

Université d'Oran

Faculté des Sciences Economiques, des Sciences de Gestion
et des Sciences Commerciales

Mémoire de Magister en Sciences Commerciales

Option : Management / Audit, Comptabilité et Contrôle.

Thème :

**L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE :
MISSION LEGALE ET NECESSITE MANAGERIALE.
*Etude du cas : SPA UNILEVER ALGERIE***

Présenté par :

Mme BELHADJ AHMED Nadja

Sous la direction de :

- M. FEKIH Abdelhamid
Maître de conférences (A).
- M. DJELLOULI Youcef
Maître -Assistant (A).-Co-rapporteur.

Jury :

Président : M. CHOUAM Bouchama - Professeur, Université d'Oran.
Rapporteur: M. FEKIH Abdelhamid - Maître de conférences (A), Université d'Oran.
Co-rapporteur: M. DJELLOULI Youcef - Maître -Assistant (A), Université d'Oran.
Examineur : M. SALEM Abdelaziz - Professeur, Université d'Oran.

Année universitaire : 2010 – 2011

A la mémoire de mon fils

MOHAMED AMINE;

Remerciements

Je tiens à exprimer ma reconnaissance :

A mon directeur de mémoire M. FEKIH Abdelhamid et à M. DJELLOULI Youcef, pour leurs conseils judicieux, orientations et leur soutien pour la réalisation de ce travail;

A mes chers parents, à ma famille;

A mon mari, à ma belle famille;

Au personnel de la SPA UNILEVER ALGERIE pour leur accueil et disponibilité;

A Melle NESBA, M. SADEK et M. BENICHOU pour leur contribution et soutien;

A toutes les personnes qui ont apporté leurs concours à l'élaboration de ce mémoire.

Sommaire

INTRODUCTION GENERALE.....	1
CHAPITRE 01 : LE CONTROLE INTERNE DANS L'ENTREPRISE ET LA DEMANDE D'AUDIT	
INTRODUCTION	06
SECTION I : LES CONCEPTS ET LA MISE EN PLACE DU CONTROLE INTERNE	08
1 Définitions du contrôle interne formulées par les organisations professionnelles	08
2 Analyse et synthèse	10
3 Mise en place du contrôle interne	11
SECTION 02 : LES PHASES D'ELABORATION DU DISPOSITIF DU CONTROLE INTERNE	17
1 Formulation des objectifs du contrôle interne	17
2 Identification et mesure des risques de non réalisation des objectifs	17
3 Fixation des normes et rédaction des procédures	18
SECTION 03 : LA CONDUITE DU CONTROLE INTERNE ET LA DEMANDE D'AUDIT	23
1 Conduite du contrôle interne: les intervenants	23
2 Demande de l'audit	26
SECTION 04 : LES CONCEPTS DE L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE	31
1 Evolution de l'audit financier et comptable	31
2 Apparition de l'audit interne	32
3 Audit opérationnel ou audit des opérations	36
4 Classements de l'audit	37
5 Domaines de l'audit financier et comptable	40
SECTION 05 : LES FONDEMENTS DE L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE ...	45
1 Fondements théoriques	45
2 Objectifs de l'audit financier et comptable	46
3 Champs d'application.....	51
4 Normes de l'audit financier et comptable	54
CONCLUSION	60
CHAPITRE 02 : L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE: METHODOLOGIE ET OUTILS	
INTRODUCTION	63
SECTION 01 : METHODOLOGIE ET MOYENS DE L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE INTERNE	66
1 Phase d'étude	66
2 Phase de réalisation	75

3	Phase de conclusion	82
SECTION 2 : METHODOLOGIE ET MOYENS DE L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE EXTERNE.....		
1	Orientation et planification de la mission.....	90
2	Appréciation du contrôle interne.....	92
3	Contrôle des comptes	94
4	L'examen des comptes annuels et des événements postérieurs à la clôture de l'exercice	98
5	Synthèse des travaux et rapport	100
SECTION 3 : LES OUTILS DE L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE.....		
1	Moyens de description et d'évaluation du contrôle interne	106
2	Moyens de contrôle des comptes	107
3	Sondages	111
4	Classement des dossiers	113
5	Pratique du contrôle légale : « le commissariat aux comptes »	113
SECTION 4 : POSITIONNEMENT DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE AVEC L'AUDIT EXTERNE.....		
1	Différences	124
2	Complémentarités	126
CONCLUSION :		
CONCLUSION :128		
CHAPITRE 03 : L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE DANS LA SPA UNILEVER ALGERIE		
INTRODUCTION.....		
INTRODUCTION.....131		
SECTION 01: PRESENTATION GENERALE DE LA SOCIETE UNILEVER		
SECTION 01: PRESENTATION GENERALE DE LA SOCIETE UNILEVER133		
1	Présentation du Groupe Unilever	133
2	Présentation de La SPA Unilever Algérie.....	137
SECTION 02: LES AUDITEURS FINANCIERS DANS LA SPA UNILEVER ALGERIE.....		
SECTION 02: LES AUDITEURS FINANCIERS DANS LA SPA UNILEVER ALGERIE144		
1	Loi Sarbane-Oxley	144
2	Présentation de la Fonction Audit Interne dans la SPA UNILEVER ALGERIE	149
3	Le commissariat aux comptes dans la SPA UNILEVER ALGERIE	153
SECTION 03: DEROULEMENT DE LA MISSION D'AUDIT INTERNE.....		
SECTION 03: DEROULEMENT DE LA MISSION D'AUDIT INTERNE.....155		
1	plan général d'audit	155
2	Contenu du planning d'audit 2006	156
3	Programmes détaillés des travaux de l'auditeur interne	158
SECTION 04: DEROULEMENT DE LA MISSION D'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE EXTERNE : LE COMMISSARIAT AUX COMPTES.....		
SECTION 04: DEROULEMENT DE LA MISSION D'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE EXTERNE : LE COMMISSARIAT AUX COMPTES.....170		
1	Prise de connaissance du dispositif du contrôle interne	171

2	Appréciation de l'exercice de contrôle interne.....	171
3	Evaluation de l'existence du contrôle interne	173
4	Référentiel comptable.....	173
	SECTION 05: CONSTATS, REMARQUES ET RAPPORTS DES AUDITEURS	180
1	Auditeur interne.....	180
2	Commissaire aux comptes.....	183
	CONCLUSION :	186
	CONCLUSION GENERALE	188
	TABLE DES ABREVIATION	194
	BIBLIOGRAPHIE	196
	ANNEXES	199
	TABLES DES MATIERES	200

INTRODUCTION GENERALE :

L'actualité économique nous renseigne régulièrement sur les scandales financiers connus tant en Algérie avec les cas de détournements de deniers publics, de malversations que dans le monde avec les cas célèbres dans les dilapidations des fonds budgétaires des institutions de la Commission Européenne et surtout celui de l'institution financière ERRON aux Etats-Unis, ouvrant une séquence de remise en question sans précédent.

Ces exemples sont édifiants et les conséquences sociales risquent d'être dramatiques avec les faillites annoncées et les pertes d'emplois. Le monde des affaires qui brasse de colossaux capitaux est devenu une jungle difficilement contrôlable, mais où :

- l'Autorité de l'Etat tente d'imposer ses lois et son contrôle pour un meilleur exercice de la concurrence dans un marché ouvert et fortement mondialisé, une plus grande transparence dans la gestion des affaires et en même temps pour veiller à ses rentrées fiscales et parafiscales. L'Etat assume son rôle de régulateur et use de ses instruments de répression dans sa lutte contre les fraudes, le blanchiment d'argent, les détournements etc.
- les actionnaires des sociétés commerciales veulent une plus grande efficacité économique dans la conduite de leur entreprise, moins de pertes et de plus grands profits.

Cet environnement nous éclaire sur l'importance des flux physiques et financiers et de la place primordiale de la fonction d'audit accordée par les pouvoirs publics et les actionnaires dans la gestion des sociétés commerciales.

En effet, la fonction d'audit constitue l'examen critique qui permet de vérifier les informations financières et de gestion d'une entreprise ainsi qu'un moyen de vigilance et

d'austérité dans l'utilisation de ses moyens de production (lutte contre les irrégularités, le gaspillage, les négligences, les erreurs professionnelles et les infractions économiques).

Cependant, la problématique réside en :

- le manque de fiabilité de la banque de données (informations financières et de gestion) des entreprises
- la faible transparence de ces données
- l'insuffisance de leur niveau de gestion (certification International Standards Organisation)

En Algérie les réformes économiques, *basée sur la refondation de la gouvernance d'entreprises du secteur public*, et engagée, dès 1988, par la promulgation de la série de lois du 12 Janvier 1988, appelée « batterie juridique des réformes économiques » ont permis l'amorce de nouveaux systèmes d'informations et de contrôle pour une meilleure organisation et gestion des entreprises algériennes, notamment du secteur public.

De manière générale, cette situation a engendré de nouveaux besoins d'informations comptables, financières, économiques et sociales pour tous les acteurs de la vie économique d'une entreprise à savoir : l'actionnaire unique pour le cas d'une EPE (SPA, ou EURL = Etat), les actionnaires dans le sens du code commerce pour le cas d'une entreprise privée (S.P.A. ou SARL) , l'organe de gestion ou Conseil d'Administration (mission de contrôle), le principal cadre dirigeant de l'entreprise (mission de gestion) , le banquier, le salarié.

Cette évolution a favorisé une structuration progressive de la vie économique algérienne par l'émergence d'organes de consultation et de contrôle tel que l'Ordre des commissaires aux comptes et experts comptables pour une meilleure efficacité de la mission d'audit et de renforcement de la profession des auditeurs ainsi que la promulgation de textes législatifs mieux adaptés aux mutations de la vie économique, dont notamment le

code du commerce et le Plan Comptable National remplacé récemment par le Système Comptable Financier.

Or, il est fondamental pour une entreprise devant répondre aux normes internationales de gestion de disposer d'informations significatives, objectives et fiables. Ceci implique le renforcement de la structure de contrôle et d'audit au sein d'une entreprise et de la considérer comme un instrument de performance et de progrès.

Dans ce contexte, notre travail de recherche consiste à répondre à la question principale suivante:

Comment la collaboration de l'auditeur financier et comptable interne et externe peut-elle offrir une crédibilité à l'information financière et quel est l'impact dans la gestion de l'entreprise ?

Afin de répondre à cette question, nous avons structuré notre travail autour de trois chapitres :

1. Le premier chapitre intitulé « **le contrôle interne dans l'entreprise et la demande d'audit** »: nous avons jugé nécessaire de traiter les notions de contrôle interne et les problèmes d'organisation du contrôle interne. Dans ce contexte, nous avons introduit la notion d'audit et son fondement comme étant une pratique nécessaire dans le plan interne et externe. Nous avons traité par la suite les concepts de l'audit financier.
2. Le deuxième chapitre intitulé « **l'audit financier et comptable** » : concerne l'audit financier et comptable interne et externe. Il y sera mis en évidence la méthodologie et les outils de chaque type d'audit, ainsi que les points communs et les différences entre eux.

3. Le troisième chapitre intitulé « **l'audit financier et comptable dans la SPA UNILEVER ALGERIE** »: fera l'objet d'un cas pratique effectué à la société par afin d'observer l'impact d'une mission d'audit (interne et externe) dans la gestion et notamment dans l'organisation de l'entreprise.

CHAPITRE 01 :

LE CONTROLE INTERNE DANS L'ENTREPRISE

ET LA DEMANDE D'AUDIT.

INTRODUCTION

Toute entreprise, quelle que soient sa taille et sa branche d'activité, doit être organisée de façon rationnelle. Le contrôle interne est un système d'organisation dont le champ d'application ne se limite pas qu'au système d'organisation comptable ; il est étendu à l'ensemble des systèmes de l'entreprise.

Assurer la maîtrise de l'entreprise suppose disposer d'une comptabilité satisfaisante et de sécurités financières, mais aussi être performant aux plans économiques et stratégiques. Aux Etats-Unis, *l'office général de comptabilité (General Accounting Office)*¹ considère que cela n'est possible que si le contrôle interne assure trois fonctions :

- l'économie : qui consiste à se procurer les ressources au moindre coût,
- l'efficience : qui consiste à utiliser les ressources de la manière la plus productive,
- l'efficacité : qui est la capacité à se comporter de manière conforme aux objectifs de l'entreprise.

Benoit PIGE² indique que le contrôle interne est un système qui doit être adapté à chaque organisation en fonction de la nature des activités à remplir, il doit entraîner le respect d'un certain nombre de principes qui sont la séparation des tâches, la supervision et la conservation des actifs. Le contrôle interne doit également être adapté aux différentes tâches pour permettre une identification et une réduction des sources d'erreurs. Il doit se traduire par une matérialisation des contrôles effectués. Le concept de contrôle interne comprend les matières comptables et financières ainsi que la sauvegarde des actifs de l'entreprise, mais il inclut également les contrôles destinés à améliorer l'efficience opérationnelle et à renforcer l'adhésion à la politique stratégique de l'entreprise.

¹ G.A.O : l'organisme d'audit, d'évaluation et d'investigation du [Congrès des États-Unis](#) en charge du [contrôle des comptes publics](#).

² PIGE Benoît; « AUDIT ET CONTROLE INTERNE. Les Essentiels de la Gestion » ; Edition LITEC 1997 ; page 12 et 14.

Les objectifs du contrôle interne sont inclus dans sa définition, selon laquelle il a pour but d'assurer ou de favoriser : la protection et la sauvegarde du patrimoine, l'application des instructions de la direction, l'amélioration des performances et la qualité de l'information

L'audit financier et comptable s'applique aux opérations et aux éléments du contrôle interne susceptibles d'affecter la qualité de l'information comptable et, du moins dans son orientation traditionnelle, aux sécurités appliquées à la préservation du patrimoine de l'entreprise et à ses transactions. L'audit peut être pratiqué par des professionnels extérieurs à l'entreprise ou par certains de ses salariés. Pour les professionnels extérieurs (les auditeurs externes), leurs missions peuvent être légales (elles correspondent à une obligation) et sont effectuées par des professionnels indépendants qui sont les commissaires aux comptes ; elles peuvent être aussi contractuelles, ponctuelles ou permanentes et sont confiées dans ces cas à des auditeurs internes qui sont les experts comptables. Pour les professionnels internes (les auditeurs internes) à l'entreprise, leur mission est permanente et elle est confiée aux salariés de l'entreprise. Il faut y ajouter pour ce qui concerne l'administration et le secteur public, les inspecteurs des finances et les magistrats de la cour des comptes, pour une partie de leurs activités.

Ce premier chapitre s'articule autour de cinq sections. Dans la première section nous présenterons les concepts et la mise en place du contrôle interne; la seconde section indiquera les phases d'élaboration du dispositif du contrôle interne. La troisième section aura pour objet la conduite du contrôle interne et la demande d'audit. Dans la quatrième section nous présenterons les concepts de l'audit financier et comptable. Dans, La dernière section, il sera question de s'introduire dans l'audit financier et comptable par la présentation de ses fondements.

SECTION 01 : LES CONCEPTS ET LA MISE EN PLACE DU CONTROLE INTERNE

1- Définitions du contrôle interne formulées par les organisations professionnelles :

Il existe de nombreuses définitions du contrôle interne émises par des organisations professionnelles ; nous avons repris quatre d'entre elles, qui font bien ressortir les principaux objectifs et les intervenants du contrôle interne.

1-1 L'ordre des experts comptable 1977 (France) ³:

Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour objet, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction générale et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci.

1-2 La compagnie nationale des commissaires aux comptes 1984 (France) ⁴ :

Le système de contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures (contrôles internes) mises en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des irrégularités et inexactitudes, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables et l'établissement en temps voulu d'informations financières

³ NGUYEN HONG THAI; « Contrôle interne : mettre hors risque l'entreprise»; édition l'Harmattan 1999 ; page 97.

⁴ MERCIER Antoine, MERLE Philippe; « Mémento Francis Lefebvre, audit et commissariat aux comptes 2003-2004, guide de l'auditeur et de l'audité »; édition Francis Lefebvre 2002; page 435 et 436.

ou comptables fiables. Le système de contrôle interne s'étend au-delà des domaines liés au système comptable. Il comprend :

- L'environnement général de contrôle interne qui est l'ensemble des comportements, degrés de sensibilisation et actions de la direction (y compris le gouvernement d'entreprise) concernant le système de contrôle interne et son importance dans l'entité ;
- Les procédures de contrôle qui désignent les politiques et procédures définies par la direction afin d'atteindre les objectifs spécifiques de l'entité complémentaires à l'environnement général de contrôle interne.

1-3 L'institut français des auditeurs et consultants internes 1988⁵

Les objectifs principaux du contrôle interne sont d'assurer:

- la fiabilité et l'intégrité de l'information
- le respect des politiques, plans, procédures, lois et règlements
- la sauvegarde des biens
- l'utilisation économique et efficace des biens
- la réalisation des objectifs et des buts attribués à une activité ou programme.

1-4 Le COSO de la commission Treadway (U.S.A)⁶:

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

- la réalisation et l'optimisation des opérations
- la fiabilité des opérations financières
- la conformité aux lois et règlements en vigueur.

⁵ NGUYEN HONG THAI ; «Contrôle interne : mettre hors risque l'entreprise» ; édition l'Harmattan ; 1999 ; page 97.

⁶ MERCIER Antoine, MERLE Philippe; « Mémento Francis Lefebvre, audit et commissariat aux comptes 2003-2004, guide de l'auditeur et de l'audité »; édition Francis Lefebvre 2002; page 436.

Le **COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)** est un organisme du secteur privé volontaire, mis en place aux [Etats-Unis](#), qui se consacre à fournir des orientations à la direction et la gouvernance des entités sur les aspects essentiels de la gouvernance organisationnelle, l'éthique des affaires, le contrôle interne, l'entreprise gestion des risques, de fraude et de l'information financière. Le COSO a établi un modèle de contrôle interne commun contre lequel les entreprises et les organisations peuvent évaluer leurs systèmes de contrôle.

2- Analyse et synthèse :

L'analyse proposée par l'auteur NGUYEN HONG THAI dans son ouvrage « contrôle interne: mettre hors risque l'entreprise », est fondée selon trois critères : organes responsables, objectifs et moyens retenus pour mettre en œuvre le dispositif du contrôle interne.

Il est utile de préciser comme le souligne Jaques RENARD dans son ouvrage « Théorie et pratique de l'audit interne », que le vocable « contrôle interne » est mal traduit de l'anglo-saxon « internal control »; en effet le verbe anglo-saxon « to control » signifie en majeur « maîtriser » et en mineur « vérifier » ; alors que c'est l'inverse dans les pays francophones.

2-1 Les objectifs :

Les différentes définitions reprises font ressortir les objectifs suivants du contrôle interne:

1. réaliser les opérations et améliorer les performances : recherche systématique de performance ;
2. respecter les lois et règlements : répondre directement aux exigences d'un Etat de droit

3. assurer la qualité de l'information : obligation de communication des informations financière, et qualité des comptes annuels présentés.
4. protéger le patrimoine : par la préservation du patrimoine financier, immobilier incorporel, etc.

La réalisation de ces quatre objectifs permet d'arriver aux deux objectifs suivants :

5. s'assurer de l'application des instructions de la direction générale
6. garder la maîtrise de l'entreprise

2-2 Les organes responsables :

La mise en œuvre du contrôle interne nécessite l'intervention des trois organes suivants :

1. organes délibérant : conseil d'administration, conseil de surveillance
2. organe exécutif : direction générale, dirigeants
3. personnel

L'action de ces trois organes est nécessaire pour le bon fonctionnement du contrôle interne: le conseil d'administration est responsable de la supervision, la direction générale veille à la mise en place du contrôle interne et le personnel est chargé d'exécuter les procédures.

2-3 Les moyens utilisés pour la mise en œuvre du contrôle interne :

Les moyens retenus des définitions citées sont les suivants :

1. organisation
2. méthodes et procédures
3. processus collectif ;

3- Mise en place du contrôle interne :

L'atteinte des objectifs cités du contrôle interne dans une entreprise repose sur l'application de procédures réellement opérationnelles. Ces procédures concernent toutes

les fonctions au sein de l'entreprise et toutes les actions engagées par tout le personnel. La bonne application des procédures repose sur les principes⁷ suivants :

- la réalité et l'application des procédures dépendent essentiellement de l'existence préalable des **bases de contrôle interne** ; ces bases sont établies en association avec les cadres dirigeants de l'entreprise.
- l'élaboration des procédures doit conduire à atteindre deux finalités : la première étant de formaliser les pratiques professionnelles, la seconde est de rechercher des normes et des procédures destinées à atteindre les objectifs assignés ;
- l'application des procédures doit faire l'objet de validation par les cadres dirigeants d'où la nécessité de leurs participations à cette élaboration ;
- le fonctionnement du dispositif implanté se réalisera par la conduite du contrôle interne.

3-1 Les bases du contrôle interne :

Certaines procédures peuvent faire l'objet de plusieurs mois d'élaboration avec un budget important et même avoir l'appréciation positive du commissaire aux comptes, et en même temps elles peuvent rester théoriques à cause d'un dysfonctionnement réel. Les bases du contrôle interne assurent la réalité et la qualité du fonctionnement des procédures. Il est donc essentiel de s'assurer que les procédures sont réellement et correctement appliquées, et de faire apparaître les dysfonctionnements liés à l'inapplication des procédures ; ce sont **les bases du contrôle interne** sans lesquelles il ne peut exister.

Les bases du contrôle interne proposées par NGUYEN HONG THAI dans son même ouvrage⁸ sont regroupées en quatre points :

⁷ NGUYEN HONG THAI ; « Contrôle interne : mettre hors risque l'entreprise », édition l'Harmattan 1999 ; page 109

⁸ NGUYEN HONG THAI ; « Contrôle interne : mettre hors risque l'entreprise », édition l'Harmattan 1999 ; page 144

3-1-1 L'instauration d'un code de conduite de l'entreprise:⁹

Cette opération nécessite que les dirigeants énoncent clairement et appliquent les valeurs d'éthique sélectionnées ; l'éthique représente l'efficacité dans la réalisation de l'objet social de l'entreprise et la garantie de l'intégrité de son équipe. Le code de conduite doit répondre aux trois critères suivants : la conformité aux normes légales et réglementaires, la recherche de l'équilibre des intérêts de l'entreprise et des ses partenaires économiques ; et enfin l'absence des problèmes de conscience professionnelle. Les dirigeants doivent donc vérifier l'application du code de conduite par tous les membres de l'entreprise dans les relations avec les clients, fournisseurs, les créanciers et les auditeurs externes.

3-1-2 La formalisation du rôle des dirigeants pour l'identité et la conduite de l'entreprise :¹⁰

Il s'agit de définir le style d'action des dirigeants, d'organiser l'intervention des administrateurs, d'adapter la structure de l'entreprise aux exigences du contrôle interne et de formaliser les délégations de pouvoirs.

3-1-2-1 Actions des dirigeants et des administrateurs :

La construction des bases de contrôle interne dans une entreprise aide d'une part les dirigeants à définir et à formuler leur style d'action en précisant les choix de la direction et les risques encourus, d'autre part d'organiser l'intervention des administrateurs qui peuvent former un comité d'audit qui sera chargé du suivi du contrôle interne, lorsque ce comité travaille de façon continue avec le directeur général, l'auditeur interne ou l'auditeur contractuel, ils forment ainsi la commission ou le comité de contrôle interne.

