reporting.
- **Conseil Juridique et Fiscal :** l'équipe TLS (*Tax & Legal Services*) offre des services de conseil pour les investisseurs (locaux ou étrangers) en matière de droit et de réglementation Algérienne (droit commercial, droit des sociétés, droit du travail, réglementation des changes, réglementation douanière, régimes fiscaux, ... etc.) notamment pour des secteurs spécifiques (tels que le domaine bancaire, pétrolier, minier, et des compagnies d'assurance), de marchés publics et de partenariats public-privé, de restructuration d'entreprises et de groupes de sociétés, ... etc. Elle s'occupe aussi des rédactions de contrats et d'actes de sociétés.

- **Advisory** : PwC Algérie propose à travers ses *Advisory Services* des conseils en matière de management, de finances et de transactions. Parmi les services offerts par ce *LoS* : la réalisation de Due diligence et d'évaluations d'entreprise, l'élaboration de Business plans, de stratégies et de plans d'organisation et restructuration.

4. Assurance & Audit LoS

Le stage que j'ai effectué en sein de PwC Algérie s'est déroulé dans le département *Assurance & Audit*. Ce dernier est géré par deux directeurs d'audit, et compte une centaine d'auditeurs de différents grades, allant d'Auditeurs Juniors aux Séniors Managers.

Les missions réalisées par ce département sont principalement du commissariat aux comptes de l'audit contractuel. L'entreprise dispose pour ce type de missions, une panoplie d'outils informatiques pour les accompagner et leurs faciliter les travaux qu'ils effectuent ; ces outils couvrent :

- La communication sécurisée aussi bien avec les clients qu'avec les bureaux PwC situés à l'étranger, ainsi que les échanges entre les auditeurs, avec trois logiciels de messagerie et de communication différents ;
- Un service de maintenance informatique à distance, actif 24h/24, qui s'occupe de régler les problèmes de *software* auxquels l'auditeur peut être amené à faire face ;
- La réalisation de la mission d'audit, grâce à un logiciel d'audit développé en interne, qui inclut l'ensemble des travaux d'audit, de l'acceptation de la mission à l'émission du rapport d'audit. Sans doute l'un des plus grands atouts du cabinet, ce logiciel a été conçu pour documenter l'ensemble des travaux d'audit avec une simplicité bluffante, organisant les tâches selon la démarche d'audit par les risques, et proposant des modèles de travail (*Templates*) claires et pratiques, et conformes à la réglementation à laquelle le client est soumis (IAS/IFRS et normes locaux), avec des *guidances* et des renvois aux textes de loi et normes d'audit adéquats à la situation ;
- Un portail Intranet contenant toutes sortes d'informations sur le réseau PwC et de faits d'actualité, ainsi que des formations en e-Learning, qui sont mis à jour avec l'évolution des normes internationales de comptabilité et d'audit ;
- Une documentation électronique vaste et riche, incluant les normes de comptabilité, d'audit et de gestion des risques, ainsi que des documents internes et propres à la politique et à la méthodologie PwC ;
- ... etc.

Les missions d'audit chez PwC Algérie sont réalisées selon une méthodologie spécifique et propre au cabinet PwC ; cette méthodologie est formalisée et standard à l'ensemble des entreprises du réseau PwC, et porte le nom de *PwC Audit Policy*. Cette dernière a été conçue conformément à l'approche d'audit par les risques, et vise à cadrer l'auditeur dans l'ensemble de ses travaux. Dans la section qui suit, une partie de cette méthodologie sera dévoilée dans deux cas pratiques.

SECTION 2 : AUDIT DU CYCLE DES IMMOBILISATIONS EN PRESENCE D'UN SYSTEME DE CONTROLE INTERNE

Pour ce premier cas, nous avons choisi une mission d'audit légal d'une entreprise de production, que l'on va nommer ALPHA, et qui dispose d'un environnement de contrôle adéquat et bien conçu, et d'un système de contrôle interne efficace au niveau du cycle des immobilisations.

Nous allons donc décrire le déroulement de cette mission d'audit, en mettant l'accent sur la compréhension et l'évaluation du contrôle interne, et les procédures d'audit complémentaires réalisés dans le cadre d'une approche contrôle.

Par ailleurs, il est important de mentionner que nous n'allons pas inclure dans ce travail les étapes et procédures d'engagement initial de la mission d'audit, telles que l'acceptation/continuation de la mission, les formulaires d'indépendance, la lettre de mission, ...etc., ces dernières ne rentrant pas dans le cadre de notre étude, et n'ayant aucun impact sur son déroulement.

1. Compréhension de l'environnement et du contrôle interne de l'entreprise et évaluation des risques

1.1. Informations générales sur l'entreprise et son environnement⁷¹

L'entreprise ALPHA est une SARL, filiale d'un groupe allemand spécialisé dans la production de matériaux de construction, et active dans le secteur de la production de plâtre et de solutions d'isolation.

Les informations utiles relatives à l'environnement réglementaire de l'entreprise sont les suivantes :

- Cadre juridique : code de commerce (Livre V - Chapitre 2 : Sociétés à responsabilité) ;
- Régime fiscal : régime du réel ;
- Référentiel comptable : SCF pour le reporting local et normes IFRS pour le reporting groupe ;

Le système d'information comptable utilisé par ALPHA est composé essentiellement de l'ERP « SAP ». SAP est un logiciel informatique permettant de gérer plusieurs activités opérationnelles d'une entreprise. En l'occurrence et en ce qui concerne notre cas, l'entreprise ALPHA l'utiliser pour la tenue de sa comptabilité et la gestion de ses immobilisations.

Il est à noter que les enregistrements comptables ne sont pas effectués exclusivement par le Département de comptabilité. En effet, les écritures comptables relatives à certaines transactions sont enregistrées par le chef du département responsable de ces transactions directement via l'ERP, et revues par le chef du département de comptabilité.

⁷¹ Pour des raisons de confidentialité, nous nous sommes contentés de révéler les informations pertinentes et nécessaires à la compréhension du reste des travaux à venir ;

1.2. Description du cycle des immobilisations

1.2.1. Informations générales

L'auditeur a tout d'abord utilisé le questionnaire ci-dessous pour prendre connaissance des informations générales liées à au cycle des immobilisations :

Tableau n° 14 : Questionnaires d'informations générales sur le cycle des immobilisations

Questions	Réponses
Quels est le référentiel comptable appliqué par l'entreprise ALPHA ?	- SCF (référentiel comptable algérien) - Normes IFRS pour le reporting groupe
Quels sont les comptes comptables impactés par ce BP ?	Comptes Bilan : - Comptes de la classe 2 : Immobilisations - Comptes de trésorerie : #51X - Fournisseurs d'immobilisations : #404 - TVA : #445X Comptes TCR : - Amortissements et de pertes de valeur : #68X - Moins-values sur cession : #652 et #657 - Reprises sur pertes de valeur : #78X - Plus-values sur cession : #752 et #757 - Charges d'entretien : #61 - Charges du personnel : #63
Quel est la taille et la composition de ces comptes, ainsi que la nature et le volume des transactions réalisées dans ce BP ?	- Comptes Bilan : Acquisitions, Cessions, Cumul des dépréciations. - Comptes TCR : Dotations aux amortissements et aux pertes de valeur, Plus et moins-values de cession.
L'entreprise recourt-elle à des Centres de services partagés pour la tenue de sa comptabilité ?	Non
Quels sont les principales méthodes/référentiels comptables appliqués par l'entreprise pour ce BP ?	- Méthode d'amortissements : Linéaire - Méthode d'évaluation : Coût amorti
Y a-t-il eu des changements ou de nouvelles exigences apportées par le référentiel comptable appliqué, et susceptibles d'impacter les comptes utilisés dans ce BP ?	Non
Y a-t-il eu des changements dans l'activité de l'entreprise, qui sont susceptibles d'impacter les comptes utilisés dans ce BP ?	Non
Y a-t-il eu des changements dans les TIC qui sont susceptibles d'impacter les comptes utilisés dans ce BP ?	Non

Source : Documentation interne de PwC

Ensuite, il a procédé à un test de cheminement (*walkthrough*) pour acquérir une compréhension suffisante sur les processus liés au cycle des immobilisations et les risques inhérents à ce dernier.

1.2.2. Description des processus du cycle

A l'aide d'un entretien réalisé avec le Chef de département GI, combiné avec des observations physiques et des inspections, l'auditeur a pu réaliser un descriptif

pour chacun des processus du cycle des immobilisations, qui sont au nombre de cinq, à savoir :

- *Processus 01 : Acquisitions d'immobilisations ;*
- *Processus 02 : Immobilisation des charges de personnel ;*
- *Processus 03 : Amortissements et pertes de valeur ;*
- *Processus 04 : Inventaire physique des immobilisations ;*
- *Processus 05 : Cessions/Mises au rebut des immobilisations.*

Le n°04 « Immobilisations des charges personnel » est en réalité un sous-processus du processus « Immobilisations en cours », qui n'a pas pu être abordé pour des raisons de confidentialité.

A. Processus P01 : Acquisition d'immobilisations

Intervenants dans le processus

- Département Achats-Fournisseurs (AF) ;
- Département Budget (DB) : personnel opérationnel DB et Directeur DB ;
- Départements soumissionnaires (potentiellement l'ensemble des départements de l'entreprise).
- Département gestion des stocks (GS) ;
- Département gestion des immobilisations (GI) : Superviseur GI et Chef du département GI ;
- Directeur du département de la Comptabilité et des Finances (DFC).

Validation et réalisation de la procédure d'achat de l'immobilisation

Le budget annuel approuvé par le *top management* est implémenté dans SAP. Cette procédure sert à contrôler les opérations d'achats (ces derniers sont passées de façon obligatoire et exclusive sur SAP).

La procédure d'acquisition d'une immobilisation passe tout d'abord par la soumission d'une demande d'achat d'une immobilisation (DAI) qui se fait directement sur SAP via un menu dédié.

La DAI doit tout d'abord être approuvée par le Chef du département soumissionnaire : Si elle est approuvée, la DAI devient accessible au département DB via SAP, sinon, la DAI est annulée.

Le personnel opérationnel DB procède à la vérification des informations inscrites dans les DAI et de leur cohérence avec le Budget annuel (cohérence entre la nature de l'achat et le département soumissionnaire, et entre le coût de l'immobilisation et le budget alloué au département en question) : Si la DAI respecte les conditions citées ci-dessus, cette dernière est validée par le personnel opérationnel ainsi que par

le Directeur DB, et envoyée au département AF pour entamer la procédure d'acquisition. Dans le cas contraire, la DAI est refusée, et un e-mail de notification sera envoyé au département soumissionnaire.

Une fois la procédure d'achat effectuée par le département AF, le personnel opérationnel du même département enregistre la facture et le bon de commande sur «SAP Immobilisations⁷²» (la comptabilisation de la facture étant effectuée par le département GI).

Réception et enregistrement de l'immobilisation

La réception des immobilisations se fait par le département GS.

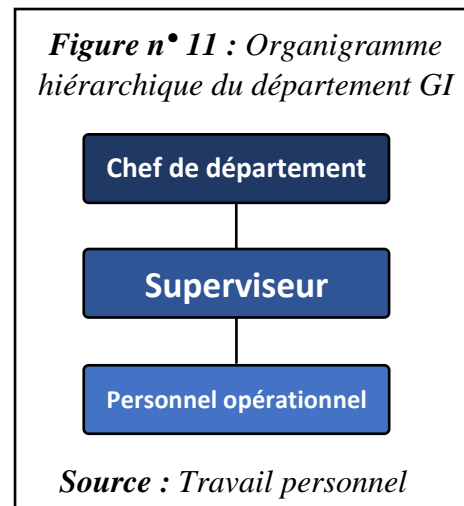
Le département GS réalise un «three-way match⁷³» pour vérifier la cohérence entre ce qui a été commandé et ce qui a été réceptionné. Une fois la vérification faite, le département GS enregistre les immobilisations acquises sur «SAP immobilisations», et sur un fichier Excel indépendant. Les enregistrements sur SAP seront mis en attente d'approbation par le Superviseur GI.

Le Superviseur GI vérifie et valide les acquisitions enregistrées sur «SAP immobilisations», et les enregistre dans un autre fichier Excel indépendant (que l'on nommera SIE pour Suivi des Immobilisations sur Excel) pour permettre un double suivi des immobilisations, puis procède à leurs enregistrements comptables sur le GL. Les enregistrements sur le GL seront mis en attente de validation.

Avant chaque clôture des comptes mensuelle, le Chef du département GI contrôle les données introduites dans «SAP Immobilisations» et dans le GL : Si les données sont approuvées, elles sont implémentées dans le GL (grand livre), sinon le Chef de département GI discute des anomalies détectées avec le Superviseur GI.

Après chaque clôture de comptes mensuelle :

- Le Superviseur GI effectue une réconciliation entre une extraction depuis «SAP Immobilisations», et le fichier SIE, afin de s'assurer que les immobilisations ont été enregistrées dans leurs classes appropriées et pour leurs valeurs exactes. Dans le cas contraire, il effectue un rapprochement entre les données qu'il détient, et celles détenues par le département GS.



⁷² «SAP immobilisations» est un module SAP qui assure la gestion des immobilisations de l'entreprise, en lui permettant d'enregistrer ces immobilisations sous une référence unique, de calculer leurs amortissements selon la méthode et la durée d'amortissement choisies, d'afficher leur VNC et d'enregistrer leurs sorties (autrement dit il permet d'effectuer des extractions du fichier des immobilisations).

⁷³ Voir les programmes de vérification de la validité dans le tableau n° 5.

- Le Chef de département GI effectue une réconciliation entre une extraction de SAP « immobilisation » et le GL pour valider l'absence d'écarts entre les deux états. Cette réconciliation est formalisée sous la forme d'un document signé par le Chef de département GI et le DFC.

Avant chaque arrêté de comptes (qui se fait mensuellement), le DFC vérifie et valide les écritures comptables du GL.

B. Processus 02 : Immobilisation des charges de personnel

Intervenants dans le processus

- Département gestion des immobilisations (GI) : personnel opérationnel GI, Superviseur GI et Chef du département GI ;
- Département gestion de la production (GP) ;
- Département des ressources humaines (RH) ;
- Directeur du département de la Comptabilité et des Finances (DFC).

Description du processus

Le département GP envoie avant chaque fin de mois, un état des heures de travail effectuées (que l'on va dénommer HTE pour Heures de Travail Effectuées) par ingénieur, au département RH.

Le département RH établit un état des couts du personnel (que l'on va nommer ECP pour Etat des Coûts du Personnel) dans lequel il calcule sur la base du HTE, le cout relatif aux heures de travail effectuées, et l'envoie par e-mail au département GI.

Le département GI vérifie les données du HTE : Si ces derniers sont corrects, le personnel opérationnel GI procède à l'enregistrement de ces charges comme charges immobilisables au niveau de « SAP immobilisations ». Dans le cas contraire, le département GI communique les anomalies détectées au département RH pour procéder aux ajustements appropriés.

Dans le premier cas de figure, les enregistrements sur le GL sont effectués par le Superviseur GI, puis vérifiés et validés par le Chef du département GI.

Avant chaque arrêté de comptes (qui se fait mensuellement), le DFC vérifie et valide les écritures comptables du GL.

C. Processus 03 : Amortissements et pertes de valeur

Intervenants dans le processus

- Département gestion des immobilisations (GI) : Superviseur GI et Chef du département GI.

- Contrôleur financier et Directeur du département de la Comptabilité et des Finances (DFC).

Description du processus

Mensuellement, après que les données introduites dans SAP aient été contrôlées par le Superviseur GI, ce dernier lance le calcul des amortissements sur « SAP Immobilisations » (qui les calcule automatiquement).

Le Superviseur GI calcule manuellement les amortissements sur le fichier SIE, puis effectue une réconciliation entre les amortissements calculés automatiquement (depuis une extraction « SAP Immobilisations ») et manuellement (sur le fichier SIE): Si aucune anomalie (écart) n'est détectée, le Superviseur GI procède à l'enregistrement comptable des amortissements sur le GL, qui sera mis en attente d'approbation par le Chef de département GI. Dans le cas contraire, les ajustements nécessaires sont réalisés.

Le Chef du département GI vérifie les écritures comptables passées relatives aux amortissements. Si aucune anomalie n'est détectée, le Chef de département GI valide les écritures comptables. Dans le cas contraire, les anomalies seront communiquées au Superviseur GI, pour qu'il procède aux ajustements nécessaires.

Le Chef du département GI effectue annuellement une comparaison entre les durées d'amortissements appliquées par l'entreprise et celles appliquées par le groupe, afin de s'aligner avec les pratiques comptables de ce dernier.