⁹ NGUYEN HONG THAI ; « Contrôle interne : mettre hors risque l'entreprise », édition l'Harmattan 1999 ; page 145 et 146

¹⁰ NGUYEN HONG THAI ; « Contrôle interne : mettre hors risque l'entreprise », édition l'Harmattan 1999 ; page 147.

3-1-2-2 Adaptation de la structure de l'entreprise :

La structure de l'entreprise doit être adaptée aux exigences du contrôle interne : le contrôle interne détermine la création d'une structure de l'entreprise en déterminant les principaux domaines de responsabilité et mettre en œuvre une organisation hiérarchique. Cette organisation doit faciliter la communication entre, la direction générale qui doit fournir des informations aux subordonnés pour l'exécution des travaux et faciliter la réception des informations demandées. Les procédures assurent la définition et l'application des responsabilités et des exigences de compétence des salariés.

3-1-2-3 Formalisation des délégations de pouvoirs :

Elle permet aux dirigeants de donner une assise solide de la gestion des ressources humaines et du contrôle interne et constitue la base solide du contrôle interne ; son absence peut être perçue comme l'obstination du dirigeant de conserver toutes ses obligations légales et ses pouvoirs alors qu'il n'est pas en mesure d'accomplir lui-même les diligences requises ou bien les confier à des collaborateurs sans s'assurer de leur autorité, de leurs compétences et des moyens dont ils disposent.

3-1-3 Le développement des compétences du personnel ¹¹ :

Afin de réaliser les objectifs du contrôle interne, il est nécessaire de penser de les réaliser avec l'idée d'accroître les compétences du personnel. Au préalable, il faut fixer pour chaque échelon hiérarchique le niveau requis, ensuite déterminer les connaissances et le savoir faire recherchés. La formation contribuera à apporter aux salariés les connaissances qui leurs manquent. De façon restrictive la gestion du personnel consiste à recruter, former, rémunérer les salariés et donner une possibilité de promotion. Les normes et les procédures marquant ces actions doivent être formalisées et appliquées.

¹¹ NGUYEN HONG THAI, « Contrôle interne : mettre hors risque l'entreprise », édition l'Harmattan 1999 ; page 150.

3-1-4 L'application de la répartition des rôles et des responsabilités entre le conseil d'administration et la direction générale

Le conseil d'administration est responsable de la supervision du contrôle interne, la direction générale est chargée de sa mise en place et de sa conduite. Elle relève du directeur général assisté par le directeur financier et les autres directeurs ; l'ensemble du personnel est tenu d'appliquer les procédures du contrôle interne.

3-2 Les principes du contrôle interne¹²

Les principes du contrôle interne sont utiles à toutes les étapes de la mise en œuvre du contrôle interne. Ces principes procurent les règles nécessaires à l'élaboration des procédures et aident à l'application des procédures tout en contribuant à faciliter leur contrôle. On distingue les principes d'organisation, d'universalité, d'auto contrôle, d'harmonie, de permanence et d'indépendance.

3-2-1 Le principe d'organisation : ce principe intervient à l'élaboration, à l'application et à la vérification des procédures.

L'organisation de l'entreprise doit permettre une nette séparation des rôles et des responsabilités ; notamment lorsque son importance engendre des délégations de signature, il est nécessaire de les séparer en fonctions **opérationnelles**, de **protection**, de **enregistrement** et de **contrôle**. L'absence de séparation des fonctions entraîne le risque de ne pas détecter d'éventuelles fraudes.

3-2-1-1 Fonction opérationnelle : les actions exercées dans cette fonction engagent l'entreprise vis-à-vis des tiers tel que : vendre à des clients, acheter à des fournisseurs, embaucher des candidats à l'emploi, emprunter et prêter vis-à-vis des banques et des créanciers.

¹² NGUYEN HONG THAI, « contrôle interne : mettre hors risque l'entreprise », édition l'Harmattan 1999 ; page 199 à 203.

3-2-1-2 Fonction de protection : exercée par les détenteurs de valeurs monétaires et de conservation de biens physiques (les caissiers, les magasiniers, etc.)

3-2-1-3 Fonction d'enregistrement : consiste à vérifier les pièces justificatives pour effectuer les enregistrements comptables.

3-2-1-4 Fonction de contrôle : est exercée par le supérieur hiérarchique par son action de surveillance d'approbation et d'autorisation vis-à-vis des salariés. La fonction de contrôle peut aussi être exercée entre deux hiérarchies : la direction générale peut décider de vérifier le service de trésorerie ou d'approvisionnement.

3-2-2 Le principe d'universalité : ce principe stipule que toute personne dans l'entreprise est concernée par le contrôle interne en tout temps et en tout lieu.

3-2-3 Le principe d'harmonie : c'est un principe de bon sens qui exige que le contrôle interne soit adapté au fonctionnement de l'entreprise, aux sécurités recherchées et au coût des contrôles; afin d'éviter un contrôle interne formant un ensemble rigide et contraignant.

3-2-4 Le principe d'auto-contrôle : concerne toute vérification qui est générée au cours de l'exécution de la procédure et prévue par elle, et peut être exercé par les recoupements, les contrôles réciproques et les moyens techniques appropriés.

3-2-5 Le principe de permanence : les changements fréquents des procédures sont préjudiciables au bon fonctionnement du contrôle interne : changer une procédure coûte cher car cela engendre inévitablement du temps et des coûts pour les travaux de rédaction et de formation du personnel et peut aussi empêcher l'application régulière des procédures.

3-2-6 Le principe d'indépendance : les objectifs du contrôle interne doivent être atteints indépendamment des méthodes, procédés et moyens de l'entreprise.

SECTION 02: LES PHASES D'ELABORATION DU DISPOSITIF DU CONTROLE INTERNE

L'élaboration des procédures doit s'accomplir pour formaliser les pratiques professionnelles et rechercher les procédures destinées à réduire les risques de non réalisation des objectifs. L'application des procédures s'accomplira après la validation des dirigeants ; ce dispositif doit faire l'objet d'une conduite et d'un suivi après l'implantation des procédures.

NGUYEN HONG THAI dans son ouvrage « contrôle interne : mettre hors risque l'entreprise »¹³, propose quatre phases pour élaborer le dispositif du contrôle interne :

1- Formulation des objectifs du contrôle interne :

Il s'agit de déterminer le domaine d'application du contrôle interne. Les objectifs du contrôle interne doivent être fixés avec le concours des dirigeants. Cette action est liée au savoir faire de l'expérience des connaissances et du secteur d'activité.

2- Identification et mesure des risques de non réalisation des objectifs :

L'identification pour chaque entreprise les zones de risques permet de déterminer les priorités des programmes de contrôle. Les risques seront recensés dans les relations de l'entreprise et de ses partenaires économiques.

2-1 La classification des risques :

On distingue trois types de risques : les risques liés aux activités, les risques externes et internes, les risques anciens et nouveaux.

2-1-1 Les risques liés aux activités: risques commerciaux, fiscaux, d'assurances, sociaux, d'insécurité, de mauvaise qualité, absences d'information ou mauvaise qualité de saisie.

¹³ NGUYEN HONG THAI ; « contrôle interne : mettre hors risque l'entreprise », édition l'Harmattan 1999 ; page 110

2-1-2 Les risques externes et internes : les risques externes tels que : la hausse du taux intérêt, le retournement de la conjoncture, l'occupation sans titre de locaux, catastrophes naturelles, surenchères de la concurrence, changements de la réglementation. Les risques internes les plus fréquents : absence des bases du contrôle interne, faiblesses des sécurités informatiques et documentaires, changement fréquent des responsables.

2-1-3 Les risques anciens et nouveaux : ces risques sont liés à la société, au métier et aux difficultés de gestion.

2-2 Méthode d'identification des risques :

Il sera question de prendre en compte les facteurs constitutifs des risques. L'entreprise les encourt quand ses objectifs de contrôle interne ne sont pas atteints, notamment en raison des résultats désastreux constatés auparavant, évolution défavorable de la réglementation, insuffisance de compétences du personnel, agressivité de la concurrence, changements fréquents du personnel, introduction de nouvelles technologies mal maîtrisées, etc.

Il sera ensuite possible d'analyser les risques retenus en fonction de leur impact et leur probabilité de survenance et du coût des procédures à mettre en place. Seuls les risques à probabilité assez forte, feront l'objet d'une analyse approfondie pour rechercher des normes et procédures adéquates.

3- Fixation des normes et rédaction des procédures

Cette étape finale de la mise en place du dispositif sollicite une adhésion de la part des dirigeants et des salariés. Les dirigeants vont établir la liste des procédures à mettre en place.

Les normes déterminent ce qui doit être fait pour réduire les risques d'échec dans la réalisation des objectifs formulés au préalable. Afin que ces normes soient réelles, il faut prévoir des dispositions sur : qui fait quoi, quand et comment, pour les mettre en œuvre et vérifier régulièrement qu'elles sont appliquées.

Il sera donc nécessaire de formaliser les procédures car elles précisent les conditions dans lesquelles les normes doivent être mises en œuvre. Les procédures écrites complètent utilement un nombre de documents déjà existant dans l'entreprise tel que l'organigramme, description des postes, délégation de pouvoir, instructions, etc. Les salariés vont donc mieux comprendre leur rôle dans l'entreprise même en cas de remplacement pour congé ou départ définitifs, elles facilitent la formation des remplaçants et la continuité dans l'application des procédures.

Les procédures formalisées répondent aussi à une obligation du dirigeant vis-à-vis des contrôleurs externes. Ces derniers s'appuient sur cette documentation pour une prise de connaissance rapide de l'entreprise grâce aux procédures.

3-1 L'élaboration d'une procédure¹⁴

Il est nécessaire de procéder à l'intérieur de l'entreprise à un découpage par activités, processus, procédures et tâches de la façon suivante :

- Plusieurs activités dans une entreprise
- Plusieurs processus dans une activité
- Plusieurs procédures dans un processus
- Plusieurs tâches dans un processus.

Ce découpage permettra de recenser et de sélectionner les procédures les plus utiles afin d'assurer leur élaboration.

¹⁴ NGUYEN HONG THAI, « contrôle interne : mettre hors risque l'entreprise », édition l'Harmattan 1999 ; page 170

3-2 La rédaction des procédures

La rédaction d'une procédure annonce la définition et la description des tâches de chaque intervenant et permet d'organiser et de synchroniser les tâches dans le temps avec les contrôles afférents entre les différents services et directions de l'entreprise. Chaque procédure détient des éléments permanents et des éléments ponctuels : les éléments permanents précisent les obligations externes et internes dont l'entreprise doit satisfaire (obligations légales, modèles de documents retenus, etc.) et l'organisation préalable pour l'application de la procédure de façon permanente. Les éléments ponctuels interviennent lors du déclenchement de la procédure c'est à dire qui fait quoi, comment et quand.

3-3 Les qualités requises d'une procédure :

Pour qu'une procédure soit opérationnelle, elle doit être :

- Réaliste : facile à appliquer et à mettre à jour ;
- Claire : facile d'accès ;
- courte : elle sera facile à lire et à retenir ;
- Utile : elle ne comportera que les renseignements nécessaires aux concernés ;
- Simple : le texte de la procédure doit comporter des phrases et des paragraphes courts (facile à retenir) ;
- Respect de l'ordre chronologique des tâches ;
- Précise : les lieux et les conditions de l'action doivent être clairement désignés.

3-4 Les catégories des procédures :

Les procédures de travail sont intégrées à l'organisation de l'entreprise fonction par fonction ; les procédures les plus courantes peuvent être classées en quatre catégories¹⁵ :

3-4-1 Les inspections physiques et des valeurs : elles concernent les matériels, les stocks, les disponibilités, les immobilisations financières. Elles

¹⁵ NGUYEN HONG THAI, « contrôle interne : mettre hors risque l'entreprise », édition l'Harmattan 1999 ; page 164.

regroupent donc les actifs qui font l'objet de la protection des salariés chargés des biens ou des biens physiques.

3-4-2 L'auto contrôle : les procédures doivent contenir les sécurités qui vont lui offrir plus de garantie contre les risques de fraude ou d'erreurs nés de l'intervention humaine. Pour se doter de cette efficacité, il existe les méthodes suivantes : la séparation des fonctions et des tâches, les contrôles réciproques et l'utilisation des techniques appropriées. La séparation des fonctions et des tâches stipule que chaque transaction ou chaque bien subit plusieurs traitement: l'autorisation préalable, la fixation du prix, les mouvements du bien, le règlement financier, la comptabilisation ; toutes ces tâches doivent s'effectuer entre des personnes différentes. Cette action est indispensable, sauf dans les très petites entreprises, pour réduire le risque d'erreur ou de fraude. Les contrôles réciproques peuvent être automatisés ou intégrés dans les logiciels ou bien faits manuellement. Le principe est le suivant : faire contrôler au moins deux sources d'une même information saisie par deux personnes différentes afin d'éviter les risques d'erreurs ou d'écarts éventuels.

3-4-3 La maîtrise de l'outil informatique : ces procédures concernent le fonctionnement du système informatique d'une entreprise; elles concernent :

- les logiciels d'exploitation : les procédures doivent prémunir l'entreprise contre le risque à leur acquisition, installation et maintenance des logiciels utilitaires,
- sécurités d'accès : il faut prémunir l'entreprise contre les risques liés aux accès non désirés des utilisateurs non autorisés et au

piratage informatique. Le contrôle d'accès permet d'implanter le principe de séparation des tâches en procurant à chaque utilisateur les seules applications qui le concernent.

- centre de traitement : les procédures conçoivent l'organisation du centre de traitement, la planification des travaux, la sauvegarde, les incidents et les arrêts, et la reprise.

3.4.4 L'analyse à posteriori des activités :

Ce type de procédures intervient à postériorité du contrôle interne. Elles consistent à des contrôles qui font partie des tâches du management. Les responsables analysent leurs propres performances et celles de leurs subordonnés moyennant deux types d'appréciation : le suivi de l'évolution des indicateurs d'activité et de performance, et les analyses de gestion. Ces techniques, appartenant au domaine du contrôle de gestion, permettront de mettre en évidence l'évolution prévisionnelle et réelle des activités, de dégager les écarts entre eux, les facteurs explicatifs de ces écarts ainsi que les actions correctives. Toutes ces tâches visent l'atteinte du premier objectif du contrôle interne : la performance des opérations.

SECTION 3 : LA CONDUITE DU CONTROLE INTERNE ET LA DEMANDE D'AUDIT

1- Conduite du contrôle interne: les intervenants

On distingue des acteurs internes et externes pour la conduite du contrôle interne. Les acteurs internes assurent le rôle actif de la conduite, de la supervision et de la vérification du bon fonctionnement du dispositif du contrôle interne. Les intervenants externes du contrôle interne assurent une source d'information utile à la conduite du contrôle interne.

1-1 Les acteurs internes :

Les définitions citées du contrôle interne démontrent clairement les intervenants qui contribuent à son implantation dans l'entreprise : le conseil d'administration, les dirigeants et l'ensemble du personnel dont l'auditeur interne.

1-1-1 Le conseil d'administration : conformément aux lois et aux statuts, le rôle du conseil d'administration dans ce domaine est de superviser le contrôle interne. Le conseil d'administration va donc s'assurer de l'existence du contrôle interne, en recevant toutes les informations concernant des changements des directeurs, ainsi que toutes les informations même confidentielles ayant un impact significatif pour l'entreprise. Il sera question aussi de superviser le rapport du contrôle interne afin d'émettre des recommandations nécessaires à la direction générale.

1-1-2 La direction : le président du conseil d'administration ainsi que le directeur général assurent la mise en place et la conduite du contrôle interne.

1-1-3 Le personnel : il constitue l'intervenant important pour la conduite du contrôle interne. Les cadres doivent donc être prévenus des enjeux et des concepts du contrôle interne. Cette information les rendra responsables de la mobilisation des salariés qu'ils supervisent. Chaque salarié contribuera au bon fonctionnement de l'entreprise en accomplissant les obligations de son poste dans les conditions définies par les procédures.

1-1-4 Les auditeurs internes : l'intervention de l'auditeur interne se produira par la vérification de la réalité et de la qualité de l'application des procédures. Régie par des normes internationales, la profession de l'auditeur interne doit s'exercer de façon indépendante pour examiner l'exhaustivité, la fiabilité, la circulation et le classement des informations. L'auditeur interne doit aussi indiquer les moyens utilisés pour atteindre les objectifs du contrôle interne.

1-2 Les acteurs externes ¹⁶ :

On distingue le commissaire aux comptes, les auditeurs contractuels et les partenaires réels et potentiel de l'entreprise.

1-2-1 Le Commissaire aux comptes : rattaché à l'entreprise par un lien réglementaire, le commissaire aux comptes est nommé par l'assemblée générale ordinaire des actionnaires selon les dispositions du code de commerce algérien. Son intervention dans l'entreprise dans le cadre du contrôle interne se fait par les travaux suivants :

¹⁶ NGUYEN HONG THAI, « contrôle interne : mettre hors risque l'entreprise », édition l'Harmattan 1999 ; page 18 3.

- procéder à l'évaluation du contrôle interne de chaque entreprise contrôlée.
- possibilité de refus de certification des comptes annuels dans le cas d'un contrôle interne très mauvais.
- les appréciations sur le contrôle interne détermineront l'étendu des diligences à entreprendre.

1-2-2 Les Auditeurs contractuels¹⁷ : l'audit contractuel peut être considéré comme une solution de rechange pour les entreprises ne possédant pas un service d'audit interne à leur organisation. Ce type d'audit fait partie du dispositif du contrôle interne : il assure l'existence des procédures, de leur qualité intrinsèque, puis de la fiabilité de leur application par le personnel pour en rendre compte à la direction et au conseil d'administration. C'est donc une mission commandée par la direction générale pour une mission précise dans la conduite du dispositif. La finalité de l'audit contractuel est le bon fonctionnement du contrôle interne. Contrairement au commissaire aux comptes, la mission du l'auditeur contractuel n'est pas définie par des dispositions légales, elle doit donc faire l'objet d'une précision concernant : les objectifs, les diligences, qualification et programme de travail des auditeurs. A cet effet, la signature d'un contrat ou d'une lettre de mission est impérative car ce document doit contenir toutes les informations citées pour l'exercice de la mission.

1-2-3 Les partenaires réels et potentiels : Ce type d'informations peut être recueilli par les réclamations des clients, les fournisseurs réels ou potentiels. Ces informations concerneront la qualité des produits, le respect des engagements contractuels, service après vente, etc. ce qui

¹⁷ NGUYEN HONG THAI, « contrôle interne : mettre hors risque l'entreprise », édition l'Harmattan 1999 ; page 185

contribuera d'aider l'entreprise à détecter d'éventuels fraudes, améliorer la performance et la conformité des opérations ainsi que la préservation de ses actifs.

2- Demande d'audit :

PIGE Benoît, dans son ouvrage « *Audit et contrôle interne* »¹⁸ confirme que la définition primaire de l'audit stipule qu'il s'agit d'une procédure de contrôle de la comptabilité et de la gestion de l'entreprise. Cette définition a été étendue par les auteurs et les organismes professionnels d'audit. On peut ainsi parler de l'audit des états comptables que de l'audit d'une fonction, d'une machine ou d'une procédure de fabrication.

Les interrogations sous jacentes concernant l'audit :

- Existe-t-il une demande d'audit ?
- Ne peut-on pas connaître sa situation autrement que la pratique de l'audit ?

La demande d'audit s'introduit dans le besoin de s'assurer que le produit généré est conforme aux normes : dans l'audit comptable, le produit final représente les états financiers. La demande d'audit constitue une demande de certification de produit, et peut aussi intervenir pour vérifier que **le contrôle interne est adapté et efficient** : il s'agit ici de se prononcer sur le processus qui génère le produit en s'assurant de l'existence du contrôle interne, de son application et de son utilité. La demande d'audit peut être canalisée dans un souci d'instituer un contrôle périodique des procédures de contrôle existantes dans l'entreprise pour s'assurer qu'elles sont adaptées à l'activité.

2-1 La conformité aux normes :

Il s'agit de s'assurer de la conformité des normes, il est donc nécessaire de définir les caractéristiques du produit à auditer, les normes qu'il convient de respecter et la notion

¹⁸ PIGE Benoît, « *Audit et contrôle interne* », édition EMS 2001 ; page 52.

de conformité. Les normes peuvent résulter d'obligations internes, contractuelles ou imposées réglementairement.

Certaines normes peuvent être considérées comme indicatives d'autres contraignantes et imposent le rejet du produit dès que l'une des normes n'est pas atteinte. L'auditeur déterminera s'il doit ou non rejeter le produit audité en s'appuyant sur l'ensemble des anomalies détectées et le recensement des écarts par rapport aux normes. En terme comptable il observera le cumul des anomalies relevées par rapport aux comptes concernées et aux résultats de l'exercice ou aux capitaux propres. En fonction de ses conclusions l'auditeur peut apprécier les comptes, émettre des réserves, ou refuser de certifier.

2-1-1 Les normes internes :

Elles sont définies par l'entreprise en fonction des objectifs stratégiques qu'elle s'est fixé ; renforcer une norme n'a d'intérêt que si cela apporte une valeur supplémentaire en termes de notoriété, d'image de marque ; dans les comptes annuels, l'entreprise peut fournir à ses actionnaires des informations complémentaires sur la répartition du chiffre d'affaires et des résultats par activité.

2-1-2 Les normes contractuelles :

Ce type de normes résulte des conventions conclues entre l'entreprise et son client.

2-1-3 Les normes réglementaires :

Préconisées par les organes législatifs du pays où se trouve la société, elles peuvent également émaner d'organismes nationaux et internationaux ayant une reconnaissance professionnelle dans le domaine comptable : l'IFAC (*international federation of accountants*), l'IASC (*international of accounting standards committee*) qui émettent des normes comptables internationales non obligatoires mais qui s'imposent progressivement.

Certaines normes peuvent être considérées comme indicatives d'autres contraignantes et imposent le rejet du produit dès que l'une des normes n'est pas atteinte. L'auditeur déterminera s'il doit ou non rejeter le produit audité en s'appuyant sur l'ensemble des anomalies détectées et le recensement des écarts par rapport aux normes. En terme comptable il observera le cumul des anomalies relevées par rapport aux comptes concernés et aux résultats de l'exercice ou aux capitaux propres. En fonction de ses conclusions l'auditeur peut apprécier les comptes, émettre des réserves, ou refuser de certifier.

2-2 L'opinion sur le contrôle interne :

Afin de s'assurer que le contrôle interne est adapté et efficient, l'auditeur doit tenter de répondre aux trois interrogations suivantes : le contrôle interne est-il décrit, pratiqué et efficient ?

2-2-1 La description du contrôle interne :

Formellement le contrôle interne est défini par un manuel de procédure. Ce document est nécessaire à la compréhension du système à l'intérieur d'une entreprise et facilitera la réalisation des contrôles. Ce document comprend la description de l'organisation générale de l'entreprise, le mode de saisie et de traitement des informations de base, les modalités de contrôle des opérations. Son objet est de décrire les procédures en vigueur de l'entreprise et les contrôles effectués. Le manuel de procédures répond à ces exigences mais sans être limité aux traitements comptables de l'information. Ce manuel est adapté à la taille et à la complexité de chaque organisation. La réalisation peut être effectuée selon trois approches complémentaires :

- En termes de flux: en donnant une approche dynamique à l'entreprise le manuel décrit les procédures à partir des flux d'information ou de production.

- En termes de responsabilité : il décrit les fonctions et les responsabilités de chacun, il facilite l'évaluation de la performance de chaque responsable.
- En termes de description des composants de l'entreprise : en donnant une approche statique de l'entreprise en décrivant les tâches à effectuer pour chaque intervenant.

Il existe des procédures informelles et reposant sur des usages ou coutumes non mentionnés dans le manuel de procédures telles que les réunions hebdomadaires qui jouent un rôle capital dans la diffusion de l'information et dans la remontée des problèmes.

2-2-2 La pratique du contrôle interne :

S'assurer que le contrôle interne pratiqué repose sur la bonne maîtrise de son organisation mais également assurer leur contrôle réel. Les contrôles à effectuer sont prévus dans le manuel de procédure : contrôle formel ; il se peut que ce type de contrôle devienne inopérant ou inadapté ; l'organisation doit instituer de nouveaux contrôles informels répondant à un besoin mais se caractérisant par le fait de ne pas être clairement identifiés et pensés.

2-2-3 L'efficacité du contrôle interne :

Le contrôle interne est considéré comme efficace lorsque son fonctionnement permet de détecter les anomalies et favorise leur correction. Les erreurs corrigées directement par l'employé sans qu'il y ait remontée d'information de mention de correction, présentent le risque majeur de cacher aux responsables de l'entreprise les dérives des procédures ou des contrôles pratiqués. Aussi les anomalies non mentionnées aux responsables peuvent être dramatiques suite à l'absence ou de départ de l'employé habitué à corriger ou suite à l'accroissement de ces anomalies incontrôlables.

L'apport de l'audit intervient pour veiller à ce que les procédures de contrôle interne soient définies, pertinentes et appliquées et que les anomalies détectées donnent lieu à des actions correctives.

2-3 Le contrôle périodique :

Il s'agit d'instituer un contrôle périodique des procédures en introduisant la possibilité d'un contrôle de procédures ou du produit. Le dirigeant et les propriétaires renforcent le poids du contrôle ; l'audit permettrait ainsi de s'assurer ponctuellement que le processus est cohérent et que le contrôle interne couvre la totalité du processus en s'appuyant sur des contrôles alternatifs permettant une couverture exhaustive.

2-4 Les professionnels de l'audit : l'audit externe et le service d'audit interne :

Pour assurer aux actionnaires et aux tiers une certification du produit audité, la mission peut être confiée à un auditeur appartenant à un cabinet d'**audit externe** à l'entreprise ou bien à une structure interne dite l'**audit interne** qui a pour vocation d'assurer des missions d'audit seulement aux services de la direction de l'entreprise.

Dans le domaine comptable et financier, l'audit peut prendre plusieurs formes distinctes suivant l'objet et la nature de la mission. Selon l'objet, le produit audité peut concerner les comptes sociaux, les comptes consolidés, l'information de gestion interne au groupe, etc. L'audit peut être contractuel et porter sur des contrôles afin de s'assurer que les opérations financières ont été correctement comptabilisées, ou bien d'un contrôle légal des comptes qui obéit à des normes d'audit destinées à présenter aux tiers une garantie sur l'image fidèle des comptes : il s'agit du commissariat aux comptes. Dans le même domaine, le service d'audit interne peut intervenir pour le compte de la direction de l'entreprise pour exercer un meilleur contrôle de l'entreprise et fiabiliser les procédures du contrôle interne. Ce service est composé d'un ou plusieurs salariés de l'entreprise et constitue un service fonctionnel et son champ d'investigation dépend entièrement des fonctions et des missions qui lui sont édictées par les dirigeants ou le comité d'audit.

SECTION 04 : LES CONCEPTS DE L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE

1- Evolution de l'audit financier et comptable :

A l'origine l'audit est un examen critique des informations d'ordre comptable effectué par un expert indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur les états financiers.

L'audit s'identifie initialement au contrôle interne des comptes ; auparavant, l'audit a fait l'objet de plusieurs interventions à travers les civilisations :

- Au III^e siècle avant J.C ; les gouverneurs romains avaient désigné des questeurs qui contrôlaient les comptabilités de toutes les provinces. On utilisait le mot *audit* qui provient du mot « audire » qui signifie écouter.
- Charlemagne a nommé des « missi dominici » hauts commissaires chargés de contrôler des administrateurs provinciaux ;
- En France : un traité intitulé la « sénéchaussé » qui recommandait aux barons de donner lecture publique chaque année de la comptabilité des domaines devant les auditeurs (acunturs) ;
- En Angleterre sous le régime d'Edouard 1^{er}, un acte de parlement autorisait les barons à faire nommer les auditeurs pour vérifier les comptes. Ces auditeurs avaient pour tâche d'attester la véracité des comptes.

Le développement des entreprises a provoqué un accroissement quantitatif et qualitatif des informations générées par l'entreprise : l'information comptable a gagné en volume et en complexité.

En matière d'audit, un profond renouvellement de la méthodologie utilisée s'est installé. Jusqu'au début du XX^e siècle, on se limitait à l'examen des comptes pour se

prononcer sur la qualité des états financiers. L'auditeur donnait son opinion par le biais d'un examen quasi exhaustif des pièces justificatives. Cette méthode présentait des défaillances et rencontrait des obstacles. Ceci s'explique par le risque de pouvoirs oubliés des aspects importants d'une part et il était quasi impossible de contrôler de façon exhaustive des nombreuses opérations enregistrées et souvent dans des activités diversifiées d'autre part.

2- Apparition de l'audit interne :

L'évaluation des informations émises par l'entreprise n'a pas juste développé la méthodologie utilisée en matière de l'audit financier et comptable, elle a entraîné l'apparition de l'*audit interne*. H. F STETTLER dans son manuel « audit : principes et méthodes générales » déclare que l'apparition de l'audit interne est le résultat de « l'exécution des tâches de contrôle des entreprises employant des milliers de personnes, et ayant des établissements souvent éloignés les uns des autres ; les risques pouvaient être divers :

- le détournement des documents comptables ;
- organisation douteuse et imparfaite des documents comptables.

Ces éléments constituaient un risque d'erreurs et de fraudes évidentes, la solution a été de **développer les services d'audit sur le plan interne**, c'est-à-dire charger des personnes de se spécialiser dans de tels services et de consacrer la totalité de leur temps aux besoins d'une seule entreprise.

L'approche de l'audit interne était donc au début destinée à constituer un élément du dispositif de l'audit financier et comptable. H F STETTLER explique dans son même ouvrage comment peu à peu l'approche de l'auditeur interne à l'origine purement comptable et financière s'est étendue à d'autres fonctions d'exploitation à l'intérieur de l'entreprise.

La fonction audit interne est considérée comme récente car elle remonte à la crise économique en 1929 aux états unis. Les grandes entreprises américaines utilisaient les services de cabinets d'audit externe, organismes indépendants ayant pour mission la certification des comptes de bilan et états financiers ; à cette époque on cherchait le moyen de réduire le montant des dépenses et de mener à bien les travaux de certification, les auditeurs externes devaient se livrer à de nombreuses tâches préparatoires : inventaires de toute nature, analyses de comptes, sondages, etc. Une suggestion a été faite pour faire assumer certains de ces travaux préparatoires d'audit à du personnel de l'entreprise sous une certaine supervision des auditeurs externes. Ainsi sont apparus ces « auditeurs internes » qui effectuaient des travaux d'audit mais faisaient en même temps partie du personnel de l'entreprise. Ils participaient aux travaux d'audit sans toutefois établir la synthèse ou en faire les conclusions. Cette pratique a permis d'alléger les dépenses de l'entreprise, par les différents travaux confiés à ces auditeurs qui étaient considérées comme les « sous traitants » des auditeurs externes, et c'est ainsi qu'est né non pas la fonction mais le mot. La crise passée, on continua à les utiliser puisqu'ils avaient acquis l'expérience et la pratique des méthodes des auditeurs externes dans le domaine comptable ; les champs d'application élargis, on dota à l'audit interne d'autres objectifs différents aux objectifs initiaux.

La fonction d'audit interne est apparue en France dans les années 60, elle était toujours marquée par ses origines de contrôle comptable. Vers les années 80, la fonction avait commencé à prendre une tournure différente faisant apparaître son originalité et ses spécificités, et on considère que son évolution n'est pas encore parvenue à son terme.

En Algérie, la loi N° 88 - 01 du 12.01.1988 sur les entreprises publiques économiques, dans l'article 40 considère que celles ci :

« Sont tenues d'organiser et de renforcer des structures internes « d'audit d'entreprises » et d'améliorer, d'une manière constante, leurs procédés de fonctionnement et de gestion »¹⁹

Jacques RENARD dans son ouvrage « Théorie et pratique de l'audit interne » explique comment cette fonction récente fait ressortir des situations hétérogènes, un vocabulaire instable, et des divergences doctrinales.

2-1 Situations hétérogènes²⁰ :

L'évolution de la fonction entre les entreprises et organisations qui pratiquent l'audit interne est difficilement comparable. L'IFACI contribue à promouvoir la pratique dominante qui s'impose à toute organisation, cependant elle peut être colorée par la culture des entreprises. Cette dimension culturelle se traduit par les formations (comptables ou diversifiées), les organisations (fonction centralisée ou décentralisée), les méthodes de travail multiples et diverses (sondages statistiques, interrogations informatiques, outils mathématiques, utilisation des ratios, contrôles et rapprochements comptables), le vocabulaire et la forme de rapports d'audit considéré comme hétérogène d'une entreprise à une autre.

Cependant il existe des normes professionnelles de l'audit interne, ainsi qu'un corps de doctrine dont l'élaboration par l'I.I.A. a commencé il y a plus de 30 ans. Ces normes permettent de réaliser l'accord entre les concepts fondamentaux, et d'éviter les contradictions sur le plan international, tout en faisant place aux spécificités culturelles.

2-2 Un vocabulaire instable²¹ :

¹⁹Loi n° 88-01 du 12 Janvier 1988 ; J.O N° 2 du 13.01.1988, Page 22.

²⁰ RENARD Jacques, avec le concours de Jean Michel CHAPLAIN, « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation, 5ème édition 2004. p 29, 30.

²¹ Jacques RENARD, avec le concours de Jean Michel CHAPLAIN, « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation, 5ème édition 2004. p 30,31.

Le vocabulaire est relatif à la dimension culturelle ; certaines organisations empruntent le vocabulaire d'une fonction voisine : papier de travail, certification, reporting, etc. Ces mots antérieurs à la fonction d'audit interne mais que celle-ci s'est appropriée, à noter qu'on ne parle pas de l'audit interne avec les mêmes mots d'une organisation à une autre. L'importance de la formation professionnelle se fait sentir pour pouvoir atteindre une unification (publication d'un glossaire devant servir de référence et d'outil de communication par les organisations professionnelles). Les échanges entre les plus anciens dans la fonction sont irremplaçables, et tout ce mouvement ne saurait se faire sans divergences doctrinales.

2-3 Les divergences doctrinales²² :

Ces divergences sont identifiées lors des discours et dans les ouvrages, et ceci se traduit dans la pratique des entreprises de l'audit interne selon que l'on considère le caractère répressif ou préventif du rôle de l'auditeur.

Dans le premier cas, l'auditeur est redouté car il sert de révélateur d'erreurs, de fraudes et de malversations ; dans le second cas, il est attendu et sollicité par ses recommandations et conseils qui permettent aux responsables de progresser pour une meilleure maîtrise de leur activité. Ces deux conceptions différentes conduisent à la mise en œuvre d'une démarche et de techniques singulières et impliquent des profils d'auditeurs dissemblables.

La conception « policière » conduit à faire fonctionner le service d'audit interne avec des cadres très confirmés et solidement compétents ; la deuxième conception de conseil et de consultant conduit à affecter à l'audit interne de jeunes cadres à haut potentiel et qui quitteront l'audit interne lorsqu'ils auront acquis une parfaite connaissance de

²² RENARD Jacques, avec le concours de Jean Michel CHAPLAIN, « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation, 5ème édition 2004. p 31, 32

l'entreprise dans toutes ses dimensions, et une méthodologie permettant d'assumer des responsabilités avec sécurité et efficacité.

L'existence d'instituts professionnels a largement contribué à apaiser les contradictions et à dégager les grandes tendances sur lesquelles tous s'accordent, cette uniformisation de la pratique s'appuie sur les normes de la profession reconnues par tous.

3- Audit opérationnel ou audit des opérations :

L'approche de l'audit opérationnel est apparue lorsque le domaine d'intervention de l'auditeur interne est devenu plus large ; l'institut français des auditeurs et contrôleurs interne « IFACI » donne sa définition qui met en évidence cet élargissement du domaine d'intervention de l'auditeur interne : « l'audit interne est la révision périodique des instruments dont dispose la direction pour contrôler et gérer l'entreprise. Cette activité est exercée par un service dépendant de la direction de l'entreprise et indépendant des autres services. Les objectifs principaux des auditeurs internes sera donc, dans le cadre de cette révision périodique de vérifier si les procédures mises en place présentent les sécurités suffisantes, si les informations sont sincères, les opérations sont régulières, les organisations efficaces, les structures claires actuelles »²³. L'audit interne se penche sur toutes les opérations effectuées dans l'entreprise, d'où l'apparition de la notion « audit opérationnel » ou « audit des opérations », ce type d'audit s'attache aux informations relatives à la gestion.

3-1 Les principaux objectifs de l'audit opérationnel :

Dans le cadre des activités examinées, les principaux objectifs de l'audit opérationnel sont :

- promouvoir l'application des politiques de la direction
- l'efficacité des opérations

²³ COMBES Jean-Emmanuel et de LABROUSSE Marie-Christine ; « Audit Financier et Contrôle de Gestion »; Edition PUBLIUNION ; page 34.

- fournir des analyses objectives aux centres des responsabilités de l'entreprise.
- Fournir des appréciations, recommandations, commentaires utiles ;

3-2 Les aspects fondamentaux de l'audit opérationnel :

L'auditeur opérationnel ne se contente pas d'observer les résultats, il procède à leurs analyses et vise à l'amélioration d'un système, aussi il s'étend à toutes les fonctions de l'entreprise, y compris à la fonction financière. L'audit opérationnel n'est pas seulement une mission de l'auditeur interne ; parfois il doit être effectué par un auditeur externe.

4- Classements de l'audit :

Le classement par nature de l'audit ou par objectif correspond aux quatre catégories: audit de conformité / régularité, audit d'efficacité, audit de management et de stratégie.

4-1 L'audit de régularité²⁴ :

La démarche de l'auditeur va consister à vérifier *la bonne application* des règles, procédures, descriptions de poste, organigrammes, systèmes d'information, etc. L'auditeur se base sur un *référentiel*, pour pouvoir signaler toutes distorsions, non applications, mauvaises interprétations établies ; il analyse les causes et les conséquences et recommande ce qu'il convient de faire pour la bonne application des règles internes de l'entreprise, ce qui explique la dénomination « audit de régularité », dans cette même démarche l'auditeur est amené à observer *la conformité* des règles avec les dispositions légales et réglementaires : « audit de conformité ». Dans les deux cas, la démarche est la même: l'auditeur va comparer la réalité à un référentiel existant.

4-2 L'audit d'efficacité²⁵ :

²⁴ Jacques RENARD, avec le concours de Jean Michel CHAPLAIN, « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation, 5ème édition 2004. p 40.

La démarche précédente a permis à l'auditeur d'acquérir une expérience sur le diagnostic, l'appréciation des méthodes, procédures, analyses de postes, organisation de travail ; l'auditeur peut non seulement *se prononcer* sur la bonne application des règles mais aussi sur *leur qualité*. L'appréciation de l'auditeur prend une ampleur plus importante que le référentiel préalablement établi. Dans cette démarche, l'auditeur interne est d'autant plus efficace que son professionnalisme, sa connaissance de l'entreprise et son savoir faire dans la fonction auditée sont les plus importants

4-3 L'audit de management et de stratégie :

Cette dimension nouvelle d'audit interne constitue le stade ultime du développement de la fonction.

4-3-1 L'audit de management ou l'audit de direction²⁶ :

L'existence d'un service d'audit interne n'altère en rien la liberté de choix et de décision de la direction générale. L'auditeur interne dans ce volet va observer le fond et non la forme : *observer les choix et les décisions, les comparer, mesurer les conséquences et attirer l'attention sur les risques ou les incohérences*.

On peut associer à l'audit de management trois conceptions, ce qui montre que le champ d'application est en évolution et en plein développement, de plus la terminologie n'est pas encore fixée.

1. Au début l'auditeur interne prend connaissance de la politique que doit conduire le responsable du secteur audité. L'exposé de la politique présente un double intérêt : vérifier son existence et si le responsable est en mesure de l'exprimer clairement et par conséquent de voir s'il connaît clairement sa mission. En deuxième lieu, l'auditeur va regarder dans *quelle mesure cette politique est en ligne avec la stratégie de l'entreprise ou avec les politiques qui en découlent, exemple: la*

²⁵ Jacques RENARD, avec le concours de Jean Michel CHAPLAIN, « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation, 5ème édition 2004. p 41.

²⁶ Jacques RENARD, avec le concours de Jean Michel CHAPLAIN, « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation, 5ème édition 2004. p 43, 44.

politique d'entretien est-elle cohérente avec la politique d'investissements ?. Cette conception nécessite un grand professionnalisme, une bonne connaissance de l'entreprise. Cet audit se manifeste sous forme d'une mission spécifique et porte sur l'examen de conformité entre la politique d'une fonction et la stratégie de l'entreprise.

2. L'auditeur interne porte son regard non plus vers le haut mais vers le bas : il va s'intéresser sur la mise en œuvre sur le terrain de la politique exposée par le responsable de l'unité auditée. Il est question d'examiner dans quelle mesure cette politique est connue, comprise, appliquée et enfin examiner les moyens mis en œuvre. En vérifiant la façon dont les politiques sont conçues, transmises, et exécutées, tout au long de la ligne hiérarchique, l'auditeur réalisera pleinement son rôle d'appréciation de contrôle interne; à ce type de conception d'audit interne on peut parler d'audit de conformité non plus entre la politique et la stratégie globale de la première conception mais de la conformité de la politique et sa mise en œuvre.
3. L'audit de management peut exister dans certains grands groupes internationaux dans lesquels on doit respecter un processus formalisé d'élaboration de la stratégie de l'entreprise. L'audit de management va consister à réaliser l'audit de processus d'élaboration de la stratégie, donc là également l'audit de conformité prend place, à savoir le respect des règles définies pour l'élaboration de la stratégie.

4-3-2 L'audit de stratégie

Il s'agit d'audit de haut niveau, exigeant des compétences sérieuses; le rôle de l'auditeur se limite à souligner les éventuelles incohérences, et non à apprécier les politiques et stratégies. Les révélations de l'auditeur peuvent conduire la direction générale à modifier au fond tel ou tel point pour pouvoir retrouver une cohérence

globale entre l'ensemble des stratégies et des politiques de l'entreprise avec le milieu dans lequel elles se situent. Le rôle de l'auditeur interne dans l'appréciation des performances, le conduit à s'assurer que la norme de performance assignée est connue et réalisable, en d'autres termes il doit veiller à l'existence :

- des objectifs de performance
- de moyens suffisants pour les atteindre
- d'un système d'information pour les mesurer.

A ces quatre catégories correspondent des audits par destination, qui concordent aux différentes fonctions de l'entreprise. Ces audits concernent toutes les activités de l'entreprise y compris la fonction comptable et financière, mais avec un objectif d'examiner la façon dont elles sont opérées, pour cette raison, sont dit «audits opérationnels» ; il y aura autant d'audits opérationnels que de fonctions.

5- Les domaines de l'audit financier et comptable :

5-1 L'audit financier et comptable et l'audit interne:

La fonction comptable et financière rentre comme les autres fonctions dans le champ d'application de l'audit interne. Cette fonction est susceptible d'être examinée du point de vue régularité, efficacité et management. Un tel examen ne se confond pas avec l'audit financier et comptable, ces objectifs sont spécifiques et ne coïncident pas avec les objectifs de l'audit interne :

- audit financier et comptable : son rôle est de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes, résultats et états financiers;
- audit de la fonction comptable et financière par les auditeurs internes : leur mission consiste à porter un jugement sur la maîtrise de la fonction par les responsables et de recommander les dispositions à prendre pour l'améliorer.

5-2 Les professionnels de l'audit :

L'audit peut être pratiqué par des professionnels extérieurs à l'entreprise ou par certains de ses salariés.

Pour les professionnels extérieurs (les auditeurs externes), leurs missions peuvent être légales (elles correspondent à une obligation) et sont effectuées par des professionnels indépendants qui sont les commissaires aux comptes ; elles peuvent être aussi contractuelles, ponctuelles ou permanentes et sont confiées dans ces cas à des auditeurs internes qui sont les experts comptables.

Pour les professionnels internes (les auditeurs internes) à l'entreprise, leur mission est permanente et elle est confiée aux salariés de l'entreprise.

Il faut y ajouter pour ce qui concerne l'administration et le secteur public, les inspecteurs des finances et les magistrats de la cour des comptes, pour une partie de leurs activités.

5-2-1 L'auditeur interne

L'auditeur interne est un salarié de l'entreprise et il dépend normalement de la direction générale en ce qui concerne la définition de ses responsabilités.

L'objectif de l'audit interne est d'assister les membres de la direction dans l'exercice efficace de leurs responsabilités en leur fournissant des analyses, des appréciations, des recommandations et des commentaires pertinents concernant les activités examinées.

L'auditeur interne est concerné par toutes les phases de l'activité de l'entreprise. Ceci implique que ses missions couvrent toutes les fonctions de l'entreprise.

Concernant l'indépendance de l'auditeur interne, son rattachement au plus haut niveau de l'entreprise peut sauvegarder son indépendance. Ce qui ne peut être le cas, s'il est rattaché à la direction administrative et financière ou à la direction comptable. Une

relation de collaboration et d'échange d'information peut s'établir entre le commissaire aux comptes et le service d'audit interne, ils peuvent, de ce fait, s'entendre en début d'année sur une certaine répartition du travail et un échange d'informations.

5-2-2 Les auditeurs externes :

Il existe deux catégories d'auditeurs externes indépendants : les experts comptables et les commissaires aux comptes. Notons que si les experts comptables sont aussi commissaires aux comptes, la réciprocité n'est pas vraie. Les deux professions ont de nombreux points communs. Le plus important est que toutes les deux ont pour vocation d'exprimer une opinion sur les comptes.

5.2.2.1 Experts comptables : la loi n° 91-08 du 27 avril 1991 résume le rôle de l'expert comptable en donnant une définition légale : « est expert comptable, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, fait profession habituelle d'organiser, de vérifier, de redresser et d'analyser les comptabilités et les comptes de toute nature des entreprises et sociétés commerciales et des sociétés civiles, dans les cas légalement prescrits par la loi et qui le charge de cette mission à titre contractuel d'expertise et / ou d'audit »²⁷.