Une revue des immobilisations pour apprécier les catégories pouvant être impactées par une perte de valeur est réalisée annuellement par le contrôleur financier. Cette revue est formalisée dans un document, qui est signé par le contrôleur financier et envoyé au DFC pour qu'il réalise les enregistrements comptables relatifs aux pertes de valeur au niveau du GL.

Avant chaque arrêté de comptes (qui se fait mensuellement), le DFC vérifie et valide les écritures comptables du GL.

D. Processus 04 : Inventaire physique des immobilisations

Intervenants dans le processus

Comité d'inventaire.

Département Finances et Comptabilité : personnel opérationnel FC et Directeur du département (DFC).

Description du processus

Un inventaire physique des immobilisations est réalisé annuellement par un Comité d'inventaire. L'inventaire se déroule selon des procédures formelles, inscrites dans le manuel des procédures.

Le Comité d'inventaire établit un Rapport d'inventaire recensant l'ensemble des écarts détectés entre les soldes comptables et le décompte réel, en fournissant une justification pour chaque écart significatif.

Le rapport d'inventaire est transmis pour approbation au DFC. Une fois approuvé, le rapport est envoyé au Chef du département GI pour enregistrer les ajustements sur « SAP immobilisations » et les comptabiliser sur le GL

Le DFC vérifie les ajustements introduits sur « SAP immobilisations » et valide leurs enregistrements sur le GL.

E. Processus 05 : Cessions/Mises au rebut d'immobilisations

Intervenants dans le processus

- Département gestion des immobilisations (GI) : composé du personnel opérationnel GI, du Superviseur GI et du Chef du département GI ;
- Directeur du département de la Comptabilité et des Finances (DFC) ;
- Comité des cessions : composé du directeur général et du personnel de différents départements, dont les départements GI, FC, et Commercial ;
- Assemblée Générales des actionnaires ;
- Départements cédants (potentiellement l'ensemble des départements de l'entreprise) ;
- Département de trésorerie.

Soumission et approbation de l'opération de cession/mise au rebut

Chaque département de l'entreprise souhaitant se séparer d'une ou plusieurs immobilisations (appelons le Département cédant) établit et envoie une liste (que l'on nommera LIC pour Liste des Immobilisations à Céder) de ces dernières au département GI.

Le Superviseur GI vérifie l'existence et la VNC des immobilisations présentées dans la liste, sur « SAP Immobilisations » ainsi que sur le fichier SIE (voir P01. SP02. A04). Une fois la vérification faite, il établit et transmet un fichier Excel contenant la liste des immobilisations avec l'ensemble des détails la concernant (Date et valeur d'acquisition, durée d'amortissement, VNC, ...etc.) au Directeur général.

Après avoir validé cette liste, Le Directeur Général la transmet à la commission de cession à qui revient la décision d'approuver ou non l'opération de cession/mise au rebut.

Le comité de cession analyse et étudie les opérations de cession/mise au rebut pour prendre une décision : Si une opération est approuvée, elle sera soulevée lors de

l'Assemblée générale des actionnaires pour validation. Sinon une opération est refusée, le comité notifie le département soumissionnaire par e-mail de la décision de refus.

Enregistrement de l'opération de cession/mise au rebut

Dans le cas d'une cession, l'approbation de l'Assemblée générale des actionnaires conduit à l'établissement d'un PV de cession, ainsi qu'à un Rapport d'expertise établi par un tiers (ces deux documents constituent le Dossier de cession). Le dossier de cession est transmis au département FC pour qu'il établisse la facture de vente, la joigne au dossier de cession, et envoie le dossier au département GI. Ce dernier transmet le dossier de cession au département soumissionnaire pour visa. Une fois visé, le dossier est envoyé au département GS pour réaliser l'opération de vente. Après la réalisation de la vente, le dossier de cession est renvoyé au département GI.

Dans le cas d'une mise au rebut, l'approbation de l'Assemblée générale des actionnaires conduit à l'établissement d'un PV de mise au rebut, qui sera transmis au département GI, puis au département soumissionnaire pour visa. Le département GI récupère alors le PV de mise au rebut visé et procède à son enregistrement.

L'enregistrement des *cessions/mises au rebut* se fait comme suit :

- Le personnel opérationnel GI enregistre les sorties des immobilisations sur « SAP Immobilisations ».
- Le Superviseur GI vérifie et valide les sorties des immobilisations sur « SAP Immobilisations », et procède à l'enregistrement comptable des opérations dans GL.
- Le Chef de département GI vérifie et valide l'enregistrement comptable des opérations sur le GL.

Avant chaque arrêté de comptes (qui se fait mensuellement), le DFC vérifie et valide les écritures comptables du GL.

1.2.3. Synthèse

L'enregistrement des opérations relatives aux cycle des immobilisations suit l'organisation suivante :

Tableau n° 15 : Définition des taches relatives aux enregistrement d'opérations relatives aux immobilisations

Type d'enregistrement Processus	Enregistrement sur « SAP immobilisations »	Validation de « SAP immobilisations » et Enregistrement comptable sur le GL	Validation de l'enregistrement comptable
Acquisition	Département GS	Superviseur GI	Chef du départ. GI + DFC

Charges immobilisables	Personnel Op. GI	Superviseur GI	Chef du départ. GI + DFC
Amortissements et pertes de valeur	Superviseur GI	Superviseur GI	Chef du départ. GI + DFC
Inventaire physique	Chef du départ. GI	Chef du départ. GI	DFC
Cession/mise au rebut	Personnel Op. GI	Superviseur GI	Chef du départ. GI + DFC

Source : Travail personnel

On déduit du tableau suivant que :

- Les enregistrements sur « SAP immobilisation » sont principalement effectués par le département GI à différents niveau d'hierarchie, à l'exception de l'enregistrement des acquisitions qui se fait par le département GS ;
- Les enregistrements comptables sur le GL sont majoritairement réalisés par le Superviseur GI, à l'exception des ajustements d'inventaire qui eux sont comptabilisés par le Chef du même département ;
- La validation des enregistrement comptables se fait à deux reprises, une première fois par le Chef du département GI et une deuxième fois par le DFC.

1.3. Evaluation des risques inhérents

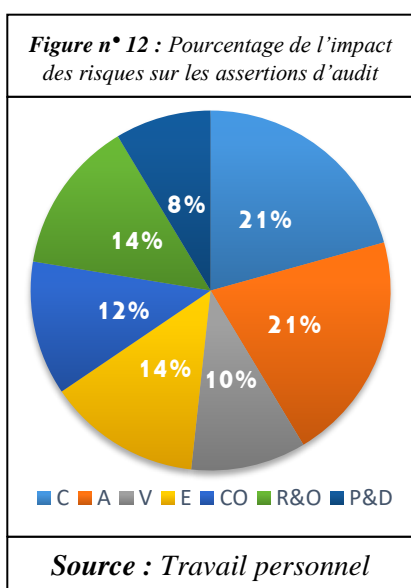
Au niveau de chaque processus décrit précédemment, l'auditeur identifie les LSPM, qui ne sont d'autres que les risques inhérents au cycle des immobilisations. Par ailleurs, une matrice des contrôles a été délivrée à l'auditeur de la part du management, dans laquelle figure les risques identifiés par ce dernier, ainsi que les contrôles mis en place pour les pallier. Cette matrice ne peut cependant pas être dévoilé par souci de confidentialité

Le risque inhérent est évalué sur une échelle à trois niveaux : Faible, Moyen, Elevé. Cette évaluation s'est basée exclusivement sur le jugement de l'auditeur. Sur la base de son jugement et des informations disponibles dans la matrice des contrôles, l'auditeur a réalisé le tableau d'identification et d'évaluation des risques inhérents présenté dans l'annexe n° 9.

Il est important d'indiquer que l'ensemble des risques identifiés ci-dessus figuraient déjà dans la matrice des contrôles fournie par l'entreprise, et qu'aucun risque supplémentaire n'a été détecté de la part de l'auditeur, ce qui témoigne de l'existence d'une évaluation des risques efficace au niveau de l'entité, du moins en ce qui concerne le cycle des immobilisations.

Aussi, le tableau présenté dans l'annexe n° 09 nous permet de sortir avec les conclusions suivantes :

- Le processus P01 « Acquisition d'immobilisations » constitue le processus comportant le plus de risques ;
- Les risques inhérents au cycle des immobilisations sont pour la plupart évalués comme étant « **Moyens** », à l'exception des deux LSPM n° 03 et 12, relatifs aux modifications non-autorisées sur SAP et à la conduite de l'inventaire physique respectivement. La probabilité d'occurrence de ces deux risques dépend fortement de la présence/absence de procédures de restriction d'accès au sein de l'entreprise.



- Les assertions les plus impactées après « l'Exhaustivité » et « l'Exactitude », c'est « l'Existence » et les « Droits et obligations » comme il est démontré dans la figure ci-dessus.

A l'issue de cette phase, le risque inhérent global du cycle des immobilisations est évalué comme « **Moyen** ».

1.4. Prise de connaissance du système de contrôle interne relatif au cycle des immobilisations

La matrice des risques de l'entreprise affiche pour chaque risque détecté, le/les contrôle(s) mis en place pour le(s) pallier. Sur la base de la matrice des contrôles fournie par le Chef du département GI et d'un entretien réalisé avec ce dernier, l'auditeur a pu constituer la **matrice de documentation des contrôles** présentée ci-dessous :

Tableau n° 16 : Matrice de documentation des contrôles

N° Contrôle	N° et description du contrôle	Fréquence du contrôle	Type de contrôle	N° LSPM	IPO	Assertion d'audit
Acquisition						
C 01	Toute acquisition d'immobilisation passe par la soumission d'une demande d'achat, qui doit être approuvée par le chef du département soumissionnaire, et validée par le département DB au niveau de « SAP immobilisations », sur la base d'un budget annuel approuvé par le top management.	Plusieurs fois par jour	Préventif Manuel	01	C V R	E R&O
C 02	Le paramétrage de « SAP immobilisations » permet de vérifier le caractère raisonnable des données implémentées dans ce derniers, et relatives à la demande d'achat (DAI).	Plusieurs fois par jour	Préventif Auto.	02	A	A

C 03	Un three-way match est réalisé lors de la réception d'une immobilisation par le département GS.	Plusieurs fois par jour	Détectif Manuel	02	V	A
Accès restreint						
C 04	L'enregistrement des acquisitions sur « SAP immobilisations » par le département GS requiert la validation du Chef du département GI. Ce dernier dispose d'un accès « Read Only », qui ne lui permet pas de modifier les données introduites sur SAP, mais uniquement de les visionner et les approuver.	Plusieurs fois par jour	Détectif Manuel	01 02 04	C A V R	C E CO R&O
C 05	L'ensemble du personnel du département GI n'a pas accès à la création de bons de commande sur SAP.	Plusieurs fois par jour	Préventif Auto.	01 02	R	A, E, R&O
Réconciliations/revues						
C 06	Le Superviseur GI effectue une réconciliation entre une extraction « SAP immobilisations » et le fichier Excel « SIE ».	Mensuel	Détectif Manuel	01, 02 03, 04 05, 06 08, 11 14, 16 17	C A V R	C, A, V, E, CO R&O P&D
C 07	Le Chef du département GI établit un état des variations des immobilisations, regroupant les acquisitions, les cessions et les reclassements enregistrés sur « SAP immobilisations », et réalise une réconciliation avec les variations des comptes du GL, afin de détecter d'éventuels écarts pouvant conduire à l'identification d'une modification non autorisée.	Mensuel	Détectif Manuel	01, 03 05, 08 11, 14 16, 17	C A R	C, A, V, E, CO, R&O, P&D
C 08	Avant chaque clôture des comptes mensuelle, le Chef de département GI effectue une revue des éléments suivants : - Les charges d'amortissements de la période ; - Les charges immobilisées de la période.	Mensuel	Détectif Manuel	04, 05 06, 08 11, 14 16, 17	C A V	C, A, V, E, CO, R&O, P&D
Immobilisations en cours						
C 09	Le département GP envoie par mail une liste dans laquelle est présenté l'état de chaque immobilisation en cours au département GI (en cours, achevée, mise en service). Les enregistrements sur « SAP immobilisations » sont contrôlés par le Superviseur GI, et ceux sur le GL par le Chef du département GI.	Mensuel	Détectif Manuel	05 07 08	C A V	C, A, V, E, CO
Amortissements et pertes de valeur						
C 10	Les amortissements ne sont pas enregistrés dans le GL directement à partir de « SAP immobilisations ». Le Superviseur GI calcule manuellement les dotations aux amortissements	Mensuel	Préventif Manuel	09 11	C A	C, A, V, CO

	et effectuée par la suite une réconciliation avec le calcul d'SAP.					
C 11	Le DFC réalise des tests de dépréciation.	Annuel	Préventif Manuel	10	A V	V
C 12	Une comparaison entre les règles comptables du SCF et celles du référentiel appliqué par le groupe est réalisée par le chef du département GI.	Annuel	Détectif Manuel	09	A	V
Inventaire physique						
C 13	L'inventaire physique des immobilisations est réalisé annuellement sous l'autorisation du top management, les ajustements sont formalisés dans un rapport et contrôlés par le DFC.	Annuel	Détectif Manuel	12 13 15	C A V	C, A, E, CO, R&O, P&D
Cessions						
C 14	La sortie d'une immobilisation de « SAP immobilisations » se fait sur la base d'un PV de cession et d'un contrôle effectué par le Superviseur GI. Ce dernier vérifie aussi que la cession figure dans le PV d'AG.	Plusieurs fois par jour	Préventif/ Défectif Manuel	15	C A V	C, A, E, R&O

Source : Travail personnel adapté de la documentation interne de PwC

La matrice de documentation des contrôles est un tableau dans lequel l'auditeur établit une description des activités de contrôle mises en place par l'entités. L'analyse préliminaire de cette matrice nous permet de déduire ce qui suit :

Le tableau d'identification et d'évaluation des LSPM vu précédemment a fait ressortir les assertions les plus impactées par les risques, qui sont « l'Existence » et les « Droits & Obligations », et auxquelles correspondent les IPO « Accès Restreint » et « Validité » respectivement ⁷⁴. Sur les 14 activités de contrôles existantes, 8 contrôles assurent l'Accès restreint, tandis que la Validité est assurée par 5 contrôles, ce qui paraît a priori suffisant pour pallier aux risques inhérents. Pour se prononcer là-dessus, l'auditeur procède aux tests de contrôle.

1.5. Tests de conception des contrôles

Dans le cadre des tests de contrôle, l'auditeur commence lors de la phase d'intérim par tester la conception des contrôles (tests de design ou de conception). Le tableau suivant présente la nature et la description des tests de contrôle effectués par l'auditeur, les résultats des tests et les faiblesses détectées dans la conception des contrôles :

⁷⁴ Voir le tableau n° 5 « Relations d'équivalences entre objectifs de contrôle et assertions des états financiers ».

Tableau n° 17 : Tests de la conception des contrôles du cycle des immobilisations

N° Contrôle	Description du test de conception	Nature du test	Résultat	Faiblesses détectés
Acquisitions				
C 01	L'auditeur a observé le déroulement du contrôle, et a obtenu un screenshot SAP de l'approbation d'acquisition de la part du département DB. L'auditeur a obtenu une copie du budget d'investissement approuvée.	Observation + Inspection	Satisfaisant	Aucun
C 02	L'auditeur a essayé d'introduire des données incompatibles dans le menu SAP dédié aux soumissions de DAI.	Inspection + Reperformance	Satisfaisant	Aucun
C 03	L'auditeur a obtenu le rapprochement pour un échantillon des acquisitions de la période	Inspection	Satisfaisant	Aucun
Accès restreint				
C 04	L'auditeur a observé le déroulement du contrôle, et a obtenu un screenshot SAP de la validation d'une acquisition. Un test IT a été réalisé afin de vérifier les autorisations d'accès paramétrés sur SAP.	Observation + Reperformance	Satisfaisant	Aucun
C 05	Un test IT a été réalisé afin de vérifier les autorisations d'accès paramétrés sur SAP.	Inspection + Reperformance	Satisfaisant	Aucun
Réconciliations/revues				
C 06	Pour la réconciliation SIE vs SAP, un screenshot de la réconciliation a été obtenu Pour la réconciliation GL vs SAP, une copie signée du document de réconciliation a été obtenue.	Observation + Inspection	Satisfaisant	Aucun
C 07	Une copie signée du document de réconciliation a été obtenue.	Inspection	Satisfaisant	Aucun
C 08	L'auditeur a assisté a une revue des charges d'amortissements.	Observation	Satisfaisant	Aucun
Immobilisations en cours				
C 09	L'auditeur a récupéré une copie de l'e-mail envoyé par le département GP. Une copie de la liste a été obtenue.	Observation + Inspection	Non satisfaisant	L'e-mail est souvent envoyé en retard, la liste n'est pas transmise en temps voulu
Amortissements				
C 10	L'auditeur a observé le calcul des amortissements sur SAP, et a obtenu une copie de la réconciliation effectuée par le Superviseur GI.	Observation + Inspection	Satisfaisant	Aucun

C 11	N/A (procédures substantives à réaliser au final).	-	-	-
C 12	L'auditeur a inspecté la table des durées d'amortissements figurant dans le manuel groupe.	Inspection	Non satisfaisant	Il n'existe pas de procédures indiquant la démarche à suivre dans le cas où un écart est détecté.
Inventaire physique				
C 13	L'auditeur a consulté le manuel des procédures pour s'assurer de l'existence d'un texte traitant de l'inventaire physique. Une copie du rapport d'inventaire a été récupéré. Un screenshot de l'enregistrement des ajustements a été récupéré.	Inspection	Satisfaisant	Aucun
Cessions				
C 14	La liste des cessions/mise au rebut a été récupéré.	Inspection	Satisfaisant	Aucun

Source : Travail personnel adapté de la documentation interne de PwC

Les tests de design des contrôles sont globalement satisfaisant, et la conception des activités de contrôles existantes présente peu de faiblesses.