« Il peut être habilité, sous réserve des dispositions contenues dans la présente loi, à exercer la fonction de commissaire aux comptes et à attester à ce titre de la sincérité et de la régularité des comptabilités et des comptes, conformément aux dispositions prévues par le code de commerce ».

L'expert comptable doit justifier du titre d'expert comptable délivré par les institutions d'enseignement supérieur et de son inscription au tableau national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés pour exercer sa profession.

²⁷ Loi n° 91-08 du 27 avril 1991 portant organisation de la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. JORA n° 20, 1/05/91 p 540-547.

5.2.2.2 Commissaires Aux Comptes : La loi N° 91-08 du 27 avril 1991 résume le rôle du commissaire aux comptes en donnant une définition légale qui suit :

« Est commissaire aux comptes, au sein de la présente loi, toute personne qui, en son nom propre et sa propre responsabilité, fait profession habituelle d'attester de la sincérité et de la régularité des comptes des sociétés et des organismes prévus à l'article 1^{er} ci-dessus, en vertu des dispositions de la législation en vigueur »²⁸.

La mission du commissaire aux comptes est permanente. Celui-ci est désigné par l'assemblée générale d'une société ou organisme parmi les professionnels inscrits au tableau de l'ordre national. La durée du mandat n'excède pas six années (mandat de trois années renouvelable une fois). Il ne peut être désigné de nouveau qu'au terme de trois années.

L'expression «*certifier la régularité et la sincérité des comptes* » introduite en France en 1966 ne figure pas dans le code de commerce algérien de 1975 (ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975). L'article 678 du code de commerce stipule, entre autres, que le commissaire aux comptes a pour mission «de contrôler la régularité et la sincérité des inventaires et des bilans ainsi que l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du Conseil d'administration »²⁹. Ce n'est qu'avec l'article 715 bis 4 du code de commerce (décret législatif 93-08 du 25 avril 1993)³⁰ que figure, entre autres, parmi les prérogatives des commissaires aux comptes la certification de la régularité et de la sincérité de l'inventaire des comptes sociaux et du bilan. Enfin, l'article 10 bis du code de commerce (ordonnance 96 - 27 du 9 décembre 1996)³¹ fait obligation aux personnes morales commerçantes de « procéder ou de faire procéder à la

²⁸ Loi n° 91-08 du 27 avril 1991 portant organisation de la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. JORA n° 20, 1/05/91 p 540-547.

²⁹ **ARTICLE 678 DE L'ORDONNANCE N°75-59** portant code de commerce. J.O N° 101 du 19 / 12 / 1975, p 1074-1134, page 1120.

³⁰ **ARTICLE 715 BIS 4 DU DECRET LEGISLATIF N° 93-08** du 25.04.1993 modifiant et complétant l'ordonnance N° 75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce. J.O N° 27 du 27.04.1993, page 24.

³¹ **ARTICLE 10 BIS DE L'ORDONNANCE N° 96-27** du 09.12.1996 modifiant et complétant l'ordonnance N° 75 - 59 du 26.09.1975 portant code de commerce. J.O N° 77 du 11.12.1996, page 4.

vérification et à la certification de leurs comptes et bilans dans les formes légales requises... ».

5 2 2 3 Fonctionnaires de l'Etat :

Les fonctionnaires et magistrats mènent eux aussi des missions d'audit qui entrent dans l'une des catégories présentées précédemment : les magistrats de la Cour des comptes mènent entre autres des audits de la gestion, les inspecteurs des finances mènent entre autres des audits opérationnels, les inspecteurs du travail mènent entre autres des audits sociaux etc.

SECTION 5 : LES FONDEMENTS DE L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE

1- Fondements théoriques :

L'audit financier et comptable interne et externe trouve son fondement théorique dans la théorie de l'agence et la théorie de la connaissance commune.

1-1 La Théorie de l'agence :

La théorie d'agence définit la problématique de la divergence d'intérêts qui existe parmi les principaux acteurs (ou agents) d'une société ; cette théorie se base sur une opposition entre deux agents: le détenteur des moyens de production, alors appelé "actionnaire", ou de manière générale, "le principal" ; et l'agent qui exploite les moyens de production du premier à sa demande. Dans le monde de l'entreprise, il existe plusieurs relations de cette nature tels que : employeur – salarié ; épargnant – Banque ; actionnaire - gestionnaire. Ceci amène Jensen et Meckling à définir la relation d'agence ainsi : « un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le principal) engage une autre personne (l'agent) pour exécuter en son nom une tâche quelconque qui implique une délégation d'un certain pouvoir de décision à l'agent »³². Malgré le consentement mutuel, on distingue une opposition des intérêts qui réside dans le fait que l'actionnaire compte rentabiliser son capital, et l'agent veut tirer des bénéfices de son action, ce qui signifie entamer la part du capital. Dans ce sens, le principal va mettre en place un système qui poussera l'agent à réaliser l'action tout en dévoilant la totalité des informations. L'agent voudra garder le pouvoir décisionnel qu'il peut tirer, notamment, de ses informations. Par conséquent, une telle relation présente des risques :

- asymétrie de l'information qu'elle soit volontaire ou non.

³² <http://fr.wikipedia.org>

- aléa moral : non-respect de l'ensemble des règles et accords passés
- anti sélection : une asymétrie d'informations trop importante peut inciter le principal à choisir par souci de rentabilité un bien ou service de moins bonne qualité, et l'agent à adopter un comportement dit de "passager clandestin" - "free rider".

L'introduction de l'audit dans cette première théorie se traduit par le fait que l'auditeur, représentant du principal, donne à celui-ci la possibilité d'agir en s'appuyant sur les informations générées lors de sa mission qui concerne la bonne application par l'agent des règles qui lui sont édictées (audit de conformité).

1-2 La Théorie de la connaissance commune :

Cette seconde théorie implique collaboration et concertation entre tout les acteurs pour définir les règles face aux situations nouvelles et imprévues ; ce qui met en évidence le rôle de proposition de l'auditeur interne (audit d'efficacité). Cette théorie implique des structures de concertation et d'information; et elle rend compte du rattachement de l'auditeur interne.

2- Objectifs de l'audit financier et comptable :

2-1 Les objectifs de l'audit financier et comptable externe :

Les objectifs de l'auditeur peuvent être exprimés par les six interrogations suivantes :

1. Est-ce que toutes les opérations de l'entreprise devant être comptabilisées ont fait l'objet d'un enregistrement dans les comptes ?
2. Est-ce que tous les enregistrements portés dans les comptes sont la traduction correcte d'une opération réelle ?
3. Est-ce que toutes les opérations enregistrées durant l'exercice concernent la période écoulée et elle seule ?
4. Est-ce que tous les éléments d'actif et de passif existent réellement ?

5. Est-ce que les éléments d'actif et de passif sont correctement évalués (en fonction des principes comptables) ?
6. Est-ce que les comptes annuels sont correctement présentés et incluent les informations complémentaires qui sont éventuellement nécessaires ?

Ces six interrogations permettent de s'intéresser aux trois domaines suivants regroupés comme suit : l'enregistrement des opérations, existence et évaluation des soldes et présentation des comptes annuels.

2-1-1 L'enregistrement des opérations :

L'auditeur devra vérifier le caractère exhaustif des enregistrements comptables d'une part, et la réalité des enregistrements comptables (les opérations et leur comptabilisation) d'autre part. En outre la coupure des enregistrements, l'auditeur devra s'assurer que chaque opération doit affecter le résultat de l'exercice au cours duquel elle a effectivement eu lieu, ceci en application du principe comptable de séparations des exercices.

2-1-2 L'existence et l'évaluation des soldes :

Ce deuxième point permet à l'auditeur de s'intéresser aux valeurs portées aux états financiers : d'une part l'existence de tous les éléments apparaissant au bilan (par exemple l'existence des stocks ou immobilisations corporelles); d'autre part l'évaluation des soldes en s'assurant si les provisions nécessaires ont été enregistrées pour mettre en évidence la modification de valeur (en moins en application du principe comptable de prudence) intervenue entre la date d'enregistrement et la date de clôture.

2-1-3 La présentation des comptes annuels :

L'auditeur doit s'assurer de la classification correcte des comptes des comptes, que la présentation des comptes est conforme aux dispositions légales, et enfin que

l'information nécessaire est portée aux tiers afin de comprendre le mode d'établissement des comptes.

2-2 Les objectifs de l'audit interne :

Jacques RENARD, « théorie et pratique de l'audit interne », développe une définition de l'audit interne qui s'inscrit à travers trois objectifs assignés à l'audit interne :

- assistance au management ;
- sans juger les hommes ;
- en toute indépendance.

2-2-1 L'assistance au management ³³

Le **contrôle interne** est mis en place par la direction ou le manager en vue de mettre en place un ensemble de dispositions pour faire fonctionner son activité. La spécialité de l'auditeur interne est de porter un jugement sur le contrôle interne et par conséquent d'assister les responsables pour pouvoir travailler avec plus d'efficacité, de sécurité et d'efficience. On admet donc que l'auditeur interne « conseille », « assiste », « recommande », mais ne décide pas. Il a une obligation de moyens et non de résultats : tout faire pour aider à améliorer la maîtrise que chaque responsable a de ses activités pour atteindre les objectifs du contrôle interne. A cet effet, l'auditeur interne dispose de multiples atouts : des normes de référence qui lui donnent autorité, une méthode et des outils qui garantissent son efficacité, l'auditeur interne dispose aussi d'une indépendance d'esprit et d'une autonomie lui permettant d'envisager toutes les hypothèses et de formuler toutes les recommandations, et enfin il n'est pas contraint par les obligations d'un travail permanent ou de la gestion quotidienne d'un service.

³³ RENARD Jacques, avec le concours de Jean Michel CHAPLAIN, « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation, 5ème édition 2004. p 55

2-2-2 Sans juger les hommes³⁴ :

Cet aspect ne signifie pas que les recommandations de l'audit interne n'ont pas d'incidence sur les hommes, mais cela signifie qu'il ne doit pas y avoir de noms de personnes dans les rapports d'audit interne.

En considérant le cas standard d'une mission d'audit révélant insuffisances et potentialité d'amélioration, trois niveaux de réflexion permettent de démontrer que le responsable n'est pas mis directement en cause :

- **les objectifs de l'audit interne** : l'objectif de l'audit interne est d'aider à améliorer une performance et non de juger la performance existante. Dans le cas où le responsable se trouverait jugé suite à des constats émis lors d'une mission d'audit, il subsiste que ce n'est pas l'objectif de l'audit interne.
- **les réalisations**: lorsque l'auditeur révèle une insuffisance importante, et que cette dernière est portée au responsable qui aussitôt la redresse efficacement et l'améliore, l'audit est gratifié et apparaît comme un responsable efficace et dynamique. Il apparaît donc que l'audit ne doit pas être mis en cause, mais si néanmoins il l'est, ce ne peut être que de façon positive.
- **les responsabilités**: l'analyse des causes réalisées par l'auditeur interne révèle que les faiblesses signalées peuvent avoir pour cause des insuffisances dont l'audit n'a pas la maîtrise, l'audit voit conforter par l'audit interne des insuffisances qu'il a lui-même signalées ; dans ce cas les solutions sont entre les mains de la hiérarchie et même du corps social entier s'il s'agit de problèmes à dimension culturelle : problème de formation, de budget, d'organisation, etc. ce qui concrétise l'aspect assistance au management.

³⁴ Jacques RENARD, avec le concours de Jean Michel CHAPLAIN, « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation, 5ème édition 2004. p 57

2-2-3 L'indépendance³⁵ :

Les normes professionnelles définissent clairement le double concept de l'indépendance : **NORME 1110 : indépendance du service dans l'organisation** : (le rattachement hiérarchique doit être au niveau le plus élevé pour pouvoir atteindre cet objectif). **Norme 1120 : indépendance de l'auditeur par la pratique de l'objectivité.**

Le critère d'indépendance concerne le service d'audit pour lutter contre la pratique souvent rencontrée d'auditeurs internes surchargés par des tâches qui ne devraient pas leur incomber. Cette pratique peut inévitablement nuire aux appréciations de l'auditeur interne car il peut être amené à porter une appréciation sur des dispositions et leur fonctionnement qu'il a lui-même prescrits ; ces déviations par rapport à la fonction d'audit interne ne peuvent que porter préjudice à l'indépendance et donc à l'efficacité et à la rigueur du travail de l'auditeur. Pour cela la fonction d'audit interne doit être rattachée au plus haut niveau afin que l'auditeur puisse être indépendant même par rapport aux responsables des fonctions auditées. Il existe plusieurs formes de rattachement hiérarchique de l'audit interne :

- Le rattachement au président ou à la direction générale (32,6% des cas)³⁶, ce qui présente de bonnes garanties du point de vue de l'indépendance de l'auditeur à l'égard des services audités, mais moins de sécurité point de vue de l'utilisation et de la supervision des travaux d'audit.
- Le rattachement à un comité d'audit, très en pratique aux Etats – Unis, le comité d'audit est composé de trois à cinq administrateurs qui suivent et mettent en relation périodiquement les travaux des auditeurs internes et externes, en liaison avec la direction générale.

³⁵ RENARD Jacques, avec le concours de Jean Michel CHAPLAIN, « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation, 5ème édition 2004. Page 58

³⁶ Source Institut Français des auditeurs et contrôleurs internes : IFACI, 1995.

- Le rattachement à une direction spécialisée (direction administrative et financière, comptable, contrôle de gestion, etc.). Ce rattachement est propice à un bon suivi de l'activité et des recommandations de l'auditeur interne, mais moins favorable du point de vue de l'indépendance de l'auditeur interne par rapport aux responsables administratifs financiers.

Il en résulte d'une part que l'auditeur interne ne peut et ne doit avoir sous ses ordres aucun service opérationnel. D'autre part, les recommandations formulées par l'auditeur interne ne doivent pas être obligatoire pour la hiérarchie et enfin l'auditeur interne doit pouvoir avoir accès à tout moment aux biens, aux personnes, et aux informations qu'ils jugent nécessaires.

De plus de l'organisation hiérarchique, il faut que chaque auditeur interne puisse faire preuve d'objectivité qui reste un but à atteindre. Enoncée dans le code de déontologie, l'objectivité c'est d'apprécier en toute neutralité d'esprit; d'ailleurs la *Norme 1130* considère que l'objectivité est altérée lorsque l'auditeur a assumé la responsabilité du service qu'il est amené à auditer, ce qui démontre que l'indépendance de l'auditeur interne est soumise à quelques limitations. Jacques RENARD affirme que la véritable indépendance de l'auditeur réside dans son professionnalisme : s'il a détecté des dysfonctionnements importants et s'il a émis des recommandations pertinentes, il est reconnu comme acteur essentiel dans l'organisation qui sollicitera ses interventions.

3- Champs d'application

3-1 Le champs d'application de l'audit interne :

La fonction d'audit interne est perçue comme universelle car elle répond à une double position : elle s'applique à toutes les organisations d'une part et à toutes les fonctions d'autre part dans une même organisation.

3-1-1 L'application à toutes les organisations:

Les entreprises sont naturellement les premières concernées par la fonction d'audit interne : les grandes entreprises notamment les multinationales à partir desquelles le mouvement s'est étendu, les petites et moyennes entreprises dans la mesure où elles peuvent supporter le coût de la fonction d'audit interne. Cette dernière ne se confond pas nécessairement avec une structure propre : le chef d'entreprise peut mettre en œuvre cette fonction dans le but d'améliorer son diagnostic et en conséquence sa gestion par l'utilisation de la méthodologie d'audit.

L'audit interne s'applique aussi à toutes natures d'entreprises : l'entreprise commerciale, industrielle ou l'entreprise de services. Le chemin du développement de l'audit interne a commencé par les grandes entreprises vers les moins grandes ; du secteur industriel puis commercial puis vers le service.

La fonction ne se limite au monde des entreprises, elle va au-delà : associations de toute nature, les sociétés civiles, les administrations, etc. et ceci dans le but de faire un saut significatif vers l'efficacité.

3-1-2 L'application à toutes les fonctions :

Le poids de l'histoire pèse lourdement sur la fonction d'audit interne, nombreux sont ceux qui associent à la fonction le champ d'application comptable et financier. La fonction a largement dépassé son champ d'application d'origine, elle concerne toutes les fonctions sans restriction: les objectifs et la méthodologie de l'audit interne s'applique à toutes les activités dans le but de mieux les maîtriser, ainsi l'auditeur va s'exercer pour le plus grand profit de tous.

- Concernant *la Fonction comptable et financière*, le *plan d'audit interne* concerne la comptabilité et la trésorerie, les objectifs fixés vont être complémentaires aux objectifs assignés aux auditeurs externes.

- *La Fonction commerciale et logistique* va être explorée par l'auditeur externe à travers les domaines suivants : marketing, ventes, publicité, stockage, transport ;
- *La Fonction fabrication/ production* est abordée par l'auditeur par l'examen des installations, de fabrication, de la maintenance, des investissements, de la sécurité industrielle, etc. l'auditeur est présent aussi bien dans les usines que sur les chantiers.
- *la Fonction informatique* : l'audit est exercé par un informaticien formé à la méthodologie et aux outils de l'audit interne, il exercera ses travaux dans cinq domaines fondamentaux : l'audit des centres informatiques, l'audit de la bureautique, l'audit des réseaux informatiques, l'audit des systèmes en exploitation des logiciels applicatifs et l'audit des systèmes en développement.

L'audit s'étend à toutes les autres fonctions non mentionnées et existantes dans les entreprises qui rentrent dans la gestion du personnel dans le sens le plus large, logistique générale de l'entreprise, toutes les activités de l'entreprise pourraient être inscrites dans le programme de l'auditeur interne. Il apparaît donc que la fonction comptable n'est pas le centre d'intérêt unique par la fonction d'audit interne. Le caractère universel de la fonction audit interne se traduit par ses objectifs qui conduisent à analyser d'autres aspects de la fonction: relations commerciales et publicité, solvabilité du client, qualités des livraisons, etc. L'équipe d'audit interne est donc pluridisciplinaire, ce qui est préconisé par les normes professionnelles.

3-2 Le champs d'application de l'audit financier et comptable externe:

L'audit financier et comptable externe correspond à un examen critique des états financiers, ces derniers comprennent : le bilan, le TCR et annexes.

En France ce type d'audit est nommé révision comptable : « exprimer une opinion motivée sur la régularité et sincérité du bilan et du compte de résultat. »

Aux états unis : « L'objectif de l'examen des états financiers par l'auditeur est la formulation d'une opinion sur l'image qu'ils donnent de la situation financière, des résultats des opérations, de l'évolution des situations financières en égard aux principes comptables généralement admis. Le rapport de l'auditeur est le moyen par lequel il émet son opinion ou si les circonstances l'exigent, refuse de le faire.»³⁷

En Algérie, l'article 715 bis 4 du code de commerce (décret législatif 93-08 du 25 avril 1993) ³⁸ stipule, entre autres, parmi les prérogatives des commissaires aux comptes la certification de la régularité et de la sincérité de l'inventaire des comptes sociaux et du bilan. L'article 10 bis du code de commerce (ordonnance 96 - 27 du 9 décembre 1996) ³⁹ fait obligation aux personnes morales commerçantes de « procéder ou de faire procéder à la vérification et à la certification de leurs comptes et bilans dans les formes légales requises... »

4- Normes d'audit financier et comptable :

4-1 Les normes de l'audit interne :

Les normes d'audit interne ont été publiées en langue française par l'IFACI « normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne ». Jaque RENARD dans son ouvrage « théorie et pratique de l'audit interne », élabore un résumé sur ces normes

³⁷ RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » édition presses universitaires de France 1994 P 19

³⁸ ARTICLE 715 BIS 4 DU DECRET LEGISLATIF N° 93-08 du 25.04.1993 modifiant et complétant l'ordonnance N° 75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce. J.O N° 27 du 27.04.1993, page 24.

³⁹ ARTICLE 10 BIS DE L'ORDONNANCE N° 96-27 du 09.12.1996 modifiant et complétant l'ordonnance N° 75 - 59 du 26.09.1975 portant code de commerce. J.O N° 77 du 11.12.1996, page 4.

professionnelles qui déterminent tout ce qu'il faut savoir sur l'audit interne, et constituent par conséquent le document indispensable du professionnel de l'audit interne ; ces normes sont élaborées pour définir les principes de base, fournir un cadre de référence, établir des critères d'appréciation, et être un facteur d'amélioration. On retrouve dans le document publié cinq parties : le code de déontologie, les normes de qualification, les normes de fonctionnement, les normes de mise en œuvre et les modalités pratiques d'application,

4-1-1 Le code de déontologie⁴⁰ : comprend quatre principes fondamentaux : l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité et la compétence. Ces principes, expliqués par douze règles de conduite, énoncent l'ensemble de règles constituant la profession.

4-1-2 Les normes de qualification⁴¹ : comprennent quatre articles principaux :

- Missions, pouvoirs et responsabilités
- Indépendance et objectivité
- Compétence et conscience professionnelle
- Programme d'assurance et d'amélioration qualité

Ces normes sont elles même subdivisées en plusieurs sous articles et normes de mise en œuvre. A noter que ces normes concernent l'auditeur interne et le service d'audit interne.

- **4-1-3 Les normes de fonctionnement** : concernent la nature des activités du service d'audit interne et ses critères de qualité. Cette partie se compose de sept articles principaux qui scindent plusieurs articles auxiliaires :

1. Gestion de l'audit interne
2. Nature de travail

⁴⁰ Jacques RENARD, avec le concours de Jean Michel CHAPLAIN, « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation, 5ème édition 2004. p 105.

⁴¹ Jacques RENARD, avec le concours de Jean Michel CHAPLAIN, « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation, 5ème édition 2004. p 107.

3. Planification de la mission
4. Accomplissement de la mission
5. Communication des résultats
6. Surveillance des actions de progrès
7. Acceptation des risques par la direction générale

4-1-4 Les normes de mise en œuvre⁴² :

Ces normes sont rattachées et analysées avec les normes de qualification et de fonctionnement.

4-1-5 Les modalités pratiques d'application⁴³ :

Ces normes apparaissent comme des conseils pratiques pour l'application des normes. Elles sont rassemblées sous les normes de qualification, déclinant longuement les caractéristiques des missions de conseil.

4-1-6 L'utilité des normes :

L'existence des normes pour cerner la pratique de l'audit interne, présente une utilité et une nécessité car elles permettent de :

- créer l'unité des objectifs et de la méthode au niveau international
- contribuer à la définition, à la création et au développement de la fonction d'audit interne
- exercer l'audit interne avec plus d'autorité : par référence à une fonction organisée non réglementée, mais considérée autant qu'un label de qualité.

⁴² Jacques RENARD, avec le concours de Jean Michel CHAPLAIN, « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation, 5ème édition 2004. p 117.

⁴³ Jacques RENARD, avec le concours de Jean Michel CHAPLAIN, « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation, 5ème édition 2004. p 118.