1.6. Evaluation des risques d'anomalies significatives et définition du plan d'audit

L'évaluation des composantes « soft » du contrôle interne est disponible dans l'annexe n° 10, tandis que l'évaluation des activités de contrôle relatives au cycle des immobilisations est présentée dans le tableau ci-dessous :

Tableau n° 18 : Evaluation des risques d'anomalies significatives

Processus	Niveau RAS⁷⁵	Niveau d'appui attendu sur le CI	Planification des travaux substantifs
Acquisitions d'immobilisations	Faible	Partiel	Faible
Immobilisations en cours	Moyen	Nul	Moyen
Amortissements et pertes de valeur	Faible	Partiel	Faible
Comptabilisation des dépenses en charges/Immobilisations	Faible	Partiel	Faible
Inventaire physique des immobilisations	Moyen	Partiel	Faible
Cessions/mises au rebut	Faible	Total	Faible

Source : Travail personnel

⁷⁵ Risque d'anomalies significatives

Selon la *PwC Audit Policy*, l'évaluation du risque de contrôle correspond à un **niveau d'appuie sur le contrôle interne**, qui peut être Nul, Partiel et Total, et qui varie en sens inverse du risque de contrôle. Le niveau d'appuie global sur le CI dans le cas d'ALPHA a été jugé « **Partiel** ».

Le risque d'anomalies significative relatif au cycle des immobilisations en globalité a été jugé **faible**.

Le niveau d'appuie sur le contrôle interne varie entre « Nul » et Total » en passant par « Partiel ». L'auditeur a décidé d'un appuie partiel sur le contrôle interne dans le cadre des procédures d'audit complémentaire, ce qui se traduit par une **approche mixte** (combinant tests substantifs et tests de contrôle), avec une prédominance des tests de contrôle.

Le calendrier des procédures complémentaires d'audit a été fixé comme suit :

A l'intérim :

- *Contrôle testing phase 1* : la phase d'intérim se déroulant généralement entre les mois d'aout et de septembre, les tests réalisés dans cette phase couvriront environs 75% de la période d'audit.

Au final :

- *Control Testing phase 2* : l'auditeur reperforme les mêmes tests effectués lors de la *Testing phase 1* sur la période d'audit (soit les 25%) restante.
- *Substantive testing*.à part

2. Réponses aux risques évalués

2.1. Matérialité d'audit

La matérialité est définie par l'auditeur en charge de la mission. Le *PwC Audit Policy* prescrit trois seuils de matérialités à calculer :

- **Overall Materiality (OM)** : c'est le seuil pris en compte pour définir l'opinion à émettre sur les états financiers. Il est apprécié au niveau des états financiers pris dans leur ensemble. L'OM prise en considération dans le cas de cet audit est d'environ **43 millions DA** ;
- **Performance Materiality (PM)** : c'est le seuil permettant de conserver une « marge de sécurité » par rapport à l'OM, compte tenu de la possibilité que des erreurs bien qu'individuellement inférieures à la matérialité globale deviennent matérielles si l'on considère leur effet cumulé. La PM a été fixé pour cet audit à environ **32 millions DA** ;
- **De Minimis SUM Posting Level (ou SUM tout court)** : c'est le seuil au-delà duquel les écarts détectés doivent être reportés et justifiés par le management. Pour cet audit, le SUM a été défini à environs **6 millions DA**.

2.2. Tests de fonctionnement des contrôles

La réalisation de ces tests se fait à la fois :

- A l'intérim (*Testing phase 1*) : la phase d'intérim se déroulant généralement entre les mois d'août et de septembre, les tests couvriront environs 75% de la période d'audit.
- Au final (*Testing phase 2*) : l'auditeur reperforme les mêmes tests effectués lors de la *Testing phase 1* sur la période d'audit (soit les 25%) restante.

Ces tests sont réalisés, pour chaque contrôle concerné, sur un échantillon dont la taille dépend d'une part de la **fréquence d'occurrence du contrôle**, et d'autre part du **niveau d'appui sur le contrôle interne**. Dans le cas de PwC, une « *table de testing* » est utilisée comme référence pour déterminer le volume de l'échantillon à tester⁷⁶ ; En effet, cette table définit un pourcentage d'échantillon à tester sur la base du volume de population concernée, et en fonction des deux facteurs cités ci-dessus.

Il est à rappeler que l'auditeur peut décider de ne pas tester certains contrôles s'il juge que les contrôles qui figurent déjà dans son plan d'audit suffisent à valider une ou plusieurs IPO et les assertions d'audit correspondants. Il est aussi à rappeler que les contrôles présentant une défaillance dans leur conception ne seront pas compris dans les tests de fonctionnement (ceci est une règle générale).

Les tests de contrôle réalisés dans le cadre de cet audit sont résumés dans le tableau suivant :

Tableau n° 19 : Tests du fonctionnement des contrôles du cycle des immobilisations

N° Contrôle	Description du test de fonctionnement	Nbr d'items testés	IPOs	Assertions d'audit	Conclusion
C 01	L'auditeur a obtenu la liste des acquisitions de la période, à partir de laquelle il a constitué son échantillon. Il a ensuite vérifié pour chaque élément de l'échantillon, l'adéquation du montant de l'acquisition depuis le bon de commande avec le budget d'investissement.	4	C V R	E R&O	Test satisfaisant
C 03	Pour un échantillon des acquisitions de la période, l'auditeur a effectué un rapprochement entre le montant figurant dans le bon de commande et dans le bon de livraison.	4	V	A	Test satisfaisant

⁷⁶ Cette table reste un document interne de PwC et ne donc peut être divulguée pour des raisons de confidentialité

C 04	Pour un échantillon des acquisitions de la période, l'auditeur a vérifié sur SAP le nom de la personne figurant dans la mention « Approuvé par ».	4	C A V R	C E CO R&O	Test satisfaisant
C 07	Pour un échantillon d'immobilisations, l'auditeur a reperformé le TMI et vérifie la validité des rapprochements faits.	15	C A R	C A V	Tests satisfaisant
C 08	L'auditeur a obtenu un échantillon des revues effectués : - Pour les amortissements, il a vérifié l'existence d'éléments singuliers trouvés par le Chef du département GI.	15	C A R	C A V P&D	Tests satisfaisant
C 10	L'auditeur a obtenu une copie du fichier de réconciliation, et vérifié la validité du rapprochement pour un échantillon.	15	C A	C, A, V, CO	Tests satisfaisant
C 13	L'auditeur a obtenu un compte rendu du dernier inventaire physique réalisé, et a vérifié si les ajustements y figurant ont bien été enregistrés en comptabilité.	Full	C A V	C, A, E, CO, R&O, P&D	Tests satisfaisant
C 14	L'auditeur a obtenu la liste des sorties d'immobilisations de la période (qui ne comportait qu'une seule opération de cession) ainsi que la facture, le PV de cession et le rapport d'expertise. Il a aussi vérifié la correcte imputation et l'exactitude des plus-moins-values réalisés.	1	C A V	C, A, E, R&O	Tests satisfaisant

Source : Travail personnel adapté de la documentation interne de PwC

2.3. Tests de substance

Pour les tests substantifs qui vont suivre, l'échantillon à tester a été déterminé par le logiciel d'audit PwC, qui va prendre en considération les seuils de matérialité d'une part et le niveau du risque d'anomalies significatives d'autre part (ces deux informations sont implémentées dans le logiciel).

Aussi, en raison de la sensibilité des données testées, nous avons été dans l'obligation de ne pas dévoiler le détail en chiffres des tests substantifs réalisés. Nous allons toutefois présenter les tâches effectuées dans chaque test, ce qui sera en principe suffisant pour servir le but de notre étude.

2.3.1. TMI et Revue analytique substantive

Objectifs

Valider les assertions : Exhaustivité, Exactitude, Séparation des tâches, Existence, Valorisation.

Travaux d'audit réalisés

- L'état des variations a été obtenu de la part du Chef du département GI ;
- Une analyse de cohérence entre la variation de la Valeur brute et de la VNC des immobilisations a été réalisée.

Conclusion

« En ce qui concerne la variation de la valeur brute, nous avons constaté une augmentation de la valeur des immobilisations corporelles durant l'exercice N. Cette augmentation est due à la fois à :

- L'augmentation des immobilisations en cours qui représente 98% de l'augmentation totale, et représente l'achat de matériaux industriels, notamment une ligne de production. Les 2% restants sont répartis entre l'acquisition d'autres matériaux industriels (1%) et d'équipements informatiques (1%) ».
- La cession d'un véhicule utilitaire.

La variation des immobilisations nettes majorée de la dotation aux amortissements en N est égale à la valeur de l'investissement réalisé dans la même année. Certains équipements de cet investissement ne sont pas encore mis en service ce qui justifie l'absence de leur amortissement. Aussi, la valeur nette des immobilisations a baissé de 5% en dépit de l'acquisition de nouveaux matériaux, ce qui est expliqué par le montant supérieur de la dotation annuelle au montant de l'acquisition. La différence entre ces valeurs représente la valeur nette des immobilisations corporelles au 31/12/N ».

2.3.2. Test sur les acquisitions

Objectifs

Valider les assertions : Exactitude, Séparation des tâches, Existence et Droits et Obligations des acquisitions réalisées dans l'exercice N.

Echantillon testé

Parmi les 12 acquisitions réalisées par ALPHA, l'auditeur a testé une seule opération⁷⁷. Cet échantillon représente 18% de la valeur total des acquisitions.

Travaux d'audit réalisés

Pour l'échantillon testé, l'auditeur :

- a validé le coût d'acquisition par pointage à la facture ;
- a vérifié que la facture est bien adressée à ALPHA ;
- a validé le caractère immobilisable du bien ;
- s'est assuré que le mode et la durée d'amortissement retenus sont cohérents avec les politiques et pratiques de l'entité ;
- s'est assuré que la date de début d'amortissement est correcte et correspond à la date de mise en service ;

⁷⁷ Ce type de test, est connue sous le nom de « *Test of one* » et fait partie du *PwC Audit Policy*. Il consiste en un test d'un échantillon composé d'un seul et unique élément, et il souvent est utilisé dans les tests de conception des contrôles, et dans les tests substantifs uniquement si le niveau d'appui sur le contrôle interne est élevé.

- a vérifié le classement comptable de l'immobilisation, notamment la comptabilisation des immobilisations par composante.

Conclusion

Test satisfaisant.

2.3.3. Test sur les immobilisations en cours

Objectifs

Valider les assertions : Exactitude, Séparation des tâches, Existence, Droits & Obligations et Valorisation.

Echantillon testé

Parmi les 17 immobilisations en cours d'ALPHA, l'auditeur a testé un échantillon de 11 immobilisations. Cet échantillon représente 61,24% de la valeur total des acquisitions.

Travaux d'audit réalisés

Pour l'échantillon testé, l'auditeur :

- a validé le coût par pointage aux factures ;
- a vérifié que les factures sont bien adressées à ALPHA ;
- a validé le caractère immobilisable du bien ;
- s'est assuré que la mise en service n'a pas encore eu lieu.

Conclusion

Un écart a été détecté, il reste cependant bien au-dessous de la matérialité (du De minimis SUM).

Test satisfaisant.

2.3.4. Test sur les cessions

Pas de test substantif concernant les cessions d'immobilisations (la seule opération de cession réalisée pendant l'exercice ayant été validée par test de contrôle).

2.3.5. Test sur les dotations aux amortissements

Objectifs

Valider les assertions : Exhaustivité et Exactitude.

Echantillon testé

Sur 756 items⁷⁸ présents dans le fichier des immobilisations extrait d'SAP, un échantillon de 75 items a été testé, représentant 54% du montant total de la dotation.

Travaux d'audit réalisés

Pour chaque item sélectionné dans l'échantillon, l'auditeur :

- s'est assuré que le mode et la durée d'amortissement retenus sont cohérents avec les politiques et pratiques de BETA ;

⁷⁸ Un item dans un fichier des immobilisations correspond à une immobilisation.

- a vérifié l'exactitude arithmétique du calcul de la dotation.

Conclusion

Test satisfaisant.

3. Conclusion des travaux d'audit du cycle « Immobilisations »

L'audit du cycle des immobilisations de l'entreprise ALPHA n'a fait ressortir aucune anomalie significative au niveau des comptes d'immobilisations.

SECTION 3 : AUDIT DU CYCLE DES IMMOBILISATIONS EN L'ABSENCE D'UN SYSTEME DE CONTROLE INTERNE

En ce qui concerne ce deuxième cas, notre choix s'est porté sur une mission d'audit légal d'une entreprise de production, que l'on va nommer BETA, et qui se distingue par l'absence d'un environnement de contrôle et l'inexistence de procédures de contrôle formalisées.

Il va donc s'agir dans cette section de décrire le déroulement de cette mission d'audit, en mettant l'accent sur la réalisation des tests substantifs. Aussi, la remarque faite en introduction de la section précédente concernant les procédures d'engagement initial s'applique également pour cette section.

1. Compréhension de l'environnement et du contrôle interne de l'entreprise et évaluation des risques

1.1. Informations générales sur l'entreprise et son environnement

L'entreprise BETA est une SPA spécialisée dans le secteur de l'agro-alimentaire. Les informations utiles relatives à l'environnement réglementaire de l'entreprise sont les suivantes :

- Cadre juridique : code de commerce (Livre V - Chapitre 3 : Sociétés par actions) ;
- Régime fiscal : régime du réel ;
- Référentiel comptable : SCF.

La comptabilité de l'entreprise est tenue exclusivement par le Département comptabilité et finances, composé de deux employés et d'un DFC. Le principal outil informatique utilisé pour la tenue de la comptabilité est PC-COMPTA.

1.2. Evaluation du contrôle interne et du risque d'anomalies significatives

En raison de l'absence totale de procédures formelles relatives au contrôle interne, et de l'insuffisance d'indices détectés témoignant de l'existence d'un environnement de contrôle, l'auditeur a jugé non nécessaire d'effectuer des procédures d'évaluation des risques, et a opté pour un **niveau d'appui sur le contrôle interne « Nul »**, autrement dit, une approche purement substantive

2. Réponses aux risques évalués

2.1. Matérialité et plan d'audit

L'approche testing adopté par l'auditeur dans le cas de l'entreprise BETA est une approche purement substantive, et l'ensemble des travaux a été programmé pour la phase finale.

Les seuils de matérialité fixés pour cette mission sont les suivants :

- **Overall Materiality (OM) = 23 158 750 DA**
- **Performance Materiality (PM) = 17 369 063 DA**

➤ **De Minimis SUM Posting Level (SUM) = 2 316 292 DA**

La signification de chacun des seuils présentés ci-dessus a déjà été abordée dans la 2^{ème} section, au niveau de cette étape même de l'audit de l'entreprise ALPHA.

2.2. Tests de substance

2.2.1. TMI et Revue analytique substantive

Objectifs

Valider les assertions : Exhaustivité, Exactitude, Séparation des tâches, Existence, Valorisation.

Travaux effectués

L'auditeur a réalisé un TMI, dans lequel il calcule les variations des comptes d'immobilisations et des comptes de cumuls d'amortissements entre les exercices N et N-1 (voir l'annexe n° 11), et effectue une réconciliation entre la comptabilité et le fichier des immobilisations (voir l'annexe n° 12).

Sur la base du TMI, l'auditeur a effectué une revue analytique pour expliquer les principales variations de la valeur brute des immobilisations et de leur VNC.

Conclusion

«Le fichier des immobilisations ne cadre pas avec les comptes comptables d'actifs immobilisés ; le rapprochement dégage un écart de **4 266 985 DA**. L'origine de cet écart revient à l'enregistrement en double des acquisitions de 2018 dans le fichier des immobilisations.

Cette anomalie s'explique principalement par le fait que l'entreprise, qui avant comptabilisait ces immobilisations en groupe (plusieurs immobilisations dans un seul compte comptable), procède désormais à une déglobalisation de ces immobilisations (via les services d'un comptable agréé externe), et leur reclassement dans des comptes appropriés. Dans le cadre de cette déglobalisation, qui s'est faite au courant de l'exercice N+1 (pour les acquisitions de N), le comptable a omis de supprimer du fichier des immos les acquisitions comptabilisées dans les comptes "globaux", ce qui a eu pour résultat un affichage en double de ces acquisitions ».

Tableau n° 20 : Origine de l'écart trouvé dans la réconciliation Comptabilité VS Fichier des immobilisations (Entreprise BETA)

Désignation	Montant
Total acquisitions sur fichier des immos	8 560 336,78
Total doublons	4 244 351,73
Acquisitions directement concommées (non immobilisées)	26 466,67
Acquisitions passées en FNP	41 666,67
Acquisitions comptabilisées, mais absents dans fichier des immos.	48 333,33
Total acquisitions en comptabilité	4 296 185,06
Ecart (Compta/Fichier des immos)	0,00

Source : Documentation interne PwC

«La valeur brute des immobilisations a connu une très légère variation positive de 0,49%, justifiée par des acquisitions d'un montant de 4 296 185 DA, incluant un local qui représente 56,8% du montant total des acquisitions. Le reste des acquisitions est réparti entre du matériel électronique (18,12%) et d'autres immobilisations (25,03%).

Sans surprise, la VNC a connu une variation négative de 12% pour la simple raison que le montant total des acquisitions de la période N reste inférieur aux dotations aux amortissements de la même période (qui sont de 42 204 423 DA) ».

2.2.2. Test sur les acquisitions

Objectifs

Valider les assertions : Exactitude, Séparation des tâches, Existence et Droits et Obligations des acquisitions réalisées dans l'exercice N.

Echantillon testé

L'auditeur a testé les 4 acquisitions avec le cout d'achat le plus élevé parmi les 14 acquisitions réalisées. Le montant total de l'échantillon testé est de 3 531 528,55 DA (**82,2%** du montant total des acquisitions). Le montant des acquisitions non testés (qui est de 764 656,5 DA) est inférieur à la PM.

Travaux d'audit réalisés

Pour l'échantillon testé, l'auditeur a effectué un test de détail (disponible dans l'annexe n° 13), dans lequel il a :

- a validé le coût d'acquisition par pointage à la facture ;
- a vérifié que la facture est bien adressée à BETA ;
- a validé le caractère immobilisable du bien ;
- s'est assuré que le mode et la durée d'amortissement retenus sont cohérents avec les politiques et pratiques de l'entité ;
- s'est assuré que la date de début d'amortissement est correcte et correspond à la date de mise en service ;

- a vérifié le classement comptable de l'immobilisation, notamment la comptabilisation des immobilisations par composante.

Conclusion

Test satisfaisant.

2.2.3. Test sur les cessions

Objectifs

Valider les assertions : Exactitude et Existence des cessions réalisées dans l'exercice N.

Echantillon testé

L'auditeur a testé l'ensemble des opérations de cession, sans qu'il ait toutefois pu obtenir un élément probant pour garantir l'exhaustivité des biens cédés (voir la conclusion).

Travaux d'audit réalisés

Pour l'ensemble des cessions, l'auditeur a validé LA SORTIE d'actifs de l'exercice par pointage aux documents justificatifs (Factures, PV de cession, Rapport d'expertise, Fiche d'identité de l'acheteur). Le test de détail se présente comme suit :

Tableau n° 21 : Test de détail sur les cessions d'immobilisations (Entreprise BETA)

Numéro de compte	Numéro de l'immobilisation sortie	VNC	Validation de l'existence de la vente et de la comptabilisation du prix de cession				Validation des mises au rebut	
			Prix de vente HT (cas des cessions) selon fichier des immos	Prix de vente HT selon facture ou contrat	Ecart	Commentaire / conclusion	Numéro de PV de mise au rebut (ou document équivalent)	Commentaire / conclusion
218000	0	0	7 500 000	7 500 000	0	-	Documents Cession	Voir volet conclusion

Source : Documentation interne de PwC

Conclusion

Test non satisfaisant (l'assertion Exactitude n'a pas pu être validée).

« Le fichier des immobilisations ne fait apparaître aucune cession d'immobilisations. Les opérations de cession ont été détectées au niveau du compte #757000 « Produits exceptionnels sur opérations de gestion », qui a été mouvementé pour une plus-value de cession de 7 500 000 DA. Cette plus-value nous permis de remonter aux opérations de cession,

En raison du problème de « globalisation des comptes d'immobilisations » cité précédemment, le fichier des immobilisations ainsi que la comptabilité ne peuvent pas afficher une immobilisation individuellement si cette dernière est enregistrée

dans un compte regroupant plusieurs immobilisations. L'entreprise BETA ne comptabilise donc pas la sortie des actifs, et enregistre la plus/moins-value seulement (#757000 au débit en contrepartie d'un #512100 au crédit).

Pour les cessions testées, le DFC a affirmé que les immobilisations étaient totalement amorties ; nous ne détenons cependant aucune preuve pour appuyer ses dires ».

2.2.4. Test sur les dotations aux amortissements

Objectifs

Valider les assertions : Exhaustivité et Exactitude.

Echantillon testé

La PwC Audit Policy prescrit un *full scope test* (c'est-à-dire un test de l'ensemble de la population) en ce qui concerne les dotations aux amortissements dans le cas d'une approche purement substantive (comme c'est le cas ici), ce qui fait **218 items**.

Travaux d'audit réalisés

Pour l'ensemble des immobilisations de BETA, l'auditeur :

- s'est assuré que le mode et la durée d'amortissement retenus sont cohérents avec les politiques et pratiques de BETA ;
- a vérifié l'exactitude arithmétique du calcul de la dotation.

En raison du volume important de ce test, une synthèse est présentée dans le tableau ci-dessous :

Tableau n° 22 : Test de détail pour les dotations aux amortissements (Entreprise BETA)

Numéro de compte	Ecart amortissement cumulé
215001	15 736,11
215002	13 833,33
215003	43 555,56
215004	27 000,00
215006	15 997,97
215007	4 666,67
215008	4 666,67
215200	40 293,33
215200	3 500,00
215200	6 291,67
218002	19 841,27
218004	0,00
Sous-Total	195 382,58
Le reste des immobilisations	-91 455,49
Total	103 927,09

Source : Documentation interne PwC

Conclusion

Un écart (sous-estimation) de 103 927,09 DA a été détecté, mais reste non significative. Aussi, les durées d'amortissements ne sont pas disponibles sur le fichier des amortissements.

Test satisfaisant.

3. Conclusion des travaux d'audit du cycle « Immobilisations »

L'audit du cycle des immobilisations de l'entreprise BETA a fait ressortir les points d'audit suivants :

- Mauvaise tenue du fichier des immobilisations, ce qui implique une répercussion sur la comptabilité des immobilisations :
 - Le fichier des immobilisations de l'entreprise a compté en double les acquisitions de l'exercice N, ce qui fait ressortir un écart de **4 266 985 DA** avec la comptabilité, Nous recommandons un assainissement de ce fichier ;
 - Les immobilisations sont comptabilisées en block (plusieurs items dans un seul compte comptable), ce qui se traduit par l'impossibilité de les tracer individuellement pour valider en l'occurrence les cessions des immobilisations, et enregistrer les sorties d'actifs ;
 - L'exactitude des cessions d'immobilisations n'a pas pu être validée en raison de la globalisation de l'enregistrement des immobilisations ;
- L'entreprise n'a pas réalisé d'inventaire physique des immobilisations pour l'exercice N. Nous recommandons qu'elle le fasse pour les exercices prochains, car sa réalisation constitue une obligation légale.

SECTION 4 : COMPARAISON ENTRE LES RESULTATS DES DEUX AUDITS

Après avoir traité deux cas d'audit du cycle des immobilisations, ayant chacun été conduit selon une approche de testing différente, à savoir une approche contrôle et approche substantive, nous allons essayer d'exposer à travers cette section, les différences existantes entre les deux approches de testing en réalisant une comparaison entre elles, de façon à mettre en lumière les avantages procurés par l'existence d'un contrôle interne efficace au sein de l'entreprise dans une mission d'audit financier.

Pour se faire, l'étude comparative tournera autour des axes suivants :

- *Volume des procédures substantives ;*
- *Orientation des travaux d'audit vers les zones à risque ;*
- *Résultat de l'audit*
- *Calendrier des travaux d'audit.*

1. Volume des procédures substantives

Théoriquement parlant, ce paramètre constitue le plus grand axe de différence entre les deux approches. Sur le terrain, et en l'occurrence dans la présente étude, la différence entre les deux approches en termes de **nombre de tests effectués** et **d'échantillon sélectionné** dans le cadre de ces tests est mise en avant par le tableau suivant :

Tableau n° 23 : Comparaison du volume des procédures substantives d'audit entre ALPHA et BETA

	Test substantif réalisé (Oui/Non)		% du nombre d'items composants l'échantillon testé		% du montant de l'échantillon testé (<i>scope</i>)	
	ALPHA	BETA	ALPHA	BETA	ALPHA	BETA
TMI	Non	Oui	N/A	N/A	N/A	N/A
RA substantive	Oui	Oui	N/A	N/A	N/A	N/A
Acquisitions	Oui	Oui	8,33	28,57	18	82,2
Immobilisations en cours	Oui	N/A	64,7	N/A	61,24	N/A
Cessions	Non	Oui	0	100	0	100
Dotations aux amortissements	Oui	Oui	9,92	100	54	100

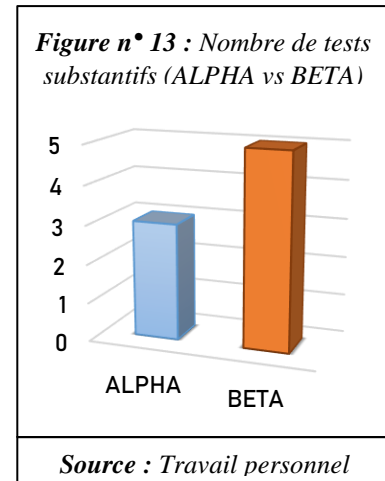
Source : Travail personnel

Les analyses qui vont suivre ne vont porter que sur les transactions réalisées dans les deux entreprises, autrement dit, toutes les transactions mise à part celles relatives aux immobilisations en cours.

1.1. Nombre de tests substantifs effectués

La figure ci-contre démontre clairement le surplus de tests à effectuer dans le cas d'une approche de testing purement substantive (cas BETA) par rapport à une approche contrôle (cas ALPHA). En effet, les tests substantifs relatifs aux opérations de cessions d'immobilisations et de réalisation du TMI n'ont carrément pas été réalisés lors de l'audit de l'entreprise ALPHA en raison d'un appui total sur un contrôle interne jugé efficace pour ce type de travaux.

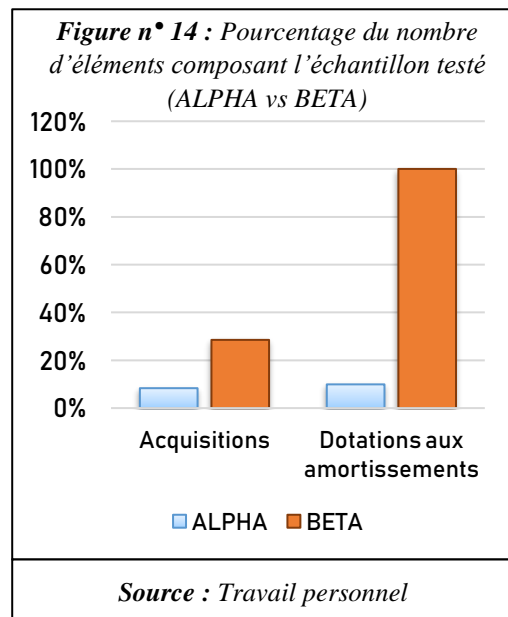
On peut donc conclure sur le fait que dans le *cadre de l'audit du cycle des immobilisations, l'existence d'un contrôle interne efficace au sein d'une entreprise contribue à diminuer le nombre de tests substantifs à effectuer.*



1.2. Nombre d'éléments composant l'échantillon testé

Pour cette comparaison, les tests substantifs relatifs à la réalisation du TMI et de la revue analytique ne seront pas pris en considération en raison de l'absence de la notion d'échantillonnage dans ces catégories de tests.

Par ailleurs, on peut déduire de la figure ci-dessus que le nombre d'éléments testés dans une approche de testing purement substantive (cas BETA) dépasse largement le nombre testé dans une approche contrôle. Effectivement, on peut noter différence par d'un côté le recours de l'auditeur à un *full scope testing* (périmètre de test étendu à l'ensemble de la population) en ce qui



concerne les opérations de cessions et de dotations aux amortissements dans le cas BETA, et de l'autre côté la taille réduite du nombre d'éléments testés pour les opérations d'acquisitions et de dotations aux amortissements agrémenté de l'inexistence de tests substantifs sur les cessions dans le cas ALPHA.

On ressort donc avec la conclusion suivante : *dans le cadre de l'audit du cycle des immobilisations, l'existence d'un contrôle interne efficace au sein d'une entreprise concourt à la réduction du nombre d'éléments à tester dans l'échantillon retenu pour la conduite des tests substantifs.*

1.3. Montant de l'échantillon testé

Pour la même raison avancée dans l'analyse précédant celle-ci, les tests substantifs relatifs aux acquisitions et aux dotations aux amortissements seront les seuls tests traités dans ce qui suit.

Il est important de rappeler que le *scope*⁷⁹ des tests calculé par le logiciel d'audit PwC se fait sur la base des mêmes paramètres (à savoir le seuil de matérialité et le niveau du RAS **relatifs au cas en question**) pour ALPHA et pour BETA, ce qui rend la comparaison qui va suivre cohérente et appropriée.

Il apparaît clairement dans le graphique présenté ci-contre que les montants testés dans le cadre d'une approche de testing purement substantive (cas BETA) sont plus importants que ceux testés dans l'approche contrôle (cas ALPHA), et ce à la fois pour les tests sur les acquisitions et les tests sur les dotations aux amortissements.

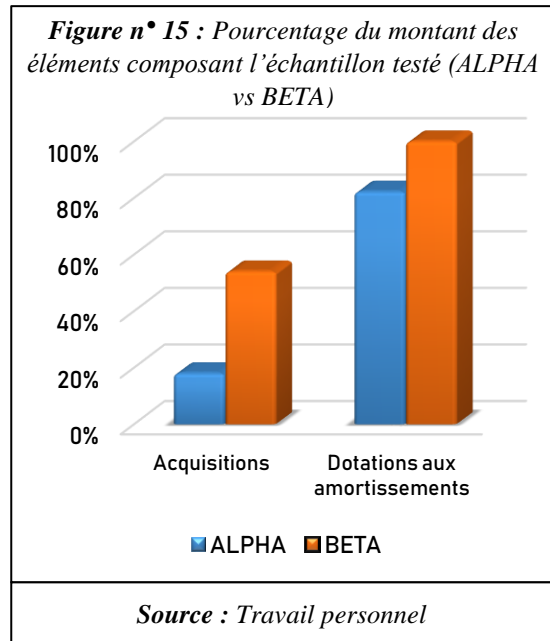
Le choix pris par l'auditeur de diminuer son scope dans une approche contrôle peut se traduire ainsi : en vue d'un niveau de risque d'anomalies significatives plus faible, l'auditeur aura tendance à accepter un risque de non détection plus élevé⁸⁰ (en assurant toutefois un niveau de risque globale d'audit faible et acceptable), ce qui correspond un surplus de confort acquis par l'auditeur.

La conclusion de cette analyse est donc la suivante : *dans le cadre de l'audit du cycle des immobilisations, la présence d'un contrôle interne efficace au sein d'une entreprise fournit plus d'assurance et de confort à l'auditeur face au risque de non détection de sa part.*

2. Orientation des travaux d'audit vers les zones à risque

Le cas de l'entreprise ALPHA illustre l'impact de l'évaluation du contrôle interne sur l'orientation des procédures complémentaires dans le cadre de l'élaboration de la stratégie et du plan d'audit.