A noter que la non application de ces normes n'est sanctionnée d'aucune façon ; les instituts n'exercent qu'une autorité morale pour faire appliquer et prospérer les articles édictés, et par conséquent permettre aux auditeurs d'être insoumis aux règles édictées par la direction générale ou les administrateurs ; en d'autres termes permettre à l'auditeur d'être plus indépendant.

4-2 Les normes de l'audit financier et comptable externe :

On distingue les normes générales, normes relatives à l'organisation des travaux et les normes de rédaction du rapport.

4-2-1 Les normes générales :

Les normes générales sont personnelles par nature, le plus souvent elles sont sensées retraduire des règles figurant au niveau du code d'éthique des organisations professionnelles et s'appliquent donc aux professionnels, tant dans leurs missions d'audit que dans leurs autres missions. Quelles que soient les modalités de présentation, on retrouvera dans la plupart des recommandations nationales ou internationales les quatre normes générales suivantes : indépendance, compétence, qualité du travail et contrôle de qualité et secret professionnel.

4-2-1-1 Indépendance : « la loi, les règlements et la déontologie, font une obligation à l'auditeur d'être à la fois indépendant et perçu comme tel par les tiers. Il doit non seulement conserver une attitude d'esprit indépendant lui permettant d'effectuer sa mission avec intégrité et objectivité, mais aussi être libre de tout lien qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à cette intégrité et objectivité »⁴⁴

⁴⁴ ASSOCIATION TECHNIQUE D'HARMONISATION de Cabinet d'audit et conseil ;« **AUDIT FINANCIER** » Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations.
Page 35.

L'auditeur doit être et paraître tout à fait indépendant financièrement ou à tout autre point de vue dans ses relations d'affaires avec ses clients.

4-2-1-2 Compétence : l'audit doit être effectué par une ou plusieurs personnes ayant reçu une formation d'auditeur et jouissant, en cette qualité, de capacités professionnelles suffisantes.

4-2-1-3 Qualité du travail et contrôle de qualité : l'auditeur doit exercer ses fonctions avec conscience professionnelle et avec la diligence permettant à ses travaux d'atteindre un degré de qualité suffisant, compatible avec son éthique et ses responsabilités.

Il doit aussi avoir personnellement la connaissance des éléments fondamentaux de sa mission, ce qui implique certaines tâches qui ne peuvent faire l'objet d'une délégation. Lorsque la délégation est possible, l'auditeur doit s'assurer que ses collaborateurs respectent les mêmes critères de qualité dans l'exécution des travaux qui leur sont délégués. Cela dit tout le soin nécessaire qui doit être apporté à l'accomplissement de la mission et à la préparation du rapport.

4-2-1-4 Secret professionnel : conformément à la loi, l'auditeur doit veiller à la protection des informations de caractère confidentiel qu'il recueille tout au long de ses missions. Il doit également s'assurer que ses collaborateurs sont conscients des règles concernant le secret professionnel et les respectent.

4-2-2 Les normes relatives à l'organisation des travaux :

4-2-2-1 L'exercice personnel, travail en équipe et supervision : l'acte de certifier constitue un engagement personnel de l'auditeur, il ne doit pas accepter un nombre de missions dont il ne serait pas en mesure d'assurer la responsabilité directe, compte tenu, d'une part, de leur importance, d'autre part, de l'organisation et des moyens de son cabinet.

Il peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs salariés ou par des experts indépendants, mais il ne peut leur déléguer tous ses pouvoirs ni leur transférer l'essentiel de sa mission dont il conserve toujours l'entière responsabilité et doit exercer son contrôle approprié de ces travaux, de façon à s'assurer qu'ils ont été effectués selon le programme prévu et que les objectifs fixés ont été atteints.

4-2-2-2 La planification : l'auditeur doit organiser l'exécution de sa mission, afin d'atteindre son objectif de façon la plus rationnelle possible et avec le maximum d'efficacité, tout en respectant les délais prescrits par la loi et les autres recommandations. A cet effet, l'organisation de la mission doit principalement reposer sur un programme de travail.

4-2-2-3 La documentation : l'auditeur doit tenir des dossiers de travail qui lui permettront de réunir les informations nécessaires, afin de mieux organiser et contrôler sa mission, de documenter les travaux de vérification effectués, de justifier ses conclusions et d'apporter les preuves de sa diligence.»⁴⁵

4-2-3 Les normes de rédaction du rapport :

Dans l'ensemble que constituent les normes d'audit, la partie relative à l'élaboration des rapports est par définition, celle qui sera perçue le plus directement par les utilisateurs de l'information. L'auditeur doit certifier la régularité et la sincérité des comptes annuels faisant l'objet de son examen. Il doit préciser dans son rapport qu'il a mis en œuvre les recommandations en usage dans la profession. Lorsqu'il ne peut certifier ou lorsqu'il émet des réserves, l'auditeur doit clairement exposer les raisons qui l'ont conduit à prendre cette position et s'il y a lieu, chiffrer l'incidence des irrégularités constatées.

⁴⁵ ASSOCIATION TECHNIQUE D'HARMONISATION de Cabinet d'audit et conseil ; « **AUDIT FINANCIER** » Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations. . Page 61.

CONCLUSION :

Les différentes définitions présentées du contrôle interne dans ce premier chapitre, montrent que le contrôle interne apparaît comme un état de fait existant dans l'entreprise mais qui doit, par l'intervention humaine, devenir délibéré, c'est-à-dire constituer un système. Le mot contrôle utilisé dans l'expression « contrôle interne » est synonyme de maîtrise et non de vérification.

L'environnement général du contrôle interne représente l'ensemble des comportements, degrés de sensibilisation et action de la direction vis-à-vis du système de contrôle interne. Les procédures, quant à elles, désignent les politiques et procédures définies par la direction afin d'atteindre les objectifs spécifiques de l'entité.

L'audit est l'examen professionnel d'une information en vue d'exprimer sur cette information une opinion responsable et indépendante, par référence à un critère de qualité, cette opinion doit accroître l'utilité de l'information. L'audit est donc une technique d'enquête visant à recueillir des informations, lesquelles informations permettent d'évaluer un risque (audit de régularité) et de prendre quelques actions correctives (audit d'efficacité). L'intérêt va se porter éventuellement sur toutes les opérations de l'entreprise, d'où l'apparition de la notion d'audit opérationnel (ou audit des opérations).

L'auditeur interne effectue au sein de l'entreprise un contrôle permanent des enregistrements comptables et des vérifications spéciales des procédures administratives dans les services, visant principalement à s'assurer du respect des instructions données et à parvenir ou à détecter les détournements dans les opérations particulièrement susceptibles de les favoriser. Les constatations relevées au moyen de l'audit interne et les suggestions en découlant servent à améliorer le dispositif de contrôle interne en remédiant à ses faiblesses.

L'éclosion de l'audit vint avec la formulation des grandes entreprises qui doivent rendre compte à divers intéressés, puissance publique, associée, investisseurs, créiteurs divers, etc. Seul des chiffres significatifs et résumés doivent être fournis à ces partenaires d'où le premier rôle des auditeurs est de donner leur caution à ces chiffres.

Les travaux de l'auditeur interne ne sont pas suffisants du fait qu'il est employé de l'entreprise ou il exerce ses contrôles ; il peut être influencé par des considérations de personnes, accepter des compromis et manquer d'autorité. Même si l'audit interne des états financiers était toujours impartial, il n'est pas possible d'être juge et partie.

Le contrôle légal ou commissariat aux comptes, doit être effectué par des mandataires des actionnaires, absolument indépendants de la société auditée. L'audit légal, également appelé contrôle légal, concerne la mission légale menée par le commissaire aux comptes ; elle comprend une mission d'audit financier et comptable conduisant à la certification.

Le mot audit financier et comptable peut néanmoins être employé pour désigner de nombreuses autres missions liées aux processus comptables ou aux comptes d'une entité.

L'audit n'est pas que financier et comptable, on parle aujourd'hui d'audit opérationnel pour des missions ayant pour but l'amélioration des performances et d'audit de la gestion pour des missions destinées à porter un jugement sur une opération de gestion ou sur la gestion des dirigeants. De nombreux autres audits sont également menés par différents auditeurs internes ou externes.

CHAPITRE 02 :
L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE:
METHODOLOGIE ET OUTILS

INTRODUCTION :

En Algérie la loi⁴⁶ oblige l'entité de déterminer sous sa responsabilité les procédures nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable permettant un contrôle à la fois interne et externe. Les auditeurs internes et externes de l'entreprise se partagent donc le rôle d'évaluer la qualité de l'organisation de l'entreprise et la fiabilité de son information financière.

Si l'audit financier et comptable conduisant à la certification fait, sans ambiguïté, référence à une partie de l'audit légal mené par le commissaire aux comptes, le mot audit financier et comptable peut à juste titre être employé pour désigner de nombreuses autres missions qui prennent appui sur les états financiers de l'entreprise comme par exemple :

- audit financier des procédures informatisées de comptabilisation pour vérifier leur fiabilité ;
- audit financier d'opérations de change pour vérifier qu'elles sont traduites de manière régulière dans les comptes annuels ;
- audit financier de la comptabilisation des charges sociales pour vérifier que les lois sociales ont été respectées ;
- audit financier de la liasse fiscale pour vérifier que l'impôt sur les sociétés a été correctement calculé ;
- audit financier des comptes clients pour vérifier que l'évaluation des créances douteuses a été menée de manière prudente.

Il convient donc de dire que toute analyse, tout contrôle, toute vérification, toute étude, de tous ou d'une partie des processus comptables ou des comptes (comptes annuels, états financiers, document comptables, etc.) d'une entité, peuvent être qualifiés d'audit financier.

⁴⁶ Article 10 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier ; Algérie.

La nécessité de confirmer la validité des informations financières données par l'entreprise peut expliquer qu'une mission d'audit financier et comptable peut être le préalable à une mission d'audit opérationnel ou à une mission d'audit de la gestion. L'audit opérationnel a pour objectif l'analyse des risques et des déficiences existant dans le but de donner des conseils, et de faire des recommandations, de mettre en place des procédés ou encore de proposer de nouvelles stratégies ; en un mot, l'audit opérationnel comprend toutes les missions qui ont pour objet d'améliorer les performances de l'entreprise. L'audit de la gestion a pour objectif soit, d'apporter des preuves d'une fraude, d'une malversation ou d'un gâchis, soit de porter un jugement soit sur une opération de gestion ou sur les performances d'une personne. C'est l'audit, probablement, le plus connu du grand public, compte tenu des révélations qui les concluent.

La nécessité de renforcer le contrôle des opérations de l'entreprise au fur et à mesure de sa croissance, de diversification de ses activités, de la dispersion géographique de ses centres de profit et de l'accroissement du volume des informations traitées est à l'origine de la création et du développement d'une cellule qui lui est propre : l'audit interne.

Ce deuxième chapitre est consacré à la présentation de la méthodologie et aux outils de l'audit financier et comptable. Les quatre sections de ce deuxième chapitre sont respectivement consacrées à la présentation de :

- La méthodologie et outils de l'audit financier et comptable interne
- La méthodologie et outils de l'audit financier et comptable externe
- Les outils de l'audit financier et comptable
- Positionnement de la fonction audit interne avec l'audit externe

SECTION 1 : METHODOLOGIE ET MOYENS DE L'AUDIT

FINANCIER ET COMPTABLE INTERNE

Toute mission d'audit interne se déroule en trois grandes phases : étude, vérification et conclusion.

1- Phase d'étude : nommée aussi **préparation / planification.**

Lorsque la direction générale ou le comité d'audit sont préoccupés par un sujet, une entité ou un processus, la décision de consacrer une mission d'audit est confirmée ; l'auditeur interne peut parfois recommander une telle mission à la direction générale lorsqu'il repère un risque. Le déclenchement d'une mission d'audit se fait par un mandat qui servira à l'auditeur à avoir plein accès aux fonds documentaires, aux lieux et aux personnes concernées. Dans certaines entreprises, il se peut qu'un plan ou une partie du plan d'audit, un ordre ou une lettre de mission soient émis afin de faire apparaître le cadre de la mission.

1-1 Ordre de mission :

L'ordre de mission marque le départ d'une mission d'audit, il est obligatoirement émané par une autorité compétente et peut être cosigné par le demandeur. Ce document est adressé au chef des audités, celui-ci le transmettra aux collaborateurs concernés et aux responsables fonctionnels. Ce document est rédigé par la structure d'audit; il est fondamentale que cette structure se concerte au préalable avec l'unité à auditer afin d'éviter les problèmes pratiques (déménagement, congé des interlocuteurs, début de grève, etc.), et aussi se concerter avec la direction qui demande la mission afin de recueillir une première idée sur le produit à auditer, il s'agira de cerner les éléments suivants : importance et organisation, finalité et objectifs, performance et frontières.

Cette phase se prépare au bureau moyennant le fond documentaire nécessaire et s'effectue aussi sur le terrain, elle exige une capacité importante de lecture, d'attention, et

d'apprentissage de la part des auditeurs internes ; et il est important de souligner qu'il faut mener des actions de mandant et d'information.

1-1-1 Le contenu de l'ordre de mission : on retrouvera des mentions obligatoires telles que :

- La désignation précise du mandant et sa signature (direction générale ou comité d'audit)
- Le responsable de l'audit interne
- L'objet de la mission clairement défini

Certains ordres de mission présentent d'autres mentions facultatives telles que les modalités d'intervention, les dates, les lieux et les moyens à utiliser.

1-1-2 Les caractéristiques de l'ordre de mission :

1-1- 2- 1 Ordre de mission générale : c'est le plan d'audit qui fait apparaître les missions à réaliser résumées en autant de lignes que de missions à effectuer.

1-1- 2- 2 Ordre de mission spécifique : ce document est utilisé en parallèle avec le plan d'audit pour des missions correspondant à des problèmes urgents imprévus nés de situations nouvelles. L'ordre de mission spécifique est aussi utilisé systématiquement dans l'entreprise ne disposant pas de plan d'audit, dans ce cas l'ordre de mission est « long » c'est-à-dire en plus des mentions obligatoires, son contenu comprend toute l'organisation et les modalités d'intervention de la mission ; dans certains cas l'ordre de mission est complété par une note de service interne à l'intention des futurs audités.

1-2 La préparation de la mission :

Après avoir obtenu son ordre de mission, le service audit interne peut entamer la phase de préparation ; cette étape est jugée importante car si elle est abordée et réalisée avec professionnalisme et rigueur, alors les étapes suivantes notamment l'intervention sur le terrain se dérouleront avec une facilité déconcertante. Cette phase de préparation se

déroule en trois actions successives. La première action peut être adoptée par l'auditeur interne en observant et en écoutant : prise de connaissance du domaine à auditer ou familiarisation. L'auditeur interne procédera ensuite à l'identification des risques, ceci constitue l'objet de la seconde action et en dernier l'auditeur procédera à la définition des objectifs.

1-2-1 La prise de connaissance :

Cette étape de familiarisation permet d'avoir une vision d'ensemble de l'organisation objet de la mission et des contrôles interne mis en place pour la maîtriser ; l'auditeur doit posséder une culture financière et de gestion et une culture technique afin d'être en mesure de comprendre les explications qu'il va chercher et pour se faire ainsi admettre. Cette étape peut être assimilée à un apprentissage qui s'organise autour de six objectifs⁴⁷ :

1. Avoir une bonne vision du contrôle interne spécifique à la fonction ou au processus à auditer.
2. Aider à identifier les objectifs de la mission
3. Identifier les problèmes essentiels liés aux produits à auditer
4. Eviter d'omettre les questions importantes et qui sont pour le management des préoccupations d'actualité
5. Donner une connaissance suffisante à l'organisation des opérations d'audit
6. Sélectionner l'utile et éviter les considérations qui ne préoccupent pas l'auditeur

1-2-2 La durée : elle varie en fonction de la complexité du sujet, du profil de l'auditeur et enfin de la qualité des dossiers de l'audit. Ces trois facteurs influencent sur la durée qui

⁴⁷ RENARD J. « Théorie et pratique de l'audit interne » ; édition ECONOMICA, page 214.

peut être de quelques heures ou de quelques jours à une durée plus longue. En effet, un audit simple et court portant sur un sujet traditionnel n'exige pas un apprentissage long et complexe. La formation de l'auditeur et ses expériences antérieures influencent sur la bonne connaissance ou l'ignorance du sujet. Il est plus aisé, lors de la constitution de l'équipe de mission, de choisir les auditeurs les plus à l'aise afin de gagner en temps et en compétence et lorsqu'il n'est pas possible, il va falloir pallier par une formation plus longue et plus approfondie. Les dossiers d'audit comprennent papiers de travail, documents et informations réunis lors des audits antérieurs et leur qualité ; ces documents organisés et référenciés, constituent un élément essentiel des informations à réunir pour la prise de connaissance.

La prise de connaissance doit être planifiée en utilisant les moyens les plus appropriés pour acquérir le savoir nécessaire à la réalisation de la mission. Ce savoir repose sur les trois thèmes suivants : l'organisation, les objectifs et l'environnement et enfin les techniques :

- *L'organisation du sujet à auditer* : l'auditeur récolte toute information relative à l'organisation des hommes, formation et répartition des tâches, tous les éléments chiffrés : budget, résultats, investissements, effectifs, etc.

- *Les objectifs et l'environnement* : il s'agit de bien connaître les objectifs de la fonction à auditer, les contraintes et les points forts. Il affinera cette perspective au cours de son audit.

- *Les techniques de travail utilisées* : l'auditeur doit avoir une bonne connaissance des techniques de travail utilisées permettant de faire fonctionner et de contrôler la fonction auditée. Cette action est nécessaire pour mener la mission d'audit en permettant d'instaurer un dialogue entre l'auditeur interne et l'auditée et de développer ultérieurement le questionnaire du contrôle interne.

1-2-3 Les moyens : la prise de connaissance menée, l'auditeur dispose à présent d'un certain nombre de connaissances sérieuses sur les risques majeurs et ceci par l'utilisation d'un certain nombre de moyens. Le questionnaire de prise de connaissance constitue un de ces moyens et c'est à l'auditeur de répondre aux différentes interrogations en utilisant les outils adéquats : interview, observations, etc. Chaque auditeur participant à la mission construit son questionnaire de prise de connaissance en fonction de son expérience, de ses acquis et de ce qu'il a besoin de savoir. Le questionnaire permettra de prendre connaissance du sujet à auditer sans risques d'omissions essentielles, à cet effet la structure du questionnaire comprend trois parties :

- **Connaissance du contexte socio économique :** en ayant des informations sur la taille et les activités du secteur audité, situation budgétaire, situation commerciale, effectif et environnement de travail.
- **Connaissance du contexte organisationnel de l'unité:** récolter des éléments sur l'organisation générale et la structure, organigrammes, et relations de pouvoirs et enfin l'environnement informatique.
- **Connaissance du fonctionnement de l'entité auditée :** connaître les méthodes et procédures, informations réglementaires et informations spécifique de l'entreprise.

L'auditeur attachera une importance particulière aux deux derniers points, car ils contribuent à déceler les zones à risques.

1-3 L'identification et évaluation des risques : Le tableau des risques

Cette étape constitue l'application de la norme professionnelle 2210 A1 ; cette phase appelée aussi phase d'identification des zones à risques- va conditionner la suite de la mission : elle va permettre à l'auditeur de construire son programme et d'organiser sa mission en identifiant les points qu'il devra approfondir.

Dans cette étape préparatoire, l'objectif est l'établissement du programme de la mission, il est utile de voir où se situent les risques sans les analyser avec détail. L'auditeur doit prendre en compte les facteurs susceptibles de générer les risques :

- **L'exposition** : ce sont les risques qui pèsent sur les biens physiques : malversation, incendie, dommage, etc.
- **L'environnement** : regroupe tous les risques liés aux opérations
- **La menace** : le plus souvent imprévisible et même invisible telle que la fraude, catastrophe naturelle, etc.

Pour traiter cet ensemble de facteurs, l'auditeur va concevoir « le tableau des risques » ; cette méthode consiste au début à découper l'activité ou le processus à auditer en tâches élémentaires puis indiquer pour chacune d'elles quel est son objectif et à quoi elle sert. Cette décomposition en objet auditable tel qu'exposé par LEMANT Olivier va être inscrite dans un tableau dont :

- **La première colonne** : représente la **tâche** ou **l'opération élémentaire**
- **La deuxième colonne** : l'objectif assigné à chaque tâche.

L'auditeur va ensuite estimer les risques encourus en se posant les questions suivantes :

- Que va-t-il se passer si les objectifs ne sont pas réalisés ?
- Que va-t-il se passer si la tâche est mal réalisée ou pas exécutée ?

Il s'agira donc de rappeler les risques essentiels attachés à chaque tâche, d'où :

- **La troisième colonne** : récapitule les **risques**.

L'auditeur interne procédera en suite à une évaluation sommaire pour chaque risque mentionné :

- **La quatrième colonne** : **évaluation**

Cette évaluation peut être traduite en risque important (i), moyen (m), ou faible (fa).

Par la suite, l'auditeur va réfléchir quel est le dispositif qu'on doit mettre en place éventuellement : procédure, norme, action de supervision, personnel qualifié, etc. il ne s'agit pas d'attribuer le dispositif existant et voir son efficacité mais de mentionner la procédure qui apparaît adéquate du point de vue de l'auditeur. Cette colonne constitue le référentiel dont se dote l'auditeur pour construire son programme et réaliser ses travaux :

- **La cinquième colonne : dispositif du contrôle interne.**

Par la suite, il va falloir juger si le dispositif existe et s'il est réellement pratiqué, d'où :

- **La sixième colonne : constats.**

La structure du tableau des risques se présente donc comme suit :

Tâches / Opération élémentaire	Objectifs	Risques	Evaluation	Dispositif du contrôle interne	Constat
T1	O1	R1	E1	D1	C1

Tableau d'évaluation et d'identification des risques⁴⁸

Ce tableau conclut la phase d'analyse des risques réalisée sur la base d'objectifs définis dans le plan d'approche, appelé aussi tableau des forces et faiblesses par O. LEMANT⁴⁹ : il constitue l'état des lieux des forces et faiblesses réelles et potentielles, et permet de hiérarchiser les risques dans le but de préparer **le rapport d'orientation**.

1-4 La définition des objectifs : le Rapport d'Orientation

⁴⁸ RENARD J. « Théorie et pratique de l'audit interne » édition ECONOMICA, page 229.

⁴⁹ LEMANT O.; « la conduite d'une mission d'audit interne », édition DUNOD, 1995, page 63.

Appelé aussi plan de mission ou termes de références ou notes d'orientation. Il s'agit d'un document formalisé en application de la norme professionnelle 2240. « Ce rapport définit et formalise les axes d'investigation de la mission et ses limites, il les exprime en objectifs à atteindre par l'audit et pour le demandeur et les audités »⁵⁰.

Ce document qui intervient à la fin de la phase d'étude et juste avant la phase de réalisation présente les objectifs poursuivis et les zones à risques que les auditeurs vont examiner.

1-4-1 L'élaboration du Rapport d'Orientation :

Selon P. SHICK⁵¹ l'élaboration du rapport d'orientation repose sur trois critères essentiels :

ce rapport doit être pertinent, percutant et bref, et constitue un contrat entre audit- audités.

Pour être *pertinent*, le rapport d'orientation reprend les conclusions du tableau des risques.