En effet, les résultats des tests de conception des contrôles relatifs au cycle des immobilisations de ALPHA a fait ressortir une défaillance dans la conception du contrôle se rapportant aux immobilisations en cours. A cet effet, l'étendu des



⁷⁹ Etendu des travaux réalisés, matérialisé par le pourcentage de la population à tester

⁸⁰ Pour rappel, le risque de non détection correspond à la probabilité que les procédures utilisées par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter une anomalie significative.

procédures substantives fixé par le plan d'audit a été orienté vers les comptes d'immobilisations en cours comme le démontre la figure ci-contre, qui présente le pourcentage du scope de chaque test substantif par rapport à l'ensemble des tests substantifs réalisés dans le cas de l'entreprise ALPHA.

Or, malgré le fait que le résultat des travaux substantifs relatifs aux comptes d'immobilisation en cours a été satisfaisant, ces travaux ont tout de même permis la détection d'une légère anomalie non significative.

Le constat est donc le suivant : *dans le cadre de l'audit du cycle des immobilisations, la présence d'un contrôle interne efficace au sein d'un entreprise permet d'orienter les travaux d'audit vers les zones à risques.*

3. Résultat de l'audit

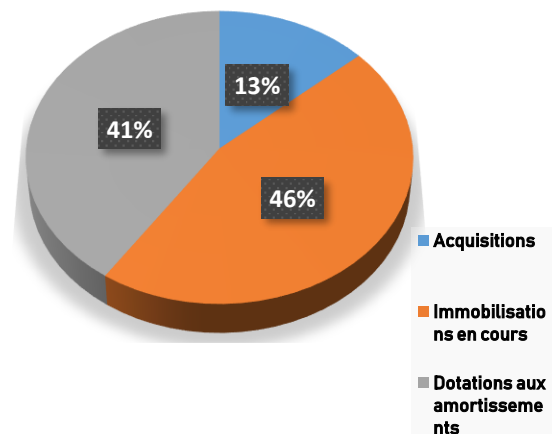
L'audit du cycle des immobilisations de l'entreprise ALPHA, conduit selon une approche contrôle, s'est terminé sur une bonne note, avec absence d'anomalies significatives au niveau des comptes impactés par le cycle des immobilisations. Le constat est cependant différent en ce qui concerne l'audit du même cycle chez l'entreprise BETA, dans lequel deux points d'audit ont été remonté à l'issue de la mission, et dont l'un d'entre eux, à savoir l'absence de réalisation d'un inventaire physique des immobilisations, se révèle être considérablement significatif.

On peut donc se prononcer sur le fait que *dans le cadre de l'audit du cycle des immobilisations, la présence d'un contrôle interne efficace au sein d'un entreprise contribue à l'atteinte d'une assurance raisonnable quant à l'inexistence d'anomalies significatives au niveau des comptes impactés par le cycle des immobilisations.*

4. Calendrier des travaux d'audit

Dans le cas de l'approche contrôle adoptée pour l'audit du cycle des immobilisations de l'entreprise ALPHA, le calendrier des procédures complémentaires fixé par la stratégie d'audit a permis à l'auditeur de réaliser la plus grande partie de ses travaux lors de la phase d'interim, c'est-à-dire avant la clôture de l'exercice audité, ce qui correspond au fait que la majorité des risques d'anomalies significatives ont été traités à une période anticipée. A cet effet, l'auditeur a bénéficié lors de la phase finale de plus de confort pour conduire le reste de ces travaux. Dans le cas d'un audit réalisé dans ces conditions, l'auditeur

Figure n° 16 : Pourcentages des scopes retenus pour les tests substantifs (Entreprise ALPHA)



Source : Travail personnel

disposera de plus temps pour approfondir ces travaux, ce qui augmente la probabilité qu'il puisse détecter de nouveaux risques d'anomalies significatives.

En revanche, le calendrier adopté par l'entreprise BETA dans le cadre d'une approche purement substantive a contraint l'auditeur à réaliser l'ensemble de ses travaux lors de la phase finale. Dans ces conditions, le facteur « temps » s'est avéré être une réelle contrainte, en conséquence de quoi il existe une possibilité que l'auditeur ait pu passer outre de potentiels risques d'anomalies significatives.

On peut donc conclure sur le fait que *dans le cadre de l'audit du cycle des immobilisations, la présence d'un contrôle interne efficace au sein d'une entreprise favorise la mise en place d'un calendrier d'audit équilibré, offrant une certaine flexibilité à l'auditeur ainsi qu'un niveau de confort lors de la réalisation de ses procédures complémentaires, avec la possibilité d'approfondir ces dernières dans le but de réduire davantage le risque d'audit.*

Conclusion du troisième chapitre

A l'issue de ce dernier chapitre, nous avons pu mettre à l'œuvre les informations présentées dans la partie théorique en exposant un cas pratique concret sur le déroulement de l'audit du cycle des immobilisations selon deux approches de testing différentes, à savoir l'approche substantive et l'approche contrôle. Nous avons ainsi pu observer les différences majeures existantes entre les deux approches, notamment dans l'élaboration de la stratégie d'audit et dans les spécificités liées aux procédures d'audit réalisées dans chacun des cas.

Au final, l'analyse comparative entre le déroulement des deux audits nous a permis de répondre à notre problématique initiale de la manière suivante : dans le cadre de l'audit du cycle des immobilisations, la présence d'un contrôle interne efficace au sein d'une entreprise :

- contribue à diminuer le nombre de tests substantifs à effectuer ;
- concourt à la réduction du nombre d'éléments à tester dans l'échantillon retenu pour la conduite des tests substantifs ;
- fournit plus d'assurance et de confort à l'auditeur face au risque de non détection de sa part ;
- permet d'orienter les travaux d'audit vers les zones à risques.
- contribue à l'atteinte d'une assurance raisonnable quant à l'inexistence d'anomalies significatives au niveau des comptes impactés par le cycle des immobilisations ;
- favorise la mise en place d'un calendrier d'audit équilibré, offrant une certaine flexibilité à l'auditeur ainsi qu'un niveau de confort lors de la réalisation de ses procédures complémentaires, avec la possibilité d'approfondir ces dernières dans le but de réduire davantage le risque d'audit.

Conclusion Générale

Conclusion générale

L'objectif poursuivi dans ce travail de recherche était de mettre en lumière la contribution du contrôle interne dans la réalisation de l'audit financier du cycle des immobilisations dans le cadre d'une approche d'audit par les risques.

Nous avons vu à travers les deux chapitres théoriques que la pratique de l'audit financier a connu plusieurs étapes à travers l'histoire et s'est appliquée sous plusieurs approches, et que l'évolution de l'environnement de l'entreprise et des moyens de fraudes ont contribué à donner naissance à une approche favorisant la compréhension de l'environnement de l'entreprise et des risques qui l'entourent. Cette approche a été introduite sous la dénomination d'Approche d'audit par les risques, et a acquis sa légitimité politique dans la majorité des pays dans le monde par le biais des normes ISA et des PCAOB Standards. Le contrôle interne de son côté avec les cinq composantes qui lui ont été attribuées par le référentiel du COSO reste un important outil de gestion des risques d'entreprise permettant à cette dernière de réaliser ses objectifs et notamment ceux relatifs au reporting financier. Nous sommes donc arrivés à conclure que l'audit financier et le contrôle interne partagent l'objectif d'élaboration d'informations financières fiables et reflétant une image fidèle de la réalité économique de l'entreprise, ce qui a fait que ces deux concepts se sont réunis dans le cadre de l'approche d'audit par les risques.

L'approche d'audit par les risques s'articule autour de quatre types de risques, à savoir le risque inhérent à l'activité de l'entreprise, le risque lié à la non détection d'une anomalie significative par le contrôle interne, le risque de non détection des anomalies significatives de la part de l'auditeur et le risque global d'audit qui regroupe les trois risques décrits précédemment. Le principe qui régit cette approche est le suivant : l'auditeur cherche à réduire le risque inhérent et le risque de contrôle afin qu'il puisse se permettre d'accepter un niveau de risque de non détection de sa part, dans le but de réduire le risque global d'audit à un niveau assez faible pour être acceptable. Pour atteindre cet objectif, la démarche s'étale sur trois principales phases, à savoir la prise de connaissance de l'environnement et du contrôle interne et l'évaluation des risques, la réponse aux risques identifiés à travers les procédures complémentaires d'audit et la finalisation de l'audit. L'évaluation du contrôle interne occupe une place importante dans l'approche d'audit par les risques dans la mesure où elle permet l'identification des risques d'anomalies significatives et l'élaboration de la stratégie d'audit sur la base des risques identifiés. Pour évaluer le risque de contrôle, l'auditeur doit obtenir au préalable une compréhension suffisante du système de contrôle interne de l'entreprise et de ses différentes composantes. La nature des tests à réaliser (tests de contrôle/tests substantifs) varie en fonction de l'évaluation du contrôle interne (efficace/défaillant).

Nous nous sommes finalement intéressés au cycle des immobilisations, et avons présenté les risques relatifs à chaque processus du cycle, parmi lesquels figurent le détournement d'actifs, l'enregistrement d'actifs fictifs et la surévaluation des actifs

Dans le cadre de notre cas pratique, nous avons opté pour une étude comparative, mettant en scène l'audit de deux entreprises, pour lesquels l'approche de testing choisie diffère en raison l'existence d'un système de contrôle interne efficace dans l'une des entreprises (dans lequel une approche contrôle a été préférée), et l'absence de ce dernier dans la deuxième.

Principaux résultats de la recherche

En somme, les résultats de l'étude comparative sont les suivants :

Dans le cadre d'un audit financier du cycle des immobilisations basé sur l'approche d'audit par les risques, l'existence d'un contrôle interne au sein l'entreprise a contribué à :

- Diminuer le nombre de tests substantifs à effectuer ; **(confirmation de l'Hypothèse 01)**
- Réduire le nombre d'éléments à tester dans l'échantillon retenu pour la conduite des tests substantifs ;
- Fournir plus d'assurance et de confort à l'auditeur face au risque de non détection de sa part ;
- Orienter les travaux d'audit vers les zones à risques ; **(confirmation de l'Hypothèse 02)**
- L'atteinte d'une assurance raisonnable quant à l'inexistence d'anomalies significatives au niveau des comptes impactés par le cycle des immobilisations ;
- Favoriser la mise en place d'un calendrier d'audit équilibré, offrant une certaine flexibilité à l'auditeur ainsi qu'un niveau de confort lors de la réalisation de ses procédures complémentaires, avec la possibilité d'approfondir ces dernières dans le but de réduire davantage le risque d'audit.

Test des hypothèses

Hypothèse 01 : L'existence d'un contrôle interne efficace au niveau du cycle des immobilisations permet d'alléger les travaux substantifs de l'audit. **Confirmée.**

Hypothèse 02 : L'existence d'un contrôle interne efficace au niveau du cycle des immobilisations contribue à l'identification des risques relatifs aux immobilisations au niveau des états financiers. **Confirmée.**

Limites rencontrées

Pendant le déroulement de nos recherches, nous nous sommes heurtés aux contraintes suivantes :

- En raison de la confidentialité des données relatives au premier cas traité (Entreprise ALPHA), nous n'avons pas pu dévoiler l'intégralité des travaux réalisés dans le cadre des tests substantifs ;
- Nous avons eu du mal à choisir les cas pratiques pour l'étude comparative pour les raisons suivantes :
 - La difficulté de tomber sur deux cas pratiques homogènes parfaitement homogènes pour les besoins de l'analyse comparative.
 - Le faible nombre d'entreprises disposant d'un contrôle interne efficace et matérialisé par des procédures formelles parmi les clients du cabinet PwC Algérie ;
- Le choix du cycle des immobilisations paraît peu adapté à une étude pareille, car le nombre d'opérations et de transactions s'y produisant n'est pas très important, ce qui est logique vu la nature de ces actifs (actifs non courants) ;
- En raison de la durée et du timing du stage peu favorable (du début février à fin avril) ainsi que le volume important de travail endossé pendant cette durée, la durée consacrée à la présente étude n'a pas été suffisante la conduire comme prévue.

Recommandations

En raison des limites cités ci-avant et dans la perspective de réaliser une étude similaire à celle-ci, nos recommandations sont les suivantes :

- Choisir des cas pratiques où il est possible d'exploiter l'ensemble des travaux d'audit réalisés (tests de contrôles et tests substantifs) ;
- Réaliser une étude similaire sur un autre cycle d'exploitation ;
- Rallonger la période de recherche ;
- Prendre le temps pour sélectionner le critère sur la base duquel choisir les cas pratiques.

Bibliographie

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

HAMZAOUI Mohamed, « *Audit, Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne 2^{ème} édition* », PARIS : Pearson, 2008.

PIGÉ Benoît, « *Audit et contrôle interne : de la conformité au jugement 4^{ème} édition* », CAEN : EMS, 2017.

PwC - PriceWaterhouseCoopers & IFACI, « *Coso – Référentiel intégré de contrôle interne : Principes de mise en œuvre et de pilotage 1^{ère} édition* », Editions Eyrolles, 2014.

BERNARD Frédéric, GAYRAUD Rémi, ROUSSEAU Laurent, « *Contrôle interne 4^{ème} édition* », PARIS : Maxima, 2013.

MERLE Philippe, BARLET Jean-Luc, TORIO-VALENTIN Isabelle, « *Mémento Audit et commissariat aux comptes 2018/2019* », PARIS : Editions Francis Lefebvre, 2017.

Mémoires

DROUAZ Mohamed Nassim. « *Audit Financier selon l'Audit Risk Model dans le cadre d'une Mission Contractuelle* », Thèse de Licence, 2008, Ecole Supérieure de Commerce.

YAHYAOUI Youssef. « *L'utilité du rapport de l'auditeur externe* », Thèse de Maitrise en science comptable, 2005, Université de Sousse.

KAOU DJ Smail, MENASRI Amar. « *Réflexions sur l'Audit Légal suivant l'Approche par les risques* », 2013, Université Abderrahmane Mira de Bejaia.

Articles

CASTA Jean-François, MIKOL Alain. « *Vingt ans d'audit - de la révision des comptes aux activités multiservices* », dans *Association Francophone de Comptabilité*, Paris : 1999, Tome 5, Pages 107-121.

THIERY-DUBUISSON Stéphanie. « *Approche par les risques : les auditeurs peuvent-ils innover ?* », dans *Association Francophone de Comptabilité*, Paris : 2003, Tome 9, Pages 249-268.

AYADI Abdelkader, BELGUET Youcef. « *Le nouveau référentiel algérien d'audit (NAA) – Enjeux d'application et perspectives* », dans *The journal of Economics and Finance (JEF)*, Chlef : 2008, Volume 4, N° 1, Pages 43-51.

Séminaires et Communications

GUMB Bernard, NOEL Christine. « *Le contrôle interne au travers des représentations que s'en font les dirigeants de groupes du CAC 40 : Une étude exploratoire* », dans le congrès : *Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s)*, mai 2006.

MAZARS. « Séminaire de formation : Méthodes d'audit – Cycle des immobilisations corporelles », 2015.

Guides

PwC - PriceWaterhouseCoopers & IFACI. « *Pocket Guide COSO 2013 : Une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation* », 2013.

Documentation interne de PwC.

Supports de cours

WHANNOU Serge. « *Audit comptable et financier* », Support de cours pour les classes de Master à l'ESGIS.

M. ABOU EL JAOUAD. « *Evaluation du contrôle interne* », Support de cours pour les étudiants de l'université Hassan II – Ain choc, Faculté des sciences Juridiques, Economiques & Sociales Casablanca, MAROC.

Lois / Normes

Normes Internationales d'Audit (ISA) n° : 200, 260, 265, 300, 315, 330, 500.

Système Comptable et Financier (SCF) : « *Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes* », JO n° 19.

Sites internet

www.ifac.org

www.pcaobus.org

www.sarbanes-oxley-101.com

www.pwc.com

www.ooreka.fr

www.exacomaudit.com

www.slideplayer.fr

www.slideshare.net

www.audentia-gestion.fr

Documentation interne de PwC

Annexes

LISTE DES ANNEXES

N°	Intitulé
01	Composantes et principes du contrôle interne selon le référentiel COSO
02	Normes NAA publiées
03	Formes d'opinion formulées par l'auditeur externe
04	Exemple d'un mémorandum décrivant la circulation d'une demande d'achat
05	Quelques symboles utilisés dans les Flowcharts avec leur signification
06	Exemple d'un diagramme de circulation d'une facture fournisseur, de la réception au règlement
07	Exemple d'une Grille d'analyse des tâches (Processus : Paiement des factures)
08	Organigramme de PwC Algérie
09	Identification et évaluation des LSPM du cycle des immobilisation
10	QCI pour les composantes « soft » du contrôle interne (Entreprise ALPHA)
11	Tableau de mouvement des immobilisations (TMI)
12	Réconciliation Balance générale VS Fichier des immobilisations (Entreprise BETA)
13	Test de détail pour les acquisitions d'immobilisations (Entreprise BETA)

*Annexe n° 1 : Composantes et principes du contrôle interne selon le référentiel
COSO*

Composantes	Principes
Environnement de contrôle	<p>1) L'organisation démontre son engagement en faveur de l'intégrité et de valeurs éthiques.</p> <p>2) Le conseil d'administration 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> <p>3) La direction, agissant sous la surveillance du conseil d'administration, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.</p> <p>4) L'organisation démontre son engagement à attirer, former et fidéliser des collaborateurs compétents conformément aux objectifs.</p> <p>5) L'organisation instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne</p>
Evaluation des risques	<p>6) L'organisation spécifie les objectifs de façon suffisamment claire pour permettre l'identification et l'évaluation des risques associés aux objectifs ;</p> <p>7) L'organisation identifie les risques associés à la réalisation de ses objectifs dans l'ensemble de son périmètre de responsabilité et elle procède à leur analyse de façon à déterminer les modalités de gestion des risques appropriées ;</p> <p>8) L'organisation intègre le risque de fraude dans son évaluation des risques susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs ;</p> <p>9) L'organisation identifie et évalue les changements qui pourraient avoir un impact significatif sur le système de contrôle interne.</p>
Activités de contrôle	<p>10) L'organisation sélectionne et développe des activités de contrôle qui visent à maîtriser et à ramener à un niveau acceptable les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs.</p> <p>11) L'organisation sélectionne et développe des contrôles généraux informatiques pour faciliter la réalisation des objectifs ;</p> <p>12) L'organisation déploie les activités de contrôle par le biais de règles qui précisent les objectifs poursuivis, et de procédures qui permettent de mettre en œuvre ces règles.</p>

Information et communication	<p>13) L'organisation obtient, produit et utilise des informations pertinentes et de qualité pour faciliter le fonctionnement du contrôle interne ;</p> <p>14) L'organisation communique en interne l'information nécessaire au bon fonctionnement du contrôle interne, notamment les informations relatives aux objectifs et aux responsabilités du contrôle interne ;</p> <p>15) L'organisation communique aux tiers les éléments qui peuvent affecter le fonctionnement du contrôle interne.</p>
Pilotage	<p>16) L'organisation sélectionne, développe et réalise des évaluations continues et/ou ponctuelles pour d'assurer que les composantes du contrôle interne sont mises en place et fonctionnent ;</p> <p>17) L'organisation évalue et communique les déficiences de contrôle interne en temps voulu aux responsables des mesures correctives, y compris, le cas échéant, à la direction générale et au conseil.</p>

Source : Travail personnel adapté du référentiel « COSO

Annexe n° 2 : Normes NAA publiées

N° de la norme	Intitulé	Date de publication
210	Accord sur les termes des missions d'audit.	04 février 2016
505	Confirmations externes.	04 février 2016
560	Evénements postérieurs à la clôture.	04 février 2016
580	Déclarations écrites.	04 février 2016
300	Planification d'un audit d'états financiers.	11 Octobre 2016
500	Eléments probants.	11 Octobre 2016
510	Missions d'audit initiales - soldes d'ouverture.	11 Octobre 2016
700	Fondements de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers.	11 Octobre 2016
520	Procédures analytiques.	15 Mars 2017
570	Continuité d'exploitation.	15 Mars 2017
610	Utilisation des travaux des auditeurs internes.	15 Mars 2017
620	Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur.	15 Mars 2017

Source : adaptée de AYADI Abdelkader, BELGUET Youcef. « Le nouveau référentiel algérien d'audit (NAA) – Enjeux d'application et perspectives », 2008, p. 49.

Annexe n° 3 : Formes d'opinion formulées par l'auditeur externe

Forme d'opinion	Commentaire
Opinion sans réserve	Exprimée lorsque l'auditeur juge que les états financiers pris individuellement ou dans leur ensemble sont réguliers et sincères, et donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société auditée à la fin de l'exercice en cours.
Opinion sans réserve avec observations	L'auditeur peut rajouter par-dessus une opinion sans réserve, un paragraphe « Observations » dans laquelle il présente des éléments en rapport avec les états financiers sans toutefois impacter la sincérité, la régularité et l'image fidèle présentées par ces derniers.
Opinion avec réserves	Peut être exprimée dans deux cas : - L'auditeur conclut, après avoir recueilli des éléments suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont une incidence significative mais n'ont pas de caractère diffus dans les états financiers ; - L'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être significative mais ne pas avoir de caractère diffus dans les états financiers.
Opinion défavorable	Exprimée lorsque l'auditeur conclut, après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, que des anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont à la fois une incidence significative et un caractère diffus dans les états financiers.

<p>Impossibilité d'exprimer une opinion</p>	<p>L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles d'anomalies non détectées sur les états financiers pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus.</p>
--	--


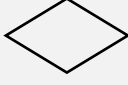








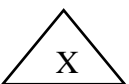
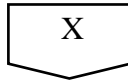

Annexe n° 4 : Exemple d'un mémorandum décrivant la circulation d'une demande d'achat

Descriptif – Circulation d'une « Demande d'achat »

- « **Monsieur A** », acheteur de la société « **X** » établit à partir de l'état des stocks et des prévisions de fabrication, une « demande d'achat » sur laquelle il indique les quantités demandées, leurs prix, les modalités de paiement et de livraison ;
- Cette « demande d'achat » est transmise à « **Monsieur B** » du service d'achat ;
- Celui-ci établit un bon de commande prénuméroté, en quatre (4) exemplaires ;
- Les deux (2) premiers seront adressés au fournisseur, qui doit se servir de l'un des deux pour accuser réception de la commande ;
- Le troisième, joint à la demande d'achat, fait l'objet d'un classement provisoire dans l'attente de l'accusé de réception du fournisseur ;
- Le quatrième est envoyé à « **Monsieur C** », un autre membre du service achats, qui le classe provisoirement en séquence numérique dans l'attente de l'accusé de réception ;
- Lorsque l'accusé de réception arrive dans l'entreprise, il est transmis à « **Monsieur C** » qui compare le délai de livraison indiqué par le fournisseur et celui qui figure sur le bon de commande n° 4 ; puis l'accusé de réception est transmis à « **Monsieur D** » qui appartient lui aussi au même service ;
- « **Monsieur D** » contrôle le prix porté sur l'accusé de réception à partir du fichier prix ;
- L'accusé de réception est remis à « **Monsieur B** », qui le classe définitivement par ordre alphabétique du nom du fournisseur avec l'exemplaire n° 3 du bon de commande de la « demande d'achat ».

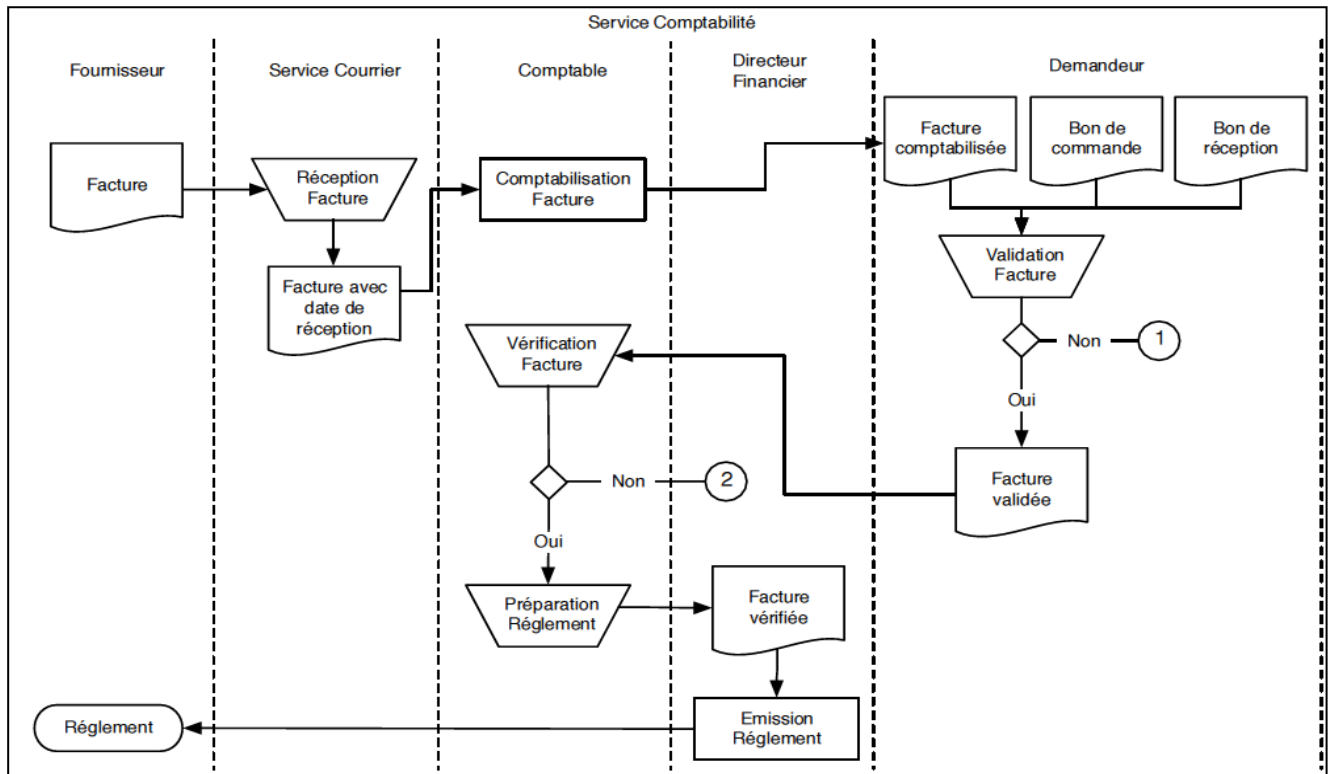
Source : M. ABOU EL JAOUAD, « Evaluation du contrôle interne », Support de cours pour les étudiants de l'université Hassan II – Ain choc, Faculté des sciences Juridiques, Economiques & Sociales Casablanca.

Annexe n° 5 : Quelques symboles utilisés dans les Flowcharts avec leur signification

Symbole	Description	Symbole	Description
	Création d'un document (le « n » représente le ne numéro d'exemplaire)		Alternative ou Décision
	Création d'un document en « n » exemplaires, tous ayant un seul et même destinataire		Transfert Physique d'un document
	Création d'un document en « n » exemplaires, chacun ayant un destinataire bien précis		Transfert d'un document par voie électronique
	Traitement / Opération administrative (précisé à l'intérieur du rectangle)		Transfert d'un document vers son destinataire final
	Stockage interne		Référence à la page Ce symbole contiendrait une lettre à l'intérieur. Il indique que le flux continue sur un symbole correspondant contenant la même lettre quelque part ailleurs sur la même page.
	Archivage définitif (« X » représente l'ordre de classement, et s'assimile aux lettres suivantes : A : Ordre Alphabétique ; C : Ordre Chronologique ; N : Ordre Numérique		Début d'un circuit ou bien, lorsqu'il contient une lettre à l'intérieur ; Renvoie à un autre diagramme
	Archivage temporaire (le « X » a la même signification que celui dans le symbole précédent)		

Source : Travail personnel

Annexe n° 6 : Exemple d'un diagramme de circulation d'une facture fournisseur, de la réception au règlement



Source :

[http://www.exacomaudit.com/docs/1.2_Generalites_sur_la_fonction_audit_interne -
Les outils de l'audit interne.pdf](http://www.exacomaudit.com/docs/1.2_Generalites_sur_la_fonction_audit_interne_-_Les_outils_de_l_audit_interne.pdf) (consulté le 17/05/2019 à 02h:43m)

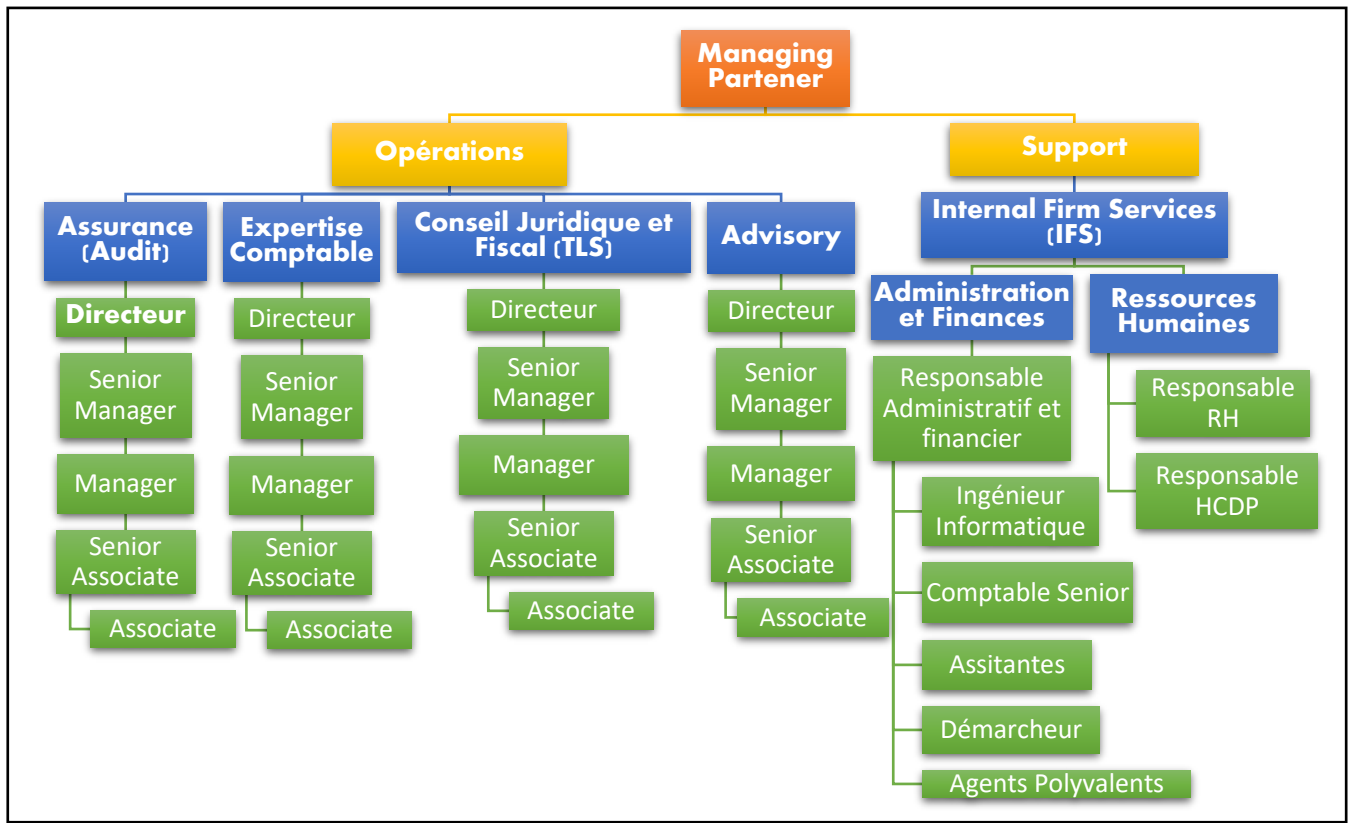
Annexe n° 7 : Exemple d'une Grille d'analyse des tâches (Processus : Paiement des factures)

Personnel Tâches	Responsable des courriers	Responsable de achats	Comptable	Gestionnaire	Chef du département des achats et approvisionnements	N/A
Réception des factures	x					
Transcription des factures reçues						x
Rapprochement Facture / Bon de commande		x				
Rapprochement Facture / Bon de réception		x				
Vérification des factures		x				
Comptabilisation des factures			x			
Ordonnancement				x		
Etablissement des chèques			x			
Signature des chèques					x	
Envoi des chèques			x			

Source :

[http://www.exacomaudit.com/docs/1.2_Generalites_sur_la_fonction_audit_interne -
Les outils de l audit interne.pdf](http://www.exacomaudit.com/docs/1.2_Generalites_sur_la_fonction_audit_interne_-_Les_ouils_de_l_audit_interne.pdf) (consulté le 18/05/2019 à 03h:26m)