Pour être *percutant*, il doit être formulé en objectifs à atteindre au client et rédigé brièvement (deux à trois pages), en faisant abstraction des travaux d'audit qu'il implique.

Et enfin, il constitue un contrat avec les principaux responsables audités et demandeurs ; L'auteur RENARD Jack parle de « contrat d'adhésion »⁵² car il est indispensable qu'auditeurs et audités connaissent parfaitement sur ce quoi ils s'engagent ; l'auditeur interne va définir et proposer le champ d'application de sa mission.

1-4-2 Le contenu du rapport d'orientation :

Les objectifs définis dans le rapport d'orientation sont regroupés en trois rubriques : les objectifs généraux, les objectifs spécifiques, et le champ d'action.

- *les objectifs généraux* : c'est un rappel qui se fait systématiquement définissant les objectifs d'une mission d'audit interne, soit : sécurité des actifs,

⁵⁰ LEMANT O.; « la conduite d'une mission d'audit interne », édition DUNOD,1995, page 73.

⁵¹ SHICK Pierre ; « Mémento d'audit interne » ; édition Dunod 2007 ; page 92.

⁵² RENARD J. « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation 2004, page 231.

fiabilité des informations, respect des règles et directives et optimisation des ressources

- *les objectifs spécifiques* : ce volet du rapport précise les différents dispositifs du contrôle interne qui vont être testés par les auditeurs et qui se rapportent aux zones à risques déjà identifiées (tableau des risques).
- *Le champ d'action* : l'énoncé des objectifs va permettre d'établir concrètement le champ d'action de la mission. Il s'agit de préciser d'une part les services et divisions à auditer : ceci constitue **le champ d'action fonctionnel** ; et d'autre part les lieux afférents : usine, unité, région, etc. ce qui constitue **le champ d'action géographique**.

2- Phase de réalisation :

Le déroulement de cette phase appelle aux capacités d'observation, de dialogue et de communication de l'auditeur. Elle exige de l'auditeur interne de se rendre de façon durable au sein de l'unité à auditer. Le début de cette phase est marquée par une réunion d'ouverture qui marque le commencement des opérations de réalisation sur le terrain et qui nécessite naturellement un programme à présenter à l'audit.

2-1 La réunion d'ouverture :

Cette réunion se tient sur les lieux même où la mission doit se dérouler afin de prendre conscience de la fin des préparatifs et le début du travail sur le terrain, en plus il est essentiel d'avoir un contact direct avec les principaux acteurs de l'opération pour en tirer un maximum d'information et de documents utiles au travail de l'auditeur. L'intérêt de cette réunion réside aussi sur le fait que les auditeurs doivent se faire connaître et connaître les responsables du service à auditer, leurs collaborateurs dont la présence est jugée utile au déroulement de la mission. Un rapporteur est désigné afin de dresser un compte rendu de la réunion.

Les éléments traités au cours de la réunion d'ouverture couvrent les six points suivants :

- a. Présentation de l'équipe des auditeurs en charge de la mission ainsi que les audités.
- b. Rappel sur l'audit interne qui s'impose pour informer (et parfois corriger) les objectifs généraux de l'audit interne aux audités
- c. Examen du rapport d'orientation en annonçant les actions des auditeurs internes ; au cours de cette lecture commune du rapport d'orientation les auditeurs vont solliciter les avis des audités pour complément ou modification. Ce rapport va prendre la forme d'un contrat entre les auditeurs et audités : les premiers s'engagent à le réaliser, les autres à permettre sa mise en exécution.
- d. Rendez-vous et contacts entre auditeurs et personnes à rencontrer sur site : le responsable de l'unité à auditer communique les noms des personnes à rencontrer pour interviews et collecte d'informations et indiquer aux responsables les dates éventuelles du passage des auditeurs internes.
- e. Logistique de la mission : il est pratique de discuter et de définir lors de cette réunion sur les conditions matérielles de la mission : transports des auditeurs, bureau pour les auditeurs et branchement pour micro-ordinateurs, les laisser passer, règles de sécurité à respecter sur site, etc.
- f. Rappel sur la procédure d'audit en évoquant l'éventualité des réunions intermédiaires, l'information systématique des constats, la réunion de clôture, le rapport d'audit et le suivi des recommandations.

A l'issue de cette réunion on aboutit donc à une collaboration matérialisée par un document contractuel définitif définissant les objectifs de la mission : «validation

du **programme d'orientation** ». Un autre document va être établi mais qui ne concerne que le service d'audit interne il s'agit du « **programme de vérification** ».

2-2 Le programme de vérification / le programme d'audit / le planning de réalisation :

2-2-1 Définition⁵³ :

« Le programme de vérification est la gamme de fabrication à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs du rapport d'orientation. C'est un document interne au service d'audit, destiné à définir, répartir dans l'équipe, planifier et suivre les travaux de l'auditeur.

IL définit les travaux que l'auditeur va effectuer pour vérifier, d'où son nom, la réalité des forces et des faiblesses apparentes, confirmer l'existence des forces et évoluer l'incidence des faiblesses. Ces travaux peuvent être des observations, des rapprochements, des interviews, etc. »

2-2-2 Objectifs :

Le programme de vérification est un document majeur qui répond aux objectifs suivants :

- assurer le responsable de l'audit interne que toutes ses préoccupations ont été prises en compte : c'est le contrat entre l'équipe de l'audit chargée de la mission et le responsable de l'audit interne.
- permettre au chef de mission de répartir les travaux entre les membres de l'équipe
- établir un planning après évaluation et répartition des tâches et le suivre.
- servir de guide à l'auditeur en permettant à chaque auditeur de connaître le détail précis de ce qu'il a à faire sans le risque d'omission.

⁵³ LEMANT O. ; « la conduite d'une mission d'audit interne », édition DUNOD, page 77.

- documenter le déroulement de la mission en précisant le nom de l'intervenant et le temps consacré à chaque tâche.

2-3 Le questionnaire de contrôle interne :

2-3.1 Les objectifs :

Ce document est composé de toutes les questions qui permettent à l'auditeur de réaliser une observation complète sur chacun des points soumis à son jugement. Considéré comme le guide de l'auditeur pour réaliser son programme, il contribuera à évaluer le dispositif du contrôle interne d'une organisation ou d'une fonction à auditer ; chaque questionnaire sera donc spécifique à la mission : il y aura autant de questionnaire de contrôle interne que de missions d'audit. Ce type de questionnaire qui n'admet en principe que les réponses « oui » ou « non », est utilisé au cours et après les interviews : dans le premier cas le questionnaire de contrôle interne est un outil d'interview et d'analyse et dans le second cas il constitue un outil d'analyse et l'auditeur répondra lui-même au questionnaire.

Cet outil est également employé pendant la phase d'étude, il constitue un outil préparatoire au tableau des risques, il aide à les analyser et à synthétiser les réponses. Ces questionnaires peuvent être préétablis: on parle de «check- list» ou bien à élaborer par l'auditeur interne. La « check -list » assure une rapidité car ce document est déjà préétabli et donne donc l'assurance que les points les plus importants ne sont pas omis. Cependant il présente l'inconvénient d'être figé et peut devenir rapidement obsolète.

2 -3.2 L'élaboration du questionnaire de contrôle interne :

Il est bâti pour que les réponses négatives désignent un point faible du dispositif du contrôle interne et que les positives signalent les points fort en théorie. Son élaboration se fait en trois étapes :

- Décomposer chaque activité auditée en tâches élémentaires depuis la réalisation du fait économique jusqu'à son inscription en comptabilité et dans les budgets.
- Attribuer des objectifs spécifiques et généraux pour chaque tâche élémentaire
- Déterminer quelles modalités de fonctionnement sont nécessaires à la fonction auditée et vérifier leur mise en place ou leur absence soit leur lacune.

Il apparaît de ces trois étapes que le questionnaire de contrôle interne prend forme depuis la phase d'étude et notamment lors de la conception du tableau des risques.

L'auteur RENARD Jack évoque les cinq questions fondamentales⁵⁴ qui permettent de regrouper l'ensemble des interrogations nécessaires à l'évaluation du contrôle interne :

1. Qui ? les questions relatives aux opérateurs et leurs pouvoirs ;
2. Quoi ? questions permettant de connaître l'objet de l'opération ;
3. Où ? question permettant de connaître les lieux de stockage, de traitement, etc.
4. Quand ? permet de connaître la durée, le planning, de chaque opération ;
5. Comment ? questions permettant la description du mode opératoire.

2-4 La feuille de couverture :

2-4-1 Définition ⁵⁵:

⁵⁴ RENARD J. « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation 2004, P 249.

« La feuille de couverture est le document qui, établi en deux temps, décrit les modalités de mise en œuvre d'une tâche définie dans le programme de vérification, puis met en évidence les conclusions qui en ont été tirées. »

2-4-2 Le contenu :

Lorsque les travaux de vérification sont effectués, l'auditeur récolte des informations sur l'ensemble des points concernés par les objectifs de la mission ; au moment d'effectuer les tâches, il aura dans un premier temps déjà spécifié les modalités de son intervention sur sa feuille de couverture en précisant les caractéristiques du test, le contenu du questionnaire, l'interview, etc. L'auditeur rédigera dans un deuxième temps ses conclusions sur la feuille de couverture.

Cette utilisation permet d'alléger et d'accélérer le programme de vérification et facilite la constitution du dossier synthétique et la supervision.

2-5 La feuille de révélation et d'analyse de problème : la FRAP :

2-5-1 Définition⁵⁶ :

La FRAP, feuille de révélation et d'analyse des problèmes, est le papier de travail synthétique par lequel l'auditeur documente chaque dysfonctionnement, conclut chaque section du travail terrain et communique avec l'audité concerné. L'ensemble des FRAP, après reclassement et titrage, peut constituer le corps du rapport.

⁵⁵ LEMANT O. « la conduite d'une mission d'audit interne », édition DUNOD 1995, P89.

⁵⁶ LEMANT O. « la conduite d'une mission d'audit interne », édition DUNOD 1995, P95.

2-5-2 Le contenu :

Tout dysfonctionnement détecté par l'auditeur fera l'objet de l'ouverture d'une FRAP ; ce document formule le raisonnement de l'auditeur et elle comprend :

- Le **problème** qui résume le dysfonctionnement
- Les **constats** ou les faits qui le prouvent
- Les **causes** qui l'expliquent
- Les **conséquences** qui l'entraînent
- Les **recommandations** qui le résolvent.

2-5-3 La mise en œuvre :

Concrètement l'auditeur commence toujours par les **constats** d'erreurs, d'anomalies ou de dysfonctionnement qui sont repris et énoncés brièvement et de façon synthétique sur la FRAP : à chaque constat une FRAP ; l'auditeur mènera une analyse adéquate dans le but de déceler les **causes** de non fonctionnement de dispositif spécifique de contrôle interne mis en place. C'est grâce à de telles analyses que l'auditeur interne va apporter au management une assistance efficace. L'auditeur abordera ensuite les **conséquences** des dysfonctionnements et erreurs qui peuvent être quantitatives et qualitatives. Les **recommandations** sont ensuite rédigées et constituent la contrepartie des causes énoncées ; la recommandation est une simple remise en ordre et constitue la raison d'être de l'auditeur interne. Il conviendra qu'elle soit précise et une véritable proposition de solution afin de donner à la FRAP toute son efficacité et son dynamisme. Reste le premier point de la FRAP : le **problème**, son énoncé doit attirer l'attention du lecteur et reprendre synthétiquement les constats, causes et conséquences.

2-5-4 Intérêt:

La FRAP contribue énormément à la qualité du contrôle interne et de l'audit interne car elle constitue un outil efficace pour la rédaction du rapport, assure une qualité accrue de la communication entre auditeurs et chef de mission pour sa validation, ainsi qu'entre auditeurs et audités lors de la réunion de clôture.

3- Phase de conclusion :

L'auditeur interne réorganise l'ensemble des informations reprises sur ses papiers de travail dans le but de rédiger un rapport qu'il sera nécessaire de valider. Cette phase passe par l'ossature du rapport, la réunion de clôture, le projet du rapport final et sa validation.

3-1. L'ossature du rapport :

3-1-1 Définition⁵⁷ :

L'ossature du rapport, élaborée à partir des « problèmes » figurant sur les FRAP - et des conclusions figurant sur les feuilles de couverture pour les points satisfaisants – est l'enchaînement des messages que l'audit veut livrer lors des présentations et dans le rapport concluant la mission.

3-1-2 La mise en œuvre et avantages :

L'utilisation de la FRAP facilite grandement l'élaboration de l'ossature : un travail de synthèse qui reprend la rubrique « problème » de chaque FRAP en les classant par thème et dans l'ordre et avec des titres de regroupement. Cette démarche présente les avantages suivants pour les auditeurs internes:

- revoir les conclusions et s'assurer de leurs cohérences ;
- contribuer au montage du projet du rapport ;
- constituer un guide de relecture pour le responsable de l'audit ;

⁵⁷LEMANT O. « la conduite d'une mission d'audit interne », édition DUNOD 1995, P 111.

- constituer un support de présentation aux demandeurs ou à la direction générale.

3-2. Le compte rendu final au site :

Il s'agit d'une présentation orale par le chef de mission au principal responsable des audités et qui doit se faire avant de quitter le terrain. Cette réunion répond au souhait légitime du principal responsable de l'entité auditée d'être informé rapidement et en premier lieu du résultat des vérifications et des conclusions des auditeurs ; ces derniers s'appuieront donc sur l'ossature du rapport déjà élaboré : ils doivent clairement distinguer les problèmes solidement établis des observations provisoires. Les conclusions présentées lors de cette réunion ne doivent pas être différentes de celles qui vont être présentées dans le rapport d'audit.

Le compte rendu final au site mentionnera les points forts constatés, ainsi que les améliorations proposées par les audités, ceci afin d'inciter le responsable de l'unité à agir immédiatement surtout s'il s'agit d'irrégularités et d'atteintes aux ressources qui nécessitent une mise en œuvre des recommandations sans attendre le projet du rapport.

3-3 Le rapport d'audit interne :

3-3-1 Définition⁵⁸ :

En fin d'intervention, le rapport d'audit interne communique, aux principaux responsables concernés pour action et à la direction pour information, les conclusions de l'audit concernant la capacité de l'organisation auditée à accomplir sa mission, en mettant l'accent sur les dysfonctionnements pour faire développer des actions de progrès. C'est une action de communication en trois temps : projet, validation, définitif.

3-3-2 Le projet du rapport d'audit :

Le projet du rapport d'une mission d'audit est effectué à la fin de chaque mission afin de constituer un relevé des lacunes, des faiblesses et des dysfonctionnements constatés aux cours de la mission. Il est pour les responsables l'occasion de remettre en cause les méthodes de gestion de leurs domaines d'activité. Ce document est diffusé aux responsables concernés par la mission d'audit afin d'en prendre compte avant la réunion de validation.

3-3-3 Le contenu:

3-3-3.1 Page de garde et lettre d'envoi : une brève lettre d'envoi peut accompagner le rapport d'audit, si non on fait figurer sur la page de garde des mentions essentielles à ne pas omettre. Ces mentions concernent : le titre de la mission et la date d'envoi, les noms des auditeurs ayant accompli la mission, les noms des destinataires du rapport d'audit, la mention obligatoire de « confidentialité ».

3-3-3.2 Sommaire : le rapport commence par un **sommaire** détaillé afin que l'on puisse retrouver aisément les détails du sujet voulu.

⁵⁸ LEMANT O. ; conduite d'une mission d'audit interne; IFACI, 2^{ème} édition DUNOD, 1995 ; page 119.

3-3-3.3 Introduction : elle doit comporter un rappel du champ d'action et des objectifs de la mission, afin de faire apparaître le but recherché et les limites de la mission ; aussi un bref descriptif de l'entité auditée.

3-3-3.4 Synthèse : appelée aussi « lettre au président » destinée donc à la hiérarchie et permet au responsable de haut niveau de connaître les points essentiels qui doivent attirer son attention ; elle doit donc être brève, une à deux pages au maximum, et précise pour permettre au lecteur de se faire une opinion à la fin de sa lecture. C'est dans cette synthèse que l'auditeur apprécie la qualité du contrôle interne en faisant la corrélation des aspects positifs et négatifs.

3-3-3.5 corps du rapport : partie détaillée : cette partie du rapport est organisée par thème ou fonction selon la forme proposée lors de l'ossature du rapport et cohérent au sommaire proposé au début du rapport d'audit. Il suffit d'utiliser les FRAP après modification de leur présentation en « papier de travail » et de les classer ; à noter que la présentation rigide de la FRAP peut être trop rude pour les destinataires, il est donc nécessaire de « traiter » ces FRAP en reformulant et en rédigeant dans une forme plus acceptable. Les points forts peuvent être recensés entre les FRAP ou dans un chapitre prévu à cet effet, dans ce cas il est inutile de les mentionner en introduction.

3-3-4 La réunion de validation :

Cette réunion est aussi appelée « réunion de clôture », elle se tient entre auditeurs et audités pour recueillir l'avis des audités sur les constats, raisonnements et conclusions de façon à rendre le rapport définitif. L'organisation de la réunion de validation doit être réfléchie : chaque point évoqué est illustré par des constats issus de FRAP et chaque auditeur participera à la présentation suivant sa contribution à la mission et sa capacité; il

doit se prémunir des papiers de travail constituant des preuves qui peuvent être exigées. L'avis des audités est discuté de façon à rendre le rapport incontestable.

Les points forts relevés au cours de la mission sont également présentés ce qui permet de favoriser l'acceptation du rapport et de conforter la direction. Les opérations d'audit ainsi présentées, les auditeurs passent aux recommandations.

Les recommandations majeures peuvent être confirmées ou améliorées par la contribution des audités ; cette marque de collaboration permet donc la validation des recommandations. Des désaccords peuvent persister, l'auditeur maintiendra dans ce cas son opinion s'il n'est pas convaincu en marque d'indépendance et mentionnera dans son rapport les commentaires des responsables audités confirmés par la hiérarchie et annexés aux cahiers de recommandations ce qui marque le caractère d'objectivité de l'auditeur.

La réunion de validation vaut accord pour le rapport définitif, les destinataires de ces recommandations sont désignés et chargés de fournir le plan d'action

3-3-5 Le rapport définitif :

Ce document se compose de la **synthèse**, du **rapport détaillé** tels qu'ils ont été exposés ultérieurement, en ajoutant une éventuelle **conclusion**, un **plan d'actions** et **annexes**. Une courte **conclusion** peut être insérer dans le but de suggérer d'autres missions dont l'intérêt a été relevé lors de la mission menée ou bien de rappeler à quelle date se situera la prochaine mission d'audit interne tel que prévue dans le plan d'audit.

Pour permettre un suivi efficace des recommandations, elles sont numérotées et adressées chacune à un responsable concerné désigné lors de la réunion de validation. Ces recommandations peuvent être regroupées dans un « cahier de recommandations », triées par destinataire et référencées au paragraphe qui les justifie. Ce **plan d'action** permet au destinataire de connaître l'indication de la personne responsable de la mise en œuvre des

recommandations ainsi que la date limite de réalisation fixée lors de la réunion de validation.

Les **annexes** accompagnent la plupart des rapports d'audit interne, l'auditeur doit se limiter aux documents indispensables à la bonne compréhension du rapport.

3-3-6 Les réponses aux recommandations :

Les recommandations formulées par l'auditeur interne donnent lieu à des réponses officielles afin qu'elles soient intégrées dans le rapport. Ces réponses peuvent être connues lors de la réunion de validation (pratique Anglo-saxonne) ; ou bien un délai de réflexion variable selon les entreprises est accordé pour parvenir à une réponse suite à chaque recommandation (pratique française). Un plan d'action est élaboré par les audités et décidé par eux avec leur hiérarchie, il est ensuite communiqué au service d'audit interne pour vérification et réaction éventuelle. Ce plan d'action doit être complet, exhaustif, permanent, et contient des paramètres d'auto-contrôle, il est défini par les audités sous leurs responsabilités. La responsabilité de l'audit interne à ce stade est d'obtenir ces plans d'action et d'évaluer s'ils répondent aux problèmes relevés.

3-4 Le suivi du rapport d'audit interne:

Le suivi des recommandations émises par l'audit interne permet aux auditeurs internes de mesurer la réelle efficacité de leurs travaux et suivre les solutions sans pour autant déroger aux principes suivants :

- L'auditeur interne ne participe pas à la mise en œuvre de ses propres recommandations ;
- L'auditeur interne doit obtenir, évaluer et approuver les réponses des audités ;
- La responsabilité de suivre la mise en œuvre des actions en progrès doit être attribuée par la direction.

Olivier LEMANT⁵⁹ précise que le suivi des recommandations est une collaboration entre auditeurs et audités, cette étape commence par la formulation des recommandations. Elle se dessine avec la détermination du responsable de chaque recommandation lors de la validation du projet de rapport ; elle se formalise par l'engagement des responsables désignés dans le rapport sur des plans d'action ; elle se concrétise par la mise en place des actions de progrès ; elle se manifeste par la diffusion périodique de l'état d'avancement des actions de progrès; et elle se termine avec une évaluation des résultats obtenus.

Jack RENARD⁶⁰ exprime deux autres façons adoptées pour le suivi du rapport :

- La méthode interprétative : cette approche suppose que le travail de l'auditeur s'achève réellement avec la diffusion du rapport ; le suivi des actions à entreprendre est concrétisé par la hiérarchie. La mise en œuvre de cette méthode prévoit que quelques semaines après la diffusion du rapport, l'audité rend compte à son supérieur, point par point, de la suite donnée au plan d'action figurant en fin de rapport d'audit interne. Cette note est ensuite communiquée à l'auditeur interne pour veiller au respect de la procédure et du suivi, enrichir le dossier d'audit pour d'autres missions ultérieures.
- La méthode hors normes : cette méthode pratiquée dans quelques grandes entreprises confie le rôle de suivi des recommandations à un service spécialisé qui en fait sa mission essentielle. Elle présente l'avantage de libérer le service d'audit interne pour d'autres missions, d'éviter d'éventuels conflits qui peuvent nuire à ses relations.

⁵⁹ LEMANT O. ; « conduite d'une mission d'audit interne »; IFACI, 2^{ème} édition DUNOD, 1995 ; page 129.

⁶⁰ RENARD J. « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation 2004, pages 303,304.

SECTION 2 : METHODOLOGIE ET MOYENS DE L'AUDIT

FINANCIER ET COMPTABLE EXTERNE

RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre et DE MENONVILLE Didier expliquent dans leur ouvrage⁶¹ la démarche générale de l'auditeur ; elle s'organise par les étapes suivantes :

- orientation et planification
- appréciation du contrôle interne
- contrôle des comptes
- examen des comptes annuels et des événements postérieurs à la clôture de l'exercice
- achèvement des travaux et rapport.

1 .Orientation et planification de la mission

Cette phase est nécessaire à l'auditeur car elle lui permet de concevoir les grandes lignes de sa démarche dans l'entreprise auditée.

Dans le cadre de cette phase s'inscrivent :

- la prise de connaissance générale qui inclut l'examen analytique préliminaire ;
- l'élaboration du plan général de l'audit
- l'élaboration du programme de travail

1-1 la prise de connaissance générale

L'auditeur cherchera dans cette phase de :

- situer l'entreprise dans son marché par rapport à ses concurrents ;
- connaître l'entreprise par son fonctionnement et son organisation ;

Ces informations peuvent être récoltées par des entretiens avec les dirigeants, visite des locaux, et consultation des documents.