Annexe n° 8 : Organigramme de PwC Algérie



Source : Documentation interne de PwC

Annexe n° 9 : Identification et évaluation des LSPM du cycle des immobilisations

N° Processus	Description des LSPM	N° LSPM	Assertions d'audit	Impact du risque, en cas de survenance, sur les états financiers	Eval. du risque inhérent
P01	Des immobilisations acquises sans autorisation, inexistantes ou sans titre de propriété légal peuvent faire l'objet d'acquisition et être enregistrées à l'actif (actifs fictifs).	01	E R&O	- Enregistrement d'actifs fictifs ; - Utilisation qui sort du cadre de l'exploitation (à des fins personnelles) - Présentation biaisée du bilan à travers les comptes d'immobilisations et de trésorerie au niveau de l'actif.	Moyen
	Les immobilisations acquises peuvent être enregistrées de manière imprécise.	02	A	- Surestimation des comptes d'immobilisations ou de trésorerie. - Présentation biaisée du bilan à travers les comptes d'immobilisations ou de trésorerie au niveau de l'actif.	Moyen
	Des modifications non autorisées peuvent être effectués au niveau de « SAP Immobilisations ».	03	C, A V, E CO, R&O	- Enregistrement d'actifs fictifs ; - Surestimation des comptes d'immobilisations ou de trésorerie. - Présentation biaisée du bilan à travers les comptes d'immobilisations ou de trésorerie au niveau de l'actif.	Elevé
	Des immobilisations acquises peuvent ne pas être comptabilisées, ou bien comptabilisées dans la mauvaise période.	04	C CO	- Surestimation des comptes d'immobilisations ou de trésorerie. - Présentation biaisée du compte de résultat.	Moyen
	Comptabilisation inappropriée des coûts en immobilisations ou en charges.	05	C A V	- Surestimation des comptes d'immobilisations ou de trésorerie. - Présentation biaisée du bilan à travers les comptes d'immobilisations ou de trésorerie au niveau de l'actif.	Moyen
	Les immobilisations acquises par leasing (crédit-bail) peuvent être classées dans une catégorie inappropriée.	06	C, A, E, R&O, P&D	- Présentation biaisée du bilan à travers les comptes d'immobilisations ou de trésorerie au niveau de l'actif.	Moyen
P02	Les charges du personnel imputables au coût de production d'immobilisations peuvent ne pas être : <ul style="list-style-type: none"> • Autorisés ; • Saisis avec précision ; • Saisis complètement ; • Saisis dans la bonne période. 	07	C A E CO	- Surestimation des comptes d'immobilisations. - Présentation biaisée du bilan à travers les comptes d'immobilisations au niveau de l'actif, et du compte de résultats.	Moyen

	Comptabilisation inappropriée des coûts en immobilisations ou en charges.	08	C A V	- Surestimation des comptes d'immobilisations ou de trésorerie. - Présentation biaisée du bilan à travers les comptes d'immobilisations ou de trésorerie au niveau de l'actif.	Moyen
P03	La méthode d'amortissement peut être incohérente, ou bien les données saisies et utilisées dans le calcul des amortissements, incorrectes.	09	V	- Présentation biaisée du bilan et du compte de résultats.	Moyen
	Les indices de perte de valeur détectés peuvent s'avérer inexacts ou non détectés en temps voulu.	10	V	- Surestimation des comptes d'immobilisations et de charges. - Présentation biaisée du bilan et du compte de résultats.	Moyen
	La charge de la dotation aux amortissements et aux pertes de valeur enregistrées peut être non exhaustive, imprécise ou comptabilisée dans la mauvaise période.	11	C A CO	- Surestimation des comptes d'immobilisations et de charges. - Présentation biaisée du bilan et du compte de résultats.	Moyen
P04	L'inventaire physique peut ne pas être réalisé.	12	C A E CO R&O P&D	- Existence d'actifs fictifs ; - Surestimation des comptes d'immobilisations et de charges. - Présentation biaisée du bilan et du compte de résultats.	Elevé
	L'inventaire peut être réalisé sans autorisation ou les ajustements détectés au cours de ce dernier peuvent être non-exhaustifs, imprécis, non appuyés par une documentation, ou enregistrés en double.	13	C A E CO R&O P&D	- Existence d'actifs fictifs ; - Surestimation des comptes d'immobilisations et de charges. - Présentation biaisée du bilan et du compte de résultats.	Moyen
	La comptabilisation des ajustements détectés au cours de l'inventaire physique peut être non-exhaustive, imprécise, non appuyée par une documentation, ou enregistrée en double.	14	C A E CO R&O P&D	- Existence d'actifs fictifs ; - Surestimation des comptes d'immobilisations et de charges. - Présentation biaisée du bilan et du compte de résultats.	Moyen
P05	La cession ou à la mise au rebut peut être réalisée sans autorisation préalable, ou sans l'existence d'un PV de cession/mise au rebut (possibilité de cession d'un actif fictif)	15	C A E R/O	- Enregistrement d'actifs fictifs ; - Utilisation qui sort du cadre de l'exploitation (à des fins personnelles) - Présentation biaisée du bilan à travers les comptes d'immobilisations et de trésorerie au niveau de l'actif.	Moyen

	La classification de l'immobilisation cédée/mise au rebut dans les états financiers peut être incorrecte, ou enregistrée pour une valeur inexacte.	16	V P&D	<ul style="list-style-type: none"> - Surestimation des comptes d'immobilisations et de charges. - Présentation biaisée du bilan à travers les comptes d'immobilisations et de trésorerie au niveau de l'actif. 	Moyen
	Les opérations de cession et de mise au rebut peuvent ne pas être comptabilisées, ou bien comptabilisées de manière non-exhaustive, imprécise, ou dans la mauvaise période	17	C A CO	<ul style="list-style-type: none"> - Surestimation des comptes d'immobilisations et de charges. - Présentation biaisée du bilan et du compte de résultats. 	Moyen

Source : Documentation interne de PwC

*Annexe n° 10 : QCI pour les composantes « soft » du contrôle interne
(Entreprise ALPHA)*

ENVIRONNEMENT DE CONTROLE	
<p>a) Gouvernance : <i>Rôle et implication des organes de gouvernance (Conseil d'Administration, gérant, ou président).</i></p>	<p>Les instances de gouvernance participent régulièrement aux travaux et réunions permettant :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Le suivi des performances de la société. b) La compréhension et l'analyse des opérations de l'entité (ponctuelles et régulières) ; leur correcte traduction dans les états financiers. c) L'évaluation du niveau de compétence et d'expérience des responsables opérationnels et administratifs. d) Le contrôle de la mise en œuvre des décisions de management. e) Le contrôle du respect des règles de gestion interne. <p>Les instances de gouvernance ont accès aux informations clés (données financières, informations sensibles, etc.) et aux données sensibles (litiges, contentieux, non-respect de dispositions légales, ou réglementaires, fraudes, enquêtes en cours, ...etc.).</p>
<p>b) Style de management</p>	<p>Le management n'engage pas l'entité dans des opérations risquées, ou seulement après en avoir mesuré dûment les risques. La nature des risques acceptés par le management n'appelle pas de commentaires particuliers.</p> <p>Les décisions du management en matière comptable et financière n'appellent pas de commentaires particuliers :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Politiques comptables. <p>Estimations et évaluations.</p>
<p><i>c) Intégrité et éthique</i></p> <p><i>g) Gestion des ressources humaines</i></p>	<p>L'attitude du management n'appelle pas de commentaires particuliers au regard des valeurs d'intégrité et d'éthique.</p> <p>Les comportements inappropriés et les manquements aux principes d'éthique et d'intégrité sont sanctionnés.</p> <p>La politique de rémunération variable du management et du personnel n'est pas de nature à engendrer un risque de comportements frauduleux dans l'objectif de percevoir des rémunérations variables assises sur la réalisation d'objectifs à court terme.</p> <p>Le management est informé en cas de fort turnover au sein de l'entité. Le niveau de turnover observé n'appelle pas de commentaires particuliers.</p>
<p>d) Respect des compétences</p>	<p>Le management et les employés (en particulier dans les départements comptables et financiers) disposent des compétences généralement requises pour l'exécution de leur mission.</p>

<p>e) Efficacité de l'organisation et du management</p>	<p>L'organisation de la société et des responsabilités favorise le contrôle des activités.</p> <p>La répartition des responsabilités, les délégations d'autorité et des pouvoirs d'engagement correspondent aux bonnes pratiques observées compte tenu de l'organisation et de la taille de l'entité.</p> <p>Les règles et procédures régissant le fonctionnement des activités de la société sont définies.</p>
--	--

EVALUATION DES RISQUES

<p>a) Définition des objectifs</p>	<p>Les objectifs stratégiques et financiers sont déterminés revus et mis à jour sur une base régulière au regard des réalisations.</p> <p>Les objectifs de la société sont communiqués aux employés ainsi qu'au conseil d'administration.</p> <p>Les business plans de la société sont cohérents avec les objectifs et les options stratégiques retenues. Ces business plans sont déclinés pour chacune des activités significatives de la société, ainsi que pour les principales fonctions.</p> <p>Le management a identifié les ressources nécessaires pour mettre en œuvre les actions permettant de réaliser ses objectifs (ressources humaines, expertises, systèmes d'information, etc.).</p>
---	--

<p>b) Analyse des risques afférents</p>	<p>Les dispositifs en place permettent au management d'apprécier les risques liés à la gestion courante des affaires et à la prise de décision stratégique.</p> <p>Des due diligences et analyses de risques sont effectuées lors de décisions d'acquisition, de diversification, ou de réorganisation.</p> <p>Le processus d'analyse des risques est élaboré sur la base notamment de l'estimation des impacts potentiels, de la probabilité d'occurrence ainsi que les actions nécessaires à entreprendre pour réduire les risques détectés.</p>
--	--

<p>c) Gestion du changement</p>	<p>Des dispositifs sont en place pour détecter et communiquer les risques résultant d'évolutions externes (réglementation, concurrence, environnement, etc.) ou résultant du fonctionnement interne à l'entreprise.</p> <p>Les objectifs et les moyens permettant d'atteindre les objectifs sont révisés en fonction des nouveaux risques détectés.</p> <p>Les changements de principes comptables sont examinés et approuvés par le comité d'audit et /ou le conseil d'administration.</p> <p>Il existe des procédures permettant de signaler au management et aux services comptables les facteurs susceptibles d'avoir un impact sur la situation financière et comptable de la société.</p>
--	---

ACTIVITES DE CONTROLE

<p>a) Contrôle de la marche des activités (Business performance review)</p>	<p>Le management effectue régulièrement une revue des indicateurs de performance et des données financières et comptables. Les écarts significatifs par rapport aux prévisions et données comparatives N-1 sont analysés et justifiés.</p> <p>Cette revue est effectuée à partir de données issues ou réconciliées avec les systèmes comptables.</p> <p>Les écarts de performance sont communiqués et discutés avec le Conseil d'administration et/ou le comité d'audit.</p> <p>Les états financiers accompagnés de commentaires et d'analyses sont soumis au management et à la gouvernance.</p>
<p>b) Politiques et procédures (Séparation des tâches, Contrôles physiques)</p>	<p>Il existe des règles et procédures de gestion et de contrôle interne pour chacune des fonctions de la société (Gouvernance, Finance, IT, commercial, RH, achats, production, etc.).</p> <p>Ces règles sont diffusées. Elles sont mises à jour en fonction des évolutions externes et internes.</p> <p>Ces règles prévoient notamment des mesures en matière de contrôle physique des actifs (protection physique, vol, inventaires, etc.) et de respect des principes de séparation des tâches et des fonctions.</p>
<p>c) Procédures de préparation des comptes (Processus de reporting de fin d'année)</p>	<p>Il existe un manuel des principes comptables de la société. Son contenu est conforme aux bonnes pratiques observées.</p> <p>Le processus d'arrêté des comptes fait l'objet d'instructions diffusées largement.</p> <p>Le calendrier de préparation des comptes permet la réalisation, par le management, des contrôles de supervision nécessaires des opérations de routine, et des opérations ponctuelles significatives.</p> <p>Le calendrier d'arrêté n'appelle pas de commentaires particuliers de la part des auditeurs externes.</p> <p>Les procédures d'arrêté comptable précisent les règles à respecter en matière de documentation des estimations et des décisions ayant un impact sur les états financiers (cessions, restructuration, contentieux, etc.).</p> <p>Les procédures d'arrêté sont mises à jour pour tenir compte des évolutions légales ou réglementaires. Elles intègrent les aspects relatifs aux comptes sociaux et à la fiscalité.</p> <p>La procédure d'arrêté des comptes intègre les contrôles à effectuer pour s'assurer de la qualité des données émanant de tiers (prestataires de services comptables externalisés notamment, états financiers des entités mises en équivalence, etc.).</p> <p>Cette procédure intègre également la prise en compte des avis et rapports d'experts éventuellement nécessaires (actuaire, avocats, évaluateurs, etc.).</p> <p>Le nombre d'écritures manuelles et de régularisation n'appelle pas de commentaires particuliers.</p>

	<p>Le nombre et l'importance des ajustements d'audit détectés lors des audits antérieurs n'appellent pas de commentaires particuliers</p> <p>La procédure d'arrêté des comptes contient des instructions portant sur le contrôle, l'analyse et la régularisation des comptes de suspens et soldes intercos.</p>
INFORMATION ET COMMUNICATION	
a) Information	<p>Les systèmes d'information de la société permettent le traitement des informations, de sources internes et externes et la production des états comptables et financiers. Ils permettent également la production des rapports et des données exploitées par le management pour suivre les performances de l'entreprise.</p> <p>Les informations produites pour le management (tableaux de bord de pilotage de l'activité, suivis des indicateurs clés et des risques clés, etc.) sont communiquées régulièrement.</p> <p>La société a un plan stratégique concernant l'adaptation de ses systèmes d'information en lien avec son plan stratégique global.</p> <p>Les objectifs stratégiques poursuivis par le management sont pris en compte lors de la détermination des ressources allouées au développement des systèmes d'information.</p> <p>Les données traitées par la société sont protégées pour réduire le risque de pertes de données et les impacts potentiels sur l'activité.</p> <p>Il existe des plans de secours et de sauvegarde des données financières et opérationnelles permettant la poursuite de l'activité en cas d'incident majeur.</p> <p>Le contenu de la communication au sein de l'organisation est conforme aux bonnes pratiques observées et répond aux besoins du management et des équipes.</p>
b) Communication	<p>Il existe des dispositifs de traitement des informations reçues de l'extérieur visant à permettre au management de réagir dans les temps à ces informations : communications reçues des clients, fournisseurs, régulateurs, autres tiers.</p> <p>La communication entre les départements opérationnels, les BU et les départements comptables et financiers n'appelle pas de commentaires particuliers. Les éléments importants devant faire l'objet de contrôles financiers et comptables sont connus par les services opérationnels (commercial, production, juridique, RH), en particulier lors des arrêtés comptables. Les responsabilités des uns et des autres en termes de contrôle interne sont communiquées.</p> <p>La coopération et l'interaction entre le département informatique et les utilisateurs n'appellent pas de commentaires particuliers (prise en compte par le département IT des enjeux de contrôle interne, et par les utilisateurs des forces et faiblesses éventuelles des systèmes : qualité des contrôles automatiques, etc.)</p>
PILOTAGE	
a) Pilotage permanent (Activités de surveillance continue)	<p>Il existe des dispositifs de pilotage <u>permanent</u> permettant au management de s'assurer que les contrôles fonctionnent correctement, et permettant d'avoir connaissance des faiblesses de contrôle et des dysfonctionnements détectés, notamment dans les domaines suivants :</p>

	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Respect des principes d'éthiques, signalement des fraudes et tentatives de fraude, ⇒ Conformité des risques pris au regard des limites autorisées, ⇒ Respect des procédures, etc. <p>L'audit interne contribue à la surveillance du dispositif de contrôle interne, par :</p> <ul style="list-style-type: none"> ⇒ L'établissement de rapports. ⇒ La mise en évidence de faiblesses de contrôle interne. <p>Le suivi des plans d'actions et mesures correctrices en liaison avec le management et le comité d'audit.</p>
b) Evaluation ponctuels	<p>Le management réalise ponctuellement des missions d'évaluation du dispositif de contrôle sur des thèmes et/ou risques spécifiques. Ces missions sont réalisées, le cas échéant, par des experts extérieurs, par les auditeurs internes ou par le management.</p> <p>L'étendue et la fréquence des contrôles indépendants du dispositif de contrôle interne correspondent aux pratiques observées considérant la taille et de la complexité de la société.</p> <p>La société prend en compte les remarques des auditeurs externes relatives au contrôle interne (mise en place de des mesures correctrices, etc.).</p>
c) Reporting des défaillances de contrôle interne au management et au gouvernement d'entreprise	<p>Il existe des règles de communication des dysfonctionnements de contrôle interne au management concerné, à la direction générale, au comité d'audit et au conseil, en fonction de l'importance de l'élément détecté.</p> <p>Les collaborateurs sont en mesure d'identifier le responsable auprès duquel reporter les déficiences détectées.</p> <p>Les déficiences détectées sont communiquées, accompagnées de propositions de plans d'actions correctrices.</p>
d) Fiabilité des données de pilotage	<p>La pertinence et la fiabilité des informations sur lesquelles s'appuie le management pour le pilotage du contrôle du contrôle interne n'appellent pas de commentaires majeurs.</p>