⁶¹RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » ; édition presses universitaires de France 1994 ; page 54.

Cette phase permet de déterminer les orientations de la mission d'audit et ceci grâce à l'examen analytique des états financiers. Cet examen permet d'identifier les tendances et évolutions des flux financiers. L'ensemble des informations collectées durant cette phase permet d'élaborer « *le plan d'audit* ».

1-2 Le plan général d'audit :

Ce plan appelé aussi plan de mission, a pour objet de reprendre et de résumer les informations collectées par l'auditeur afin de prendre les décisions nécessaires à la réalisation de la mission d'audit. En général les éléments mis en évidence dans un plan d'audit sont :

- présentation de l'entreprise
- principales évolutions de la période, leur explication obtenue et à confirmer ;
- nature de la mission, rapports à émettre ainsi que leurs délais de dépôt.
- identification des risques généraux et spécifiques à la mission
- détermination du seuil de signification
- La stratégie de l'audit retenue : préciser si l'intervention de l'auditeur est basée sur l'évaluation du contrôle interne, ou bien basé sur approche dite « substantive » c'est-à-dire examen basé sur l'examen direct des comptes.

1-3 Le programme de travail détaillé

Ce programme a pour objectif de donner une description précise des travaux à effectuer. Il reprend donc les éléments du plan général d'audit et détaille les points suivants :

- l'approche à adopter : évaluation ou non des procédures ;
- la nature des travaux à effectuer (type de contrôle ou de vérification)
- l'étendue des travaux : nombre d'éléments à prélever pour le contrôle ;
- calendrier des travaux : la date à laquelle les contrôles doivent être effectués.

Elaboré en phase de planification, le programme d'audit peut changer à tout moment et ceci en fonction des éléments nouveaux apparaissant au cours de la mission.

2- Appréciation du contrôle interne

2-1 Principe :

Prendre connaissance de l'organisation de l'entreprise auditée est une étape inévitable dans une mission d'audit. Cette étape est nécessaire car elle permet de connaître les systèmes comptables et les risques afin d'organiser les travaux d'audit. Ces travaux se traduisent par un examen détaillé et une évaluation des procédures et ceci dans les deux cas suivants :

- lorsqu'un système revêt une importance capitale pour l'entreprise en raison des opérations qui y sont traitées et de leur impact sur les états financiers.
- Lorsqu'un examen et une évaluation du système doivent permettre à l'auditeur de gagner en efficacité en limitant les contrôles directs des comptes. »⁶²

2-2 L'approche de l'auditeur :

Dans le cas où il est jugé utile de procéder à l'évaluation d'un système comptable et du contrôle interne qui leur est attaché, l'approche de l'auditeur est la suivante :

1. La description du système : cette description porte uniquement sur les aspects ayant une incidence sur l'organisation des contrôles de l'auditeur ou sur les états financiers. La description peut être élaborée par un diagramme ou de façon narrative.
2. Les tests de conformité : ces tests consistent à suivre une opération tout au long de la procédure par exemple l'opération de la réception d'une commande jusqu'à l'encaissement par le client. Cette étape a pour but de s'assurer que la procédure décrite est conforme à la réalité.

⁶² RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » édition presses universitaires de France 1994 P 57 et 58

3. La première évaluation du système : cette évaluation permet de connaître les forces et les faiblesses de conception de la procédure. Les faiblesses constatées font l'objet de confirmation par les responsables de l'entreprise par exemple : l'absence de contrôle. Ainsi l'auditeur fera en sorte de connaître l'incidence de cette déficience sur les états financiers. Les faiblesses font l'objet de lettre de recommandation à la direction de façon à permettre à l'entreprise de les corriger à l'avenir. Les forces identifiées feront l'objet de test de permanence.

4. Les tests de permanence : cette étape s'effectue par la sélection d'un certain nombre d'opérations dont le nombre dépendra de l'importance du point de contrôle, et la vérification que le point de contrôle a bien été appliqué, à partir de là deux cas de figure peuvent avoir lieu, le premier : procédures non appliquées de façon constante ou mal appliquées : l'auditeur conclura qu'il s'agit d'une faiblesse et sera traité comme une faiblesse de conception. Le second : procédure correctement appliquée de façon constante : l'auditeur la confirmera autant que force d'un système et en conséquence pourra réduire les contrôles directs sur les comptes.

Cette étape a pour objectif de s'assurer que les contrôles internes mis en place par l'entreprise pour assurer la fiabilité de l'information financière sont appliqués de façon constante.

3- Contrôle des comptes

Le contrôle des comptes constitue une étape inévitable même si le contrôle interne présente toutes les sécurités nécessaires. L'auditeur devra effectuer des contrôles directs des comptes ainsi que des **tests de validation** ou substantifs.

Ces tests de validation représentent le degré de preuves apportées par chacun et leurs évaluations.

3-1 Les différents types de tests de validation :

Les tests de validation peuvent être regroupés en quatre types principaux :

3-1-1 L'examen et l'observation :

L'examen se fait par le contrôle des livres et documents reflétant les opérations financières et les comptes, ainsi que les actifs physiques inscrits, par exemple : contrôle des amortissements, frais de personnel, résorption des frais préliminaires, etc.

L'observation est une action qui consiste à suivre un processus de procédure effectué par d'autres dans le but de contrôler.

3-1-2 Les investigations, les confirmations directes et les déclarations de la direction :

Les investigations : consistent à rechercher des informations fournies par l'entreprise ou par son environnement externe. Cette recherche se fera par des entretiens oraux avec les responsables et demandes écrites auprès des tiers.

Les confirmations directes consistent à demander souvent par écrit certaines informations ou la confirmation des informations à des tiers extérieurs à l'entreprise auditée.

Les déclarations de la direction constituent une place importante des techniques d'investigation car un grand nombre de déclarations sont reçues par l'auditeur sur des sujets variés qui constituent des preuves d'audit, cependant ils ne doivent pas se substituer à d'autres moyens de preuves mais plutôt être confrontés.

3-1-3 La lettre de confirmation :

Lorsque l'auditeur ne dispose plus d'aucun moyen de contrôle, il est obligé de s'appuyer sur des affirmations rédigées par la direction pour confirmer ses déclarations orales⁶³. Ces déclarations écrites sont un complément de preuve justifiant les recherches de l'auditeur dans certains domaines et les réponses reçues. Les caractéristiques de la lettre de confirmation montrent le caractère limité que peut avoir l'auditeur pendant l'exercice de sa mission : lorsque l'auditeur ne dispose d'aucun moyen de contrôle, il est donc obligé de s'appuyer sur des affirmations.

3-1-4 Les calculs :

L'auditeur est amené à vérifier l'exactitude arithmétique des informations en refaisant le calcul.

3-1-5 L'examen analytique :

Connu comme étant « l'examen qui désigne les techniques utilisées pour déterminer le caractère raisonnable des informations contenues dans les comptes. »⁶⁴. Les techniques de l'examen analytique sont utilisées lors de la préparation de la mission pour détecter les informations nécessitant un examen particulier et aussi pour s'assurer de la cohérence des comptes annuels à la fin de l'audit.

3-2 La fiabilité des preuves tirées des tests de validation :

La fiabilité des preuves reçues des différents tests de validation dépend des trois facteurs suivants :

3-2-1 L'origine de l'information :

Les principes suivants permettent de hiérarchiser les preuves obtenues :

⁶³ RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » édition presses universitaires de France 1994 ; page 63

⁶⁴ RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » édition presses universitaires de France 1994 ; page63

- une preuve externe (confirmations et documents reçus d'un tiers) est plus fiable qu'une preuve interne, car l'entreprise n'a pas les moyens de modifier ces informations comme elle peut le faire avec ceux qu'elle établit.
- Une preuve émise par l'entreprise est plus fiable lorsque le contrôle interne est efficace.
- Une preuve reprise par un document ou une déclaration écrite est plus fiable que celle d'une déclaration orale.

3-2 -2 La date de réalisation des tests de validation :

La date à laquelle sont effectués les tests de validation peut avoir lieu avant ou après la fin de l'exercice comptable. Parmi les tests qui peuvent être réalisés avant la date de clôture : vérification des calculs de prix de revient, travaux préparatoire sur les provisions et aux calculs des amortissements, contrôle de certaines opérations ponctuelles comme les opérations sur les investissements, emprunts, etc. Il existe des tests tels que ceux portant sur la séparation des exercices et l'évaluation des dettes et créances en devises qui ne peuvent être effectuées avant la fin de l'exercice. Ce qui contribue à la qualité d'une preuve d'audit est en partie déterminé par la date à laquelle le test a été réalisé.

3-2- 3 L'étendu des tests :

La fiabilité des preuves tirées des tests est liée au nombre de transactions testées en nombre et en valeur.

3-3 L'évaluation des résultats des tests :

Les travaux d'analyse tirés par les différents tests et la mise en œuvre des différentes techniques d'audit permettent de tirer une première synthèse au niveau de l'objectif d'audit visé : l'auditeur doit être en mesure de décider si l'objectif visé est atteint ; pour cela il doit analyser les erreurs ou inexactitudes constatées en tenant compte des éléments suivants :

- L'erreur délibérée : peut avoir une incidence sur le déroulement de l'audit : cela peut engendrer une extension de la mission car elle peut avoir pour origine une fraude.
- L'erreur involontaire peut être dissimulée, le renforcement du contrôle se fera sur les opérations réalisées par cette personne et susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes.
- L'auditeur doit chercher l'explication de l'inexactitude constatée.
- L'auditeur doit examiner l'impact des erreurs sur les comptes annuels.

4- Examen des comptes annuels et des événements postérieurs à la clôture de l'exercice:

4-1 L'examen des comptes annuels

L'objet de l'examen des comptes annuels est de s'assurer que les états financiers présentent les caractéristiques suivantes :

4-1-1 La cohérence des états financiers :

Cet examen a pour objectif de s'assurer de la cohérence des évolutions prévues et de détecter d'éventuelles évolutions anormales ou non prévues susceptibles de faire l'objet d'une vérification complémentaire. L'auditeur apprécie cette cohérence en utilisant les techniques de l'examen analytique en particulier l'établissement des ratios en comparaison avec les exercices antérieurs, la comparaison des comptes de l'exercice avec ceux de l'exercice précédent et les comptes prévisionnels.

4-1-2 La concordance avec les données de la comptabilité :

Il s'agit d'un contrôle formel pour vérifier que les chiffres du bilan, de compte de résultat et de l'annexe concordent avec ceux de la balance auditée.

4-1-3 Le respect des dispositions légales et réglementaires :

L'auditeur doit s'assurer que l'entreprise respecte les dispositions légales et réglementaires auxquelles elle est soumise lors de l'établissement des états financiers.

Cet examen porte sur :

- Les principes et méthodes comptables utilisés par l'entreprise pour s'assurer qu'ils sont acceptables.
- Le respect des conventions comptables de base : principes de continuité de l'exploitation et de permanence des méthodes : ces deux conventions ont une incidence sur l'établissement des comptes ainsi que les travaux de

comparabilité des états financiers d'un exercice sur l'autre prévues par l'auditeur.

- Le respect des dispositions légales de l'annexe : l'auditeur s'assure que les informations nécessaires à l'élaboration de l'annexe sont fiables et disponibles. L'annexe doit être à la portée du plus grand nombre d'utilisateurs et éviter les excès de technicité qui nuisent à la compréhension. L'annexe doit comporter toutes les informations d'importance significative sur la situation patrimoniale. L'auditeur attachera une attention particulière aux informations qui n'ont pas encore de traduction comptable telles que les événements postérieurs, les engagements hors bilan, les passifs éventuels.

4-2 La prise en évidence des événements postérieurs à la clôture:

Jusqu'à la date de la remise de son rapport l'auditeur est tenu à rechercher l'existence d'événements postérieurs à la clôture. Cette recherche se matérialise par des entretiens avec les dirigeants, l'examen des budgets, par l'étude des procès verbaux du conseil d'administration ou des comités de la direction. Une fois son rapport déposé, l'auditeur peut intervenir auprès de la direction pour qu'une information soit donnée lors de l'assemblée ou faire lui-même une communication à l'assemblée. La nature des événements postérieurs à la clôture à prendre en compte peut être regroupée en deux catégories :

- Les événements se rapportant à des pertes, risques ou éventualité couverts ou non par des provisions qui ont trouvé leur origine lors de l'exercice audité ou antérieur : ces événements doivent être traduits dans les comptes ; au delà de la date du conseil une information devra être donnée et une modification de comptes est souhaitable si les faits ont une incidence significative.

- Les événements se rapportant à des faits ayant pris naissance après la clôture de l'exercice et peuvent avoir une incidence significative : ces événements doivent faire l'objet d'une information de la part de la société à travers son rapport de gestion.

5- Synthèse des travaux et rapport :

5-1. La synthèse des travaux :

Il s'agit d'un jugement professionnel : l'auditeur décide si tous les travaux nécessaires ont été effectués, par la suite il convient d'examiner la nature des ajustements.

Ces ajustements peuvent porter sur :

- des estimations : par exemple ajustement portant sur des provisions pour dépréciation ou des provisions pour risques.
- des corrections : qui portent sur des montants précis et non discutables sont souvent des erreurs.
- ajustement de principe qui résulte soit de l'application d'un principe comptable non admis, ou d'une mauvaise application d'un principe comptable. Il est donc nécessaire de demander cet ajustement s'il existe un impact sur les comptes annuels et s'il peut entraîner des réserves. Le total des ajustements doit être comparé au seuil de signification défini en début de mission ; si les inexactitudes sont supérieures au seuil de signification, une correction des comptes s'impose, s'il est proche l'auditeur devra s'assurer que d'éventuelles erreurs non détectées ne soient pas sujet à un dépassement du seuil de signification, et il demandera à la société de corriger les erreurs identifiées.

5-2. L'opinion et le rapport :

5-2-1. L'opinion de l'auditeur :

L'auditeur peut émettre l'une des quatre types d'opinion :

- **La certification sans réserves** : l'auditeur portera ce type de certification lorsque les comptes sont réguliers, sincères, et donnent une image fidèle. Cette certification suppose d'une part que les comptes annuels sont établis selon les règles en vigueur et les principes comptables généralement admis et appliqués de façon identique à ceux de l'exercice précédent, et d'autre part l'auditeur a pu mettre en œuvre sans restriction toutes les diligences qu'il a jugées utiles.

- **La certification avec réserves** : ce type de certification est émis lorsqu'un désaccord sur les états financiers ou une limitation sur l'étendue des travaux ne permet pas à l'auditeur d'exprimer une opinion sans réserves.

- **Le refus de certifier** : ce type de certification prend effet lorsque l'auditeur juge qu'une réserve est insuffisante pour révéler le caractère trompeur ou incomplet de l'information financière.

- **L'impossibilité de certifier** : ce type de certification résulte d'une limitation des travaux qui empêche l'auditeur d'exprimer une opinion.

5-2-2 Le rapport d'audit :

Il a déjà été souligné que l'audit légal mené par le commissaire aux comptes comporte un audit financier et comptable conduisant à la certification. Le commissaire aux comptes achève par conséquent sa mission par la rédaction d'un rapport appelé rapport générale dans lequel il donne son opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels.

Selon l'IFAC⁶⁵ le rapport doit comporter les informations suivantes :

- Un titre général « rapport d'audit »
- Les destinataires du rapport : en général les propriétaires ou le conseil d'administration

⁶⁵ IFAC: International Federation of accountants : La Fédération Internationale des Comptables.

- L'identification des comptes annuels : nom de l'entité, date de clôture des comptes annuels et la période qu'il couvre
- Le fait que les états financiers sont établis sous la responsabilité de la direction de l'entreprise et que le rôle de l'auditeur est d'exprimer une opinion sur ces états financiers
- Des précisions sur l'étendue de l'audit :
 - Référence aux normes d'audit et aux pratiques admises ;
 - Mention que l'audit a pour objectif d'obtenir une assurance raisonnable.
 - Rapport que l'audit inclut un examen par sondage des informations, une appréciation des principes comptables, des évaluations faites par la direction et des états financiers dans leur ensemble.
 - L'opinion sur les comptes annuels qui doit être exprimée clairement
 - La signature de l'auditeur, son adresse et la date du rapport.

Selon le CNCC⁶⁶ : sur le plan de la forme, le modèle de rapport est plus court et ne contient pas de rappel sur les responsabilités des dirigeants ni de l'étendue de l'audit. Le CNCC considère que les incertitudes ou la remise en cause de la continuité de l'exploitation doivent se traduire par une réserve ou un refus de certification si leur importance le justifie.

⁶⁶ CNCC : compagnie nationale des commissaires aux comptes. France.

En outre le rapport général comprend deux parties : la première consacrée à l'opinion et la seconde aux vérifications spécifiques. Le rapport détaillé⁶⁷ est destiné à la direction de l'entreprise. Il constitue un outil de travail pour les dirigeants car d'une part il reprend l'ensemble des remarques et observations rassemblées lors des travaux d'audit, d'autre part l'auditeur veillera à décrire l'incidence des points soulevés sur les comptes et enfin proposer les grandes lignes d'une solution.

Le commissaire aux comptes fait des recommandations destinées à améliorer la qualité du contrôle interne de l'entité auditée. Elle figure souvent dans un rapport dénommé rapport article 225-237.

Les audits financiers menés dans un cadre autre que celui du commissariat s'achèvent toujours sur un rapport, son contenu étant alors lié à l'objectif de la mission.

Le rapport général du commissaire aux comptes est obligatoirement établi selon l'un des huit modèles annexés à la norme n° 2-601 de la CNCC (compagnie national des commissaires aux comptes). Ci-dessous figure le modèle de rapport avec certification sans réserve et sans observation ni informations spécifiques :

« En exécution de la mission qui nous a été confiée par ... (mentionner l'organe compétent), nous vous présentons notre rapport relatif à l'exercice clos le (mentionner date de clôture) sur :

- *Le contrôle des comptes annuels de la société X, tels qu'ils sont joints au présent rapport*
- *La justification de nos appréciations*
- *les vérifications spécifiques et les informations prévues par la loi*

⁶⁷RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » édition presses universitaires de France 1994 P 76 :

Les comptes annuels ont été arrêtés par(Mentionner l'organe compétent). Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes.

I. Opinion sur les comptes annuels

Nous avons effectué notre audit selon les normes professionnelles applicables dans notre pays ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêt des comptes et à apprécier leurs présentations d'ensemble. Nous estimons que nos contrôles fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci après.

Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

II. vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé, conformément ou normes professionnelles applicables en Algérie, ou vérification spécifique prévue par la loi.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration (du directoire, des gérants) et dans les documents adressés aux actionnaires (associés) sur la situation financière et les comptes annuels.

Lieu, date et signature »

Le rapport général sur les comptes annuels individuels et le rapport sur les comptes annuels consolidés répondant à deux obligations distinctes, ils font l'objet de deux rapports séparés. Le rapport sur les comptes annuels consolidés ne diffère du rapport général que par la terminologie utilisée pour l'identification des comptes soumis à l'audit des commissaires aux comptes.

SECTION 3 : LES OUTILS DE L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE

Les différents moyens dont dispose l'auditeur au cours de sa méthodologie peuvent se résumer comme suit :

1. Les moyens des descriptions et d'évaluation du contrôle interne ;
2. Les moyens de contrôle des comptes ;
3. Les aspects informatiques liés à l'audit ;
4. Le classement des dossiers.

1- Moyens de description et d'évaluation du contrôle interne :

J. RAFFEGEAU et P. DUFILS précisent que le contrôle interne repose sur l'existence d'un plan systématique d'organisation, d'un personnel compétent et intègre et l'existence d'une documentation satisfaisante⁶⁸.

L'auditeur procède pour l'appréciation du contrôle interne à une **description des procédures** puis à une **évaluation** et enfin à des **tests de sondage**.

1-1 La description des procédures :

L'auditeur restitue par écrit la synthèse des informations obtenues par les différents entretiens avec les principaux responsables, ou par des manuels et instructions écrites existants dans l'entreprise, pour pouvoir obtenir les procédures existantes et les contrôles institués. La circulation des documents dans l'entreprise et les contrôles effectués par les différents intervenants peuvent être formalisés à l'aide de schémas appelés *diagrammes de circulation (flow-chart)* ; l'établissement des diagrammes permet de mettre en évidence la séparation des fonctions dans l'entreprise.

1-2 L'évaluation des procédures :

⁶⁸ RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » édition presses universitaires de France 1994P 80.

Après que les tests de conformité aient permis de s'assurer de la fidélité des descriptions obtenues, l'auditeur cherchera dans son évaluation de s'assurer que les procédures garantissent suffisamment⁶⁹ :

- La protection des actifs et du patrimoine de l'entreprise ;
- La fiabilité et la qualité des informations entrantes dans l'élaboration de l'information financière de l'entreprise.

Cette garantie se concrétise par différents moyens : autorisations, contrôle hiérarchique, séparation des fonctions, etc. Pour effectuer cette évaluation de procédures, l'auditeur utilise des questionnaires ou un guide d'évaluation. La principale différence entre ces deux outils d'évaluation réside dans le fait que le questionnaire recense les différents contrôles qui doivent être opérés pour assurer la fiabilité des procédures ; tandis que le guide d'évaluation est structuré par objectif de contrôle⁷⁰.

2 Moyens de contrôle des comptes :

Les moyens dont dispose l'auditeur financier pour pouvoir obtenir les éléments probants sur les comptes sont les suivants :

2-1 L'observation physique : cette observation se concrétise par l'examen et le contrôle d'un inventaire physique effectué par l'entreprise :

Cette opération s'applique aux stocks, aux immobilisations, aux créances en particulier lors de l'inventaire des effets en portefeuille ou le contrôle des espèces en caisse. L'auditeur intervient pour déterminer si la procédure mise en place est fiable d'une part, de vérifier si elle est correctement appliquée par le personnel de l'entreprise d'autre part, et enfin d'effectuer des tests de vérification par sondages.

⁶⁹RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » édition presses universitaires de France 1994 P 83

⁷⁰ RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » édition presses universitaires de France 1994. p 83.

A noter que J. RAFFEGEAU, P. DUFILS, D. DE MENONVILLE, dans leur ouvrage « l'audit financier » considèrent que l'inventaire des stocks constitue généralement le cas d'application le plus fréquent. L'objectif visé est de s'assurer de l'existence physique des stocks figurant à l'actif des bilans, le contrôle de valorisation et des dépréciations intervenues ultérieurement⁷¹.

2-2 L'examen critique des procédures mises en place par l'entreprise

L'auditeur vérifie l'existence des procédures écrites permettant de s'assurer que :

- Les dates d'inventaire ont été précisées pour chaque lieu de stockage.
- Les lieux de stockage ont été correctement préparés en délimitant les aires de façon à éviter des omissions ou de compter deux fois les mêmes articles ; aussi faut-il opérer une distinction entre les articles obsolètes et ceux n'appartenant pas à la société, il conviendra aussi d'identifier les biens en dépôt ou stockés chez des tiers.
- Les équipes chargées de l'inventaire ont été désignées ainsi que leurs responsables
- Les fonctions des équipes d'inventaires ont été clairement définies et qu'il existe une supervision
- Les mouvements des stocks seront arrêtés pendant l'inventaire et que les produits nécessaires aux productions en cours ont fait l'objet d'un stockage intermédiaire afin d'éviter que des produits soient omis ou comptés deux fois
- Les documents de saisie de l'inventaire sont pré-numérotés afin de réaliser l'exhaustivité lors de la centralisation.
- La centralisation des fiches est effectuée rapidement pour examiner les anomalies apparentes avant la reprise des mouvements.