Source : Documentation interne de PwC

Annexe n° 11 : Tableau de mouvement des immobilisations (TMI)

Compte	31/12/N-1	+	-	Régl en cours	31/12/N	Var	Var %
204001	651 083	0	0	0	651 083	0	0%
211000	0	0	0	0	0	0	-
213000	707 787 708	0	0	0	707 787 708	0	0%
213310	0	2 442 247	0	0	2 442 247	2 442 247	-
215000	67 992 372	0	0	0	67 992 372	0	0%
215001	0	42 917	0	0	42 917	42 917	-
215002	0	41 500	0	0	41 500	41 500	-
215003	0	130 667	0	0	130 667	130 667	-
215004	0	90 000	0	0	90 000	90 000	-
215005	0	248 333	0	0	251 833	251 833	-
215006	0	79 990	0	0	79 990	79 990	-
215007	0	46 667	0	0	46 667	46 667	-
215008	0	46 667	0	0	46 667	46 667	-
215015	1 143 900	0	0	0	1 143 900	0	0%
215016	6 103 798	0	0	0	6 152 131	48 333	1%
215100	17 137 442	152 550	0	0	17 137 442	0	0%
215200	13 673 462	3 623 606	0	0	13 673 462	0	0%
218000	6 935 044	0	0	0	6 935 044	0	0%
218001	0	62 917	0	0	62 917	62 917	-
218002	0	297 619	0	0	297 619	297 619	-
218003	0	175 000	0	0	175 000	175 000	-
218004	0	539 829	0	0	539 829	539 829	-
218100	18 326 262	0	0	0	18 326 262	0	0%
218200	1 460 536	0	0	0	1 460 536	0	0%
218300	125 667	0	0	0	125 667	0	0%
218400	2 387 167	539 829	0	0	2 387 167	0	0%
218500	33 333 333	0	0	0	33 333 333	0	0%
232100	0	0	0	0	0	0	-
Total Brut	877 057 774,38	8 560 336,78	0,00	0,00	881 353 959,44	4 296 185,06	0,00
280400	-203 500	-102 333	0	0	-305 833	-102 333	42%
281001	0	-8 738	0	0	-8 738	-8 738	-
281002	0	-16 534	0	0	-16 534	-16 534	-
281003	0	-4 861	0	0	-4 861	-4 861	-
281200	0	0	0	0	0	0	-
281220	0	0	0	0	0	0	-
281300	-409 927 047	-35 389 385	0	0	-445 316 433	-35 389 385	7%
281400	-1 617 630	-556 889	0	0	-2 174 519	-556 889	29%
281500	-68 943 980	-97 222	0	0	-69 041 202	-97 222	0%
281501	0	-13 113	0	0	-13 113	-13 113	-
281502	0	-11 528	0	0	-11 528	-11 528	-
281503	0	-36 296	0	0	-36 296	-36 296	-
281504	0	-22 500	0	0	-22 500	-22 500	-
281505	0	-55 185	0	0	-55 185	-55 185	-
281506	0	-13 332	0	0	-13 332	-13 332	-
281507	0	-3 889	0	0	-3 889	-3 889	-
281508	0	-3 889	0	0	-3 889	-3 889	-
281510	-14 652 424	-1 209 674	0	0	-15 862 098	-1 209 674	7%
281520	-10 093 418	-4 219 051	0	0	-14 312 469	-4 219 051	35%
281810	-6 935 044	0	0	0	-6 935 044	0	0%
281813	-18 799 123	0	0	0	-18 799 123	0	0%
281820	-425 715	-394 517	0	0	-820 232	-394 517	77%
281830	-25 133	-25 133	0	0	-50 267	-25 133	83%
281850	-18 333 333	0	0	0	-18 333 333	0	0%
283100	0	-20 352	0	0	-20 352	-20 352	-
Total amortissement	-549 956 346	-42 204 423	0	0	-592 160 769	-42 204 423	6%
Total Net	327 101 428	-33 644 087	0	0	289 193 190	-37 908 238	-10%

Source : Documentation interne de PwC

*Annexe n° 12 : Réconciliation Balance générale VS Fichier des immobilisations
(Entreprise BETA)*

Compte	31/12/N (Comptabilité)	31/12/N (Fichier des immos)	Ecart
204001	651 083	651 083	0
211000	0	0	0
213000	707 787 708	707 787 708	0
213310	2 442 247	2 442 247	0
215000	67 992 372	67 992 372	0
215001	42 917	42 917	0
215002	41 500	41 500	0
215003	130 667	130 667	0
215004	90 000	90 000	0
215005	251 833	248 333	-3 500
215006	79 990	79 990	0
215007	46 667	46 667	0
215008	46 667	46 667	0
215015	1 143 900	1 143 900	0
215016	6 152 131	6 107 131	-45 000
215100	17 137 442	17 289 992	152 550
215200	13 673 462	17 297 068	3 623 606
218000	6 935 044	6 935 044	0
218001	62 917	62 917	0
218002	297 619	297 619	0
218003	175 000	175 000	0
218004	539 829	539 829	0
218100	18 326 262	18 326 262	0
218200	1 460 536	1 460 536	0
218300	125 667	125 667	0
218400	2 387 167	2 926 496	539 329
218500	33 333 333	33 333 333	0
232100	0	0	0
Total Brut	881 353 959,44	885 620 944,17	4 266 984,73
280400	-305 833	-305 833	0
281001	-8 738	-8 738	-0
281002	-16 534	-16 534	-0
281003	-4 861	-4 861	-0
281200	0	0	0
281220	0	0	0
281300	-445 316 433	-445 316 433	0
281400	-2 174 519	-2 174 519	0
281500	-69 041 202	-69 041 202	0
281501	-13 113	-13 113	0
281502	-11 528	-11 528	0
281503	-36 296	-36 296	0
281504	-22 500	-22 500	0
281505	-55 185	-55 185	0
281506	-13 332	-13 332	0
281507	-3 889	-3 889	0
281508	-3 889	-3 889	0
281510	-15 862 098	-15 862 098	0
281520	-14 312 469	-14 312 469	0
281810	-6 935 044	-6 935 044	0
281813	-18 799 123	0	18 799 123
281820	-820 232	-19 588 227	-18 767 995
281830	-50 267	-81 394	-31 128
281850	-18 333 333	0	18 333 333
283100	-20 352	-20 352	0
Total amortissement	-592 160 769	-573 827 436	18 333 333
Total Net	289 193 190	1 459 448 380	1 170 255 190

Source : Documentation interne de PwC

Annexe n° 13 : Test de détail pour les acquisitions d'immobilisations (Entreprise BETA)

Validation du coût d'acquisition						Validation du caractère immobilisable		Validation de la méthode d'amortissement			Validation de la date de mise en service		
Numéro de compte	Valeur brute	Numéro de facture	Montant de la facture	Ecart VB/montant de la facture	Commentaire / conclusion	Nature de l'immobilisation	Caractère immobilisable (Oui/Non)	Durée d'amortissement	Mode d'amortissement	Cohérence durée/mode d'amortissement ? (Oui/non)	Date de début d'amortissement	Date d'entrée en service d'après justificatif (PV mise en service...)	Cohérence de la date d'activation ? (Oui/Non)
213310	2 442 247,00	F01	2 442 247,00	0	Cout d'acquisition valide	Construction	OUI	10	Linéaire	Oui	01/12/N	01/12/N	Oui
218004	539 829,17	F02	539 829,17	0	Cout d'acquisition valide	Matériel Réseau	OUI	5	Linéaire	Oui	01/01/N+1	01/01/N+1	Oui
218002	297 619,05	F03	297 619,05	0	Cout d'acquisition valide	Autres immobilisations	OUI	5	Linéaire	Oui	01/10/N	01/10/N	Oui
215005	251 833,33	F04	251 833,33	0	Cout d'acquisition valide	Matériel	OUI	5	Linéaire	Oui	01/05/N	01/05/N	Oui

Désignation	Montant
Total testé	3 531 528,55
Total acquisitions	4 296 185,06
Scope	82,20%
Montant non testé	764 656,51

Source : Documentation interne

TABLE DES MATIERES

CHAPITRE I : CONTROLE INTERNE ET AUDIT	1
SECTION 1 : LE CONTROLE INTERNE.....	2
1. Définition du contrôle interne.....	2
2. Composantes et principes du contrôle interne.....	3
2.1. Environnement de contrôle.....	4
2.2. Evaluation des risques.....	5
2.3. Activités de contrôle.....	7
2.4. Information et communication.....	8
2.5. Pilotage.....	9
3. Contrôle interne comptable et financier.....	10
3.1. Définition.....	10
3.2. Objectifs.....	11
4. Rôle du contrôle interne.....	13
4.1. Le contrôle interne comme outil de gestion des risques.....	13
4.2. Le contrôle interne comme moyen de renforcement de la gouvernance.....	14
5. Efficacité du contrôle interne.....	14
5.1. Mise en place et fonctionnement correcte des composantes du contrôle interne	15
5.2. Absence de déficiences majeures liées aux composantes du contrôle interne...	15
5.3. Fonctionnement conjoint des composantes du contrôle interne.....	15
5.4. Bon rapport coûts/avantages.....	16
6. Limites du contrôle interne.....	16
SECTION 2 : L'AUDIT FINANCIER.....	18
1. Définition.....	18
2. Objectifs.....	18
3. Audit interne et audit externe.....	18
4. Assertions d'audit.....	19
4.1. « Assertions relatives aux flux d'opérations et aux événements survenus au cours de la période auditée, ainsi que les informations à fournir les concernant :.....	20
5. Risque et Matérialité en audit.....	21
5.1. Risque inhérent :.....	21
6. Audit financier et services connexes.....	23
6.1. Mission d'audit et services connexes :.....	23
6.2. Missions d'assurance et de non assurance :.....	23

7.	Déroulement d'une mission d'audit financier	23
7.1.	L'intérim.....	24
7.2.	Le final	24
8.	Normalisation de l'audit	24
8.1.	Normes ISA.....	25
8.2.	Normes PCAOB.....	25
8.3.	Normes Algériennes d'Audit (NAA).....	26
9.	Approches d'audit.....	26
9.1.	Approche traditionnelle.....	26
9.2.	Approche par les systèmes	27
9.3.	Approche par les risques	27
SECTION 3 : RELATION ENTRE L'AUDIT FINANCIER EXTERNE ET LE		
CONTROLE INTERNE.....		28
1.	Apport de la loi SOX et des normes ISA.....	28
2.	Objectifs en communs	29
2.1.	Prévention contre la fraude	29
2.2.	Assurer la gouvernance d'entreprise	29
2.3.	Réalisation des objectifs de l'entité.....	29
3.	Diligences de l'auditeur en matière de contrôle dans un audit basé sur les risques ..	30
4.	L'audit externe comme outil d'aide à l'amélioration de l'efficacité du contrôle interne	31
CHAPITRE II : APPROCHE D'AUDIT PAR LES RISQUES ET EVALUATION DU		
CONTROLE INTERNE		33
SECTION 1 : APPROCHE D'AUDIT PAR LES RISQUES		34
1.	Origine de l'approche d'audit par les risques.....	34
1.1.	Remise en cause des approches classiques	34
1.2.	La réforme des Normes Internationales d'Audit publiée par l'IAASB	36
2.	Définitions et concepts clés de l'approche d'audit par les risques	37
2.1.	Objectifs et diligences de l'auditeur dans un audit basé sur les risques.....	37
2.2.	Risque d'anomalies significatives.....	38
2.3.	Assurance raisonnable.....	39
2.4.	Éléments probants suffisants et appropriés	39
2.5.	Jugement professionnel de l'auditeur.....	39
3.	Phases d'exécution d'un audit basé sur les risques	40
3.1.	Prise de connaissance de l'environnement de l'entreprise, y compris de son contrôle interne, et évaluation des risques d'anomalies significatives.....	40

3.2.	Réponses aux risques identifiés.....	44
3.3.	Finalisation de l’audit.....	46
4.	Apports de la démarche d’audit par les risques	48
4.1.	L’évaluation des risques au cœur des diligences de l’auditeur	48
4.2.	Une appréciation combinée du risque inhérent et du risque de contrôle	48
4.3.	Un caractère itératif aux missions d’audit.....	48
4.4.	Nouvelles exigences en matière de documentation du dossier d’audit :.....	49
5.	Limites de l’approche d’audit par les risques	50
5.1.	Limites affectant les cabinets d’audit.....	50
5.2.	Limites affectant les entités auditées.....	50
SECTION 2 : EVALUATION DU CONTROLE INTERNE SELON L’APPROCHE		
D’AUDIT PAR LES RISQUES		
		51
1.	Objectifs de l’évaluation du contrôle interne dans un audit basé sur les risques	51
2.	Phases de déroulement de l’évaluation du contrôle interne	51
2.1.	Prise de connaissance du contrôle interne.....	51
2.2.	Evaluation de la conception et du fonctionnement du contrôle interne	58
3.	Evaluation des activités de contrôles selon les Objectifs de Traitement de l’Information (<i>IPOs</i>).....	60
3.1.	Objectifs de traitement de l’information « C, A, V, R. » :.....	60
3.2.	Relation entre les objectifs de traitement de l’information « C, A, V, R. » et les assertions des états financiers « C, A, V, E, CO, R&O, P&D » :	61
3.3.	Activités de contrôle applicables aux objectifs « C, A, V, R. » :.....	63
SECTION 3 : AUDIT BASE SUR LES RISQUES DU CYCLE DES		
IMMOBILISATIONS		
		65
1.	Généralités sur les Immobilisations.....	65
1.1.	Définition d’une immobilisation	65
1.2.	Règles de comptabilisation.....	66
2.	Le cycle « immobilisations » et les risques correspondants	69
2.1.	Risques généraux liés au cycle « Immobilisations ».....	69
2.2.	Projets d’investissements, Acquisitions et productions	70
2.3.	Amortissements, évaluations ultérieures et pertes de valeur.....	71
2.4.	Décision de cessions et de mises au rebut.....	72
2.5.	Ajustements et clôture de l’exercice	73
3.	Audit du cycle « Immobilisations ».....	73
3.1.	Objectifs de l’audit du cycle « Immobilisations ».....	73
3.2.	Compréhension du cycle et des contrôles et identification des risques	74

3.3. Examen des comptes d'immobilisation.....	74
3.4. Conclusion.....	77
CHAPITRE III : Cas pratique : ETUDE COMPARATIVE D'UN AUDIT DU CYCLE DES IMMOBILISATIONS	79
SECTION 1 : PRESENTATION DE L'ETABLISSEMENT D'ACCUEIL	80
1. PwC International Limited et PwC Network.....	80
2. Historique du cabinet.....	80
3. PwC Algérie	81
4. Assurance & Audit LoS.....	82
SECTION 2 : AUDIT DU CYCLE DES IMMOBILISATIONS EN PRESENCE D'UN SYSTEME DE CONTROLE INTERNE	83
1. Compréhension de l'environnement et du contrôle interne de l'entreprise et évaluation des risques	83
1.1. Informations générales sur l'entreprise et son environnement.....	83
1.2. Description du cycle des immobilisations.....	84
1.3. Evaluation des risques inhérents	91
1.4. Prise de connaissance du système de contrôle interne relatif au cycle des immobilisations	92
1.5. Tests de conception des contrôles	94
1.6. Evaluation des risques d'anomalies significatives et définition du plan d'audit	96
2. Réponses aux risques évalués.....	97
2.1. Matérialité d'audit	97
2.2. Tests de fonctionnement des contrôles.....	98
2.3. Tests de substance	99
3. Conclusion des travaux d'audit du cycle « Immobilisations ».....	102
SECTION 3 : AUDIT DU CYCLE DES IMMOBILISATIONS EN L'ABSENCE D'UN SYSTEME DE CONTROLE INTERNE	103
1. Compréhension de l'environnement et du contrôle interne de l'entreprise et évaluation des risques	103
1.1. Informations générales sur l'entreprise et son environnement.....	103
1.2. Evaluation du contrôle interne et du risque d'anomalies significatives.....	103
2. Réponses aux risques évalués.....	103
2.1. Matérialité et plan d'audit	103
2.2. Tests de substance	104
3. Conclusion des travaux d'audit du cycle « Immobilisations ».....	108
SECTION 4 : COMPARAISON ENTRE LES RESULTATS DES DEUX AUDITS	109
1. Volume des procédures substantives.....	109

1.1.	Nombre de tests substantifs effectués	110
1.2.	Nombre d'éléments composant l'échantillon testé	110
1.3.	Montant de l'échantillon testé	111
2.	Orientation des travaux d'audit vers les zones à risque.....	111
3.	Résultat de l'audit.....	112
4.	Calendrier des travaux d'audit.....	112