2-2-1 L'observation de la procédure :

⁷¹ RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » édition presses universitaires de France 1994 ; page 85

L'auditeur observe les équipes d'inventaire effectuant leur mission pour s'assurer que les procédures ont bien été respectées : présence, sérieux, progression géographique, etc.

2-2-2 Les tests de vérification :

L'auditeur procède par sondage à des contrôles des fiches en vérifiant les quantités reportées, soit en relavant les références et en inventoriant les quantités, pour s'assurer ensuite que ces mêmes quantités figurent sur les états d'inventaire définitifs.

2-3 Le contrôle de l'existence physique d'un actif :

L'objectif de l'auditeur est de s'assurer de l'existence physique de l'actif mais aussi de la propriété effective.

2-4 L'examen de livres et documents :

L'auditeur est amené à consulter les documents, livres et registres comptables détenus par l'entreprise dans le but de collecter les éléments probants. A titre d'exemple⁷² :

- Contrôle des dotations aux amortissements ;
- Contrôles de la valorisation des actifs créés par l'entreprise ;
- Contrôles des factures de fournisseurs pour justifier des charges et des soldes ;
- Contrôles des frais de personnel et des déclarations.

⁷² RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » édition presses universitaires de France 1994 page 87.

2-5 La confirmation directe :

La confirmation directe consiste à obtenir auprès des tiers (clients, fournisseurs, banques, administration fiscale, etc.) la confirmation d'informations d'ordre comptable et financier. Cette demande est expédiée par l'auditeur et reçue directement par lui-même constitue l'un des éléments les plus probants car on considère que l'information externe ne peut être modifiée par l'entreprise.

2-6 L'examen analytique :

Cet examen intervient en début de mission pour déterminer les orientations à donner à la mission d'audit, et à la fin pour s'assurer de la cohérence de l'ensemble des informations financières. L'objectif de l'examen analytique est d'examiner si les tendances, ratios et évolutions de l'entité sont cohérents entre eux d'une part, et voir la cohérence avec les informations générales obtenues sur l'entreprise, d'autre part. Cette technique permet d'identifier les tendances (augmentations ou diminutions) ou de confirmer des informations (à titre d'exemple : l'augmentation subite des ventes en fin de période a pour conséquence l'accroissement du compte client et une diminution des stocks.)

2-7 Les déclarations des dirigeants :

Lorsque l'auditeur dispose de moyens de contrôle limités tels que des informations sur des éventualités ou décisions à venir ; l'auditeur peut obtenir des lettres de déclaration ou d'affirmation de la part des dirigeants. L'auditeur obtient aussi tout au long de sa mission de nombreuses déclarations souvent orales qui figurent dans le dossier de l'auditeur sous forme de notes⁷³.

3- Sondages :

⁷³ RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » édition presses universitaires de France 1994 page 88.

3-1 Définition :

« Est appelé sondage en audit toute méthode de sélection d'un individu : facture, écriture, article, etc. en vue d'effectuer un contrôle sur cet individu. La nature du contrôle opéré dépend de l'objectif visé, cela peut être un contrôle arithmétique, la comparaison avec un autre document, le contrôle de la présence d'un visa ou d'une autorisation, la vérification de l'existence d'un article en stock, etc. »⁷⁴

La réalisation d'un sondage comprend trois étapes : la conception du sondage ; le prélèvement de l'échantillon; et enfin l'exploitation des résultats des contrôles effectués.

3-2 La conception d'un sondage :

cette étape suppose l'examen des éléments suivants :

- Les objectifs visés : l'auditeur détermine l'objectif visé avant d'organiser et de concevoir son sondage, car c'est l'objectif qui conditionne la nature des contrôles à effectuer.
- La population : à ce stade la population est constituée de l'ensemble des informations à contrôler dans le but d'exprimer une opinion. La population est elle-même constituée d'individus qui doivent correspondre à l'objectif visé par l'auditeur.
- Le degré de confiance recherché : plus le degré de confiance à retirer par un sondage est élevé plus l'échantillon à prélever sera important.
- Le taux d'erreur acceptable : consiste à un pourcentage qui représente le maximum d'erreurs à accepter pour une population donnée. Lorsque ce pourcentage d'erreur est supérieur au seuil acceptable, l'auditeur demandera une modification des comptes ou refus de certifier sans réserves.

⁷⁴ RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » édition presses universitaires de France 1994. Page 88.

- Le taux d'erreur attendu : consiste à un pourcentage d'erreur que l'auditeur prévoit à trouver dans une population. Il est logiquement inférieur au taux d'erreurs acceptable. Le taux d'erreur attendu constitue une hypothèse qui lorsqu'elle est vérifiée permet de réduire la taille de l'échantillon.

3-3 Les prélèvements de l'échantillon⁷⁵ : on distingue trois méthodes :

- La méthode empirique : le prélèvement se fait par intuition de l'auditeur.
- Le sondage aléatoire : les individus doivent être numérotés, le prélèvement se fait à partir d'un nombre aléatoire.
- Le sondage systématique : à partir d'un point de départ aléatoire à tirer un individu sur X (tous les 10^{ème}, tous les 23^{ème}, par exemple)

3-4 L'exploitation des résultats des contrôles : l'auditeur procède à deux

analyses. La première analyse est quantitative, il est question de vérifier le nombre d'erreurs et d'anomalies constatées par rapport aux objectifs fixés. La seconde analyse est qualitative, il s'agit de vérifier si les erreurs constatées sont répétitives ou volontaires. L'auditeur décidera de l'étendue des contrôles : faut-il se contenter de la population ou faut-il prendre d'autres mesures ?.

En d'autres termes, l'auditeur décidera sur la réalisation ou non de contrôles supplémentaires, de demander de corriger des comptes, de formuler des réserves ou de refuser de certifier.

4- Classement des dossiers :

⁷⁵ RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » édition presses universitaires de France 1994 page 90.

L'auditeur et ses collaborateurs collectent un nombre important d'informations qui doivent être classées et organisées afin de faciliter l'accès et une exploitation rationnelle des documents. On distingue un classement relatif à la durée d'utilisation :

4-1 Le dossier permanent : ce dossier comprend les informations relatives à la structure, l'organisation et les aspects juridiques (statuts, organigramme, actionnaires, procédures de travail, etc.).

4-2 Le dossier annuel : ce dossier comprend le reste d'informations qui s'attachent à l'exercice audité tels que les états financiers, les rapports, le plan d'audit, etc. Un classement par nature d'information peut être opéré dans ce même dossier (stocks, vente et client, personnel, impôts et taxes, etc.).

5- Pratique du contrôle légale : « le commissariat aux comptes » :

5-1 La nomination du commissaire aux comptes :

Les dispositions légales⁷⁶ en Algérie ordonnent que ce soit à l'assemblée générale ordinaire des actionnaires de désigner, pour trois (03) exercices, un ou plusieurs commissaires aux comptes choisis parmi les professionnels inscrits sur le tableau de l'ordre national. Ils ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les livres et les valeurs de la société et de contrôler la régularité et la sincérité des comptes sociaux. Ils vérifient également la sincérité des informations données dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas, et dans les documents adressés aux actionnaires, sur la situation financière et les comptes de la société. Ils certifient la régularité et la sincérité de l'inventaire, des comptes sociaux et du bilan. Ils peuvent, à toute époque de l'année, opérer les vérifications ou contrôles qu'ils jugent opportuns.

⁷⁶ Article 715 bis 4 du code de commerce, Algérie.

A défaut de nomination des commissaires aux comptes par l'assemblée générale ou en cas d'empêchement ou de refus d'un ou plusieurs des commissaires nommés, il est procédé à leur nomination ou à leur remplacement par ordonnance du président du tribunal du siège de la société à la requête du conseil d'administration ou du directoire. Lorsqu'à l'expiration des fonctions d'un commissaire aux comptes, il est proposé à l'assemblée de ne pas les renouveler, le commissaire aux comptes doit être entendu par l'assemblée générale, selon l'article 715 bis 5 du code de commerce (Décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993) -

L'article 715 bis 7 du code de commerce préconise que « les commissaires aux comptes sont nommés pour trois exercices. Leurs fonctions expirent après la réunion de l'assemblée générale ordinaire qui statue sur les comptes du troisième exercice.

Le commissaire aux comptes nommé par l'assemblée en remplacement d'un autre, ne demeure en fonction que jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur. Si l'assemblée omet de désigner un commissaire aux comptes, tout actionnaire peut demander en justice la désignation d'un commissaire aux comptes, le président du conseil d'administration ou du directoire dûment appelé; le mandat ainsi conféré prend fin lorsqu'il a été pourvu par l'assemblée générale à la nomination du ou des commissaires aux comptes. »

L'article 715 bis 6 du code de commerce énumère les personnes qui ne peuvent pas être commissaires aux comptes d'une société par actions :

- 1- les parents et alliés au quatrième degré inclusivement des administrateurs, des membres du directoire et du conseil de surveillance de la société;
- 2- les administrateurs, les membres du directoire ou du conseil de surveillance les conjoints des administrateurs, ainsi que des membres du directoire ou du conseil de

surveillance des sociétés possédant le 1/10 du capital de la société ou dont celle-ci possède le 1/10 du capital desdites sociétés;

3- les conjoints des personnes qui reçoivent des administrateurs ou des membres du directoire ou du conseil de surveillance un salaire ou une rémunération en raison d'une activité permanente autre que celle de commissaire aux comptes;

4- les personnes ayant perçu de la société une rémunération, à raison de fonctions, autres que celles de commissaire aux comptes, et ce dans un délai de cinq ans à compter de la cessation de leurs fonctions;

5- les personnes ayant été administrateurs, membres du conseil de surveillance, du directoire, et ce dans un délai de cinq (05) ans à compter de la cessation de leurs fonctions.

5-2 Les vérifications spécifiques dans le cadre de la mission annuelle :

Les commissaires aux comptes portent à la connaissance du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance selon le cas ; des renseignements qui sont énumérés par disposition réglementaire⁷⁷ :

1- les contrôles et vérifications auxquels ils ont procédé et les différents sondages auxquels ils se sont livrés;

2- les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications leur paraissent devoir être apportées, en faisant toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces documents;

3- les irrégularités et les inexactitudes qu'ils auraient découvertes;

4- les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de l'exercice comparés à ceux du précédent exercice..

Durant sa mission, le commissaire aux comptes dans une société par actions, peut demander des explications au président du conseil d'administration ou au directoire qui est

⁷⁷ Article 715 bis 10 du code de commerce.

tenu de répondre sur tous faits, de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, qu'il a relevés à l'occasion de l'exercice de sa mission en application de l'article 715 bis 11 du code de commerce. Ce même article stipule qu'à défaut de réponse ou si celle-ci n'est pas satisfaisante, le commissaire aux comptes invite le président ou le directoire à faire délibérer le conseil d'administration ou le conseil de surveillance sur les faits relevés; le commissaire aux comptes est convoqué à cette séance. En cas d'inobservation de ces dispositions ou si en dépit des décisions prises, il constate que la continuité de l'exploitation demeure compromise, le commissaire aux comptes établit un rapport spécial qui est présenté à la plus prochaine assemblée générale ou en cas d'urgence à une assemblée générale extraordinaire qu'il convoque lui même pour lui soumettre ses conclusions.

Les commissaires aux comptes sont convoqués à la réunion du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas, qui arrête les comptes de l'exercice écoulé ainsi qu'à toutes les assemblées d'actionnaires.⁷⁸

Les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale les irrégularités et inexactitudes relevées par eux, au cours de l'accomplissement de leur mission. Les commissaires aux comptes ainsi que leurs collaborateurs sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance en raison de leurs fonctions.⁷⁹

L'audit des comptes constitue donc un volet de la mission du commissaire aux comptes, il existe d'autres obligations de contrôle que le commissaire aux comptes est tenu d'honorer. Ces obligations qui sont aussi d'ordre juridique découlant de dispositions légales ou réglementaires, peuvent être regroupées comme suit :

⁷⁸ Article 715 bis 12 du code de commerce.

⁷⁹ Article :- 715 bis 13 du code de commerce.

- vérifications spécifiques rentrant dans le cadre de la mission annuelle du commissaire aux comptes.
- la communication aux dirigeants sociaux et à l'assemblée générale.
- la convocation de l'assemblée générale en cas d'urgence.
- la procédure d'alerte.
- la révélation des faits délictueux au procureur de la république⁸⁰.
- interventions connexes à la mission découlant d'opérations décidées par la société ou survenant dans la société.

Les vérifications spécifiques rentrant dans le cadre de la mission annuelle du commissaire aux comptes visent les éléments suivants :

- **Rapport de gestion et rapport sur la gestion du groupe :**

L'article 715 du code de commerce préconise que le commissaire aux comptes vérifie également la sincérité des informations données dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas, et dans les documents adressés aux actionnaires, sur la situation financière et les comptes de la société. Ce type de contrôle est effectué par le commissaire aux comptes dans le but de s'assurer sur la sincérité et concordance de ce rapport avec les comptes annuels et les comptes consolidés.

- **Documents adressés aux actionnaires ou associés :**

Le code de commerce prévoit un certain nombre de documents à adresser aux actionnaires ou associés selon le cas, parmi ces documents, on retrouve : « le rapport sur les opérations de l'exercice, l'inventaire, le compte d'exploitation général, le compte des résultats et le bilan, établis par les gérants sont soumis à l'approbation des associés réunis en assemblée, dans le délai de six mois à compter de la clôture de l'exercice »⁸¹.

⁸⁰ Article :- 715 bis 13 du code de commerce

⁸¹ Article 584 du code de commerce (Ordonnance n° 96-27 du 9 décembre 1996 - JO n° 77) –

Concernant les sociétés par actions : « la société doit adresser aux actionnaires ou mettre à leur disposition, un certain nombre de renseignements contenus dans un ou plusieurs documents :

- 1- les nom, prénom usuel et domicile, soit des administrateurs et directeurs généraux, soit, le cas échéant, l'indication des autres sociétés dans lesquelles ces personnes exercent des fonctions de gestion, de direction ou d'administration;
- 2- le texte des projets de résolution présenté par le conseil d'administration ou le directoire;
- 3- le cas échéant, le texte et l'exposé des motifs des projets de résolution présentés par les actionnaires;
- 4- le rapport du conseil d'administration ou du directoire qui sera présenté à l'assemblée;...»⁸².

Ces documents sont soumis pour information et pour contrôle au commissaire aux comptes dans le but de s'assurer et de donner une opinion sur la sincérité et concordance avec les comptes annuels.

- **Egalité entre les actionnaires :**

La loi sur les sociétés commerciales exige du commissaire aux comptes de s'assurer que l'égalité a été respectée entre les actionnaires⁸³. Ce principe selon le « MEMENTO FRANCIS LEFEBVRE. Audit et commissariat aux comptes 2003-2004 »⁸⁴ a pour but d'éviter qu'un actionnaire soit désavantagé par rapport aux autres par une opération susceptible de porter atteinte à ses droits. La rupture de cette égalité peut apparaître par exemple quand la société procède à la violation du droit de l'information préalable

⁸² Article :- 678 du code de commerce. (Décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993)

⁸³ Article :- 715 bis 4 du code de commerce

⁸⁴ MERCIER A., MERLE P., avec le concours de FLAHAUT-JASSON C. ; « MEMENTO FRANCIS LEFEBVRE. Audit et commissariat aux comptes 2003- 2004. Guide de l'auditeur et de l'audité ». Edition Francis Lefebvre 2002 ; page 748.

et nécessaire à la prise de décision collective; aussi à la répartition des résultats ou des dividendes non conformes aux dispositions statutaires. De façon générale la rupture à l'égalité qui apparaît dans le fait de retirer, restreindre ou, attribuer des droits à certains actionnaires constitue une rupture à l'égalité.

- **Prises de participation et de contrôle :**

L'auditeur contrôle l'information dans le contrôle de gestion, et mentionne ce fait dans son rapport général ;

- **Changement de méthode :**

L'auditeur vérifie la justification de ce changement et de la description dans le rapport de gestion.

- **Conventions réglementées :**

Le code de commerce dispose en substance que toute convention entre une société et l'un de ses administrateurs, soit directement ou indirectement, soit par personne interposée, doit être soumise sous peine de nullité, à l'autorisation préalable de l'Assemblée Générale, après rapport du commissaire aux comptes. L'auditeur procède au contrôle de l'existence de ce type de conventions entamées durant l'exercice audité en application de l'article 628 alinéas 2,3 et 4, de l'article 629 et 630 du code de commerce.

- **Montant global des cinq ou dix meilleurs personnes les mieux rémunérées :**

Le code de commerce préconise dans les articles 680 - 3°, 818 – 1° (d) et 819 la certification par l'auditeur légal (le commissaire aux comptes) des montants transmis par l'entreprise des cinq ou dix meilleurs personnes les mieux rémunérées, et rapporte ces informations dans un rapport spécial.

- **Montant global des dons et liste des actions nominative :**

L'auditeur certifie le montant et vérifie sa concordance avec les comptes annuels en portant l'information comme observation dans son rapport général.

- **Actions des administrateurs:**

Il est nécessaire de procéder à la vérification de la propriété et du nombre d'actions.

- **Informations sur l'actionnariat :**

L'auditeur contrôle l'information dans le rapport de gestion et fait mention dans son rapport général.

- **Dépenses somptuaires et charges réintégrées suite à un contrôle fiscal :**

L'auditeur porte une appréciation sur le risque fiscal et vérifie si l'information a été portée dans le rapport de gestion.

- **Document du premier semestre :**

L'auditeur procède à un examen limité dû au caractère intermédiaire de certains documents présentés.

5-3 Les techniques de contrôle utilisées :

On retrouve l'examen limité et les examens particuliers :

5-3.1 l'examen limité⁸⁵ : concerne les documents de synthèse tels que les situations intermédiaires ou les documents prévisionnels prévu par la loi voir l'article. L'examen limité pris isolément ne peut être utilisé pour la certification des comptes annuels mais ils peuvent utilement compléter des contrôles spécifiques

5-3.2 les examens particuliers : sont propres à chaque vérification d'informations. Il consiste pour l'essentiel à un examen analytique des informations obtenues.

⁸⁵ RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » édition presses universitaires de France 1994 page 99.

5-4 Conclusion du commissaire aux comptes sur les vérifications spécifiques :

Lorsque le commissaire aux comptes relève des inexactitudes, irrégularités ou infractions, il doit les communiquer lorsque leur importance le justifie :

- aux dirigeants sociaux afin de les faire rectifier ;
- au procureur de la république, lorsque les constatations prennent un caractère délictueux.
- à l'assemblée générale, dans le rapport général.

La CNCC précise les principes de l'insertion dans le rapport général.

5-4.1 Les principes de base pour décider de l'insertion⁸⁶ :

La mention dans le rapport général doit être faite en tenant compte du critère d'importance relative sauf pour les observations sur les actions de garantie et les informations obligatoires sur les participations et les détenteurs du capital. L'importance relative est complexe et il est difficile de fixer des critères chiffrés pouvant servir de référence pour prendre une décision. Nonobstant, la gravité du fait, ses conséquences éventuelles pour l'entreprise ainsi que l'utilité de la mention pour la prise de décision des actionnaires peuvent constituer des critères pour la notion de l'importance relative.

La CNCC précise que la vérification de la sincérité des informations données aux actionnaires doit toujours faire l'objet d'une mention dans le premier paragraphe de la deuxième partie du rapport, même si le commissaire aux comptes n'a pas d'observations à formuler.

5-4-2 les cas particuliers⁸⁷ :

⁸⁶ RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » édition presses universitaires de France 1994 page 101 et 102.

⁸⁷ RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » édition presses universitaires de France 1994 page 102 et 103.

Les irrégularités et inexactitudes réparées doivent être signalées dans le rapport général. Cette information concerne d'une part la rectification effectuée avant l'émission du rapport mais faite sur l'exercice suivant, d'autre part les irrégularités constituant une infraction pénale même si elles sont réparées.

- **Les irrégularités ou inexactitudes antérieures à l'exercice** : le commissaire au comptes n'est pas tenu de revenir sur les exercices antérieurs, il peut être amené à contrôler des informations ayant pris naissance au cours des exercices antérieurs, tel qu'une irrégularité ancienne qui subsiste au cours de l'exercice contrôlé. Il doit signaler dans son rapport les faits délictueux qu'il doit obligatoirement révéler au procureur de la république.
- **Les irrégularités ou inexactitudes postérieures à l'exercice** : si le commissaire aux comptes constate ce cas d'irrégularités avant l'émission de son rapport général, il doit les mentionner. Ceci démontre que la mission du commissaire aux comptes est permanente et ses fonctions ne prennent fin qu'après l'approbation de l'assemblée générale des comptes de l'exercice.

5-4-3 Place dans le rapport général et formulation⁸⁸ :

Les observations relatives aux vérifications spécifiques figurent dans la deuxième partie du rapport général : « vérifications et informations spécifiques ». Lorsque ces observations affectent les comptes annuels, elles doivent être mentionnées dans la première partie du rapport.

⁸⁸ RAFFEGEAU Jean, DUFILS Pierre, DE MENONVILLE Didier, « l'audit financier » édition presses universitaires de France 1994 page 103

SECTION 4 : POSITIONNEMENT DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE AVEC L'AUDIT EXTERNE

J. RENARD explique les différences, les complémentarités et les rapprochements existants entre les deux disciplines.

1 Différences⁸⁹ : elles sont regroupées en huit points :

1-1 Le statut de l'auditeur : l'auditeur interne fait partie du personnel de l'entreprise, tandis que l'auditeur externe, juridiquement indépendant, est considéré comme prestataire de service à l'entreprise dont il perçoit les honoraires.

1-2 Les bénéficiaires de l'audit : l'auditeur interne travaille pour le bénéfice des responsables de l'entreprise : managers, direction générale, éventuellement comité d'audit. L'auditeur externe certifie les comptes pour ceux qui en ont besoin : actionnaires, banquiers, clients, fournisseurs, autorités de tutelle.

1-3 Les objectifs de l'audit :

- L'objectif de l'audit interne apparaît dans la définition proposée par l'I.I.A : apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise (dispositif du contrôle interne), et de recommander des actions pour les améliorer.
- L'objectif de l'audit externe est de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et des états financiers. Pour atteindre cet objectif, l'auditeur externe est amené à apprécier les dispositifs du contrôle interne mais seulement à incidence financière, comptable et quantitative.

La vision du contrôle interne par les deux auditeurs est divergente : l'auditeur interne le perçoit comme un objectif, tandis que l'auditeur externe comme un moyen.

⁸⁹ RENARD Jacques, avec le concours de Jean Michel CHAPLAIN, « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation, 5ème édition 2004. p 70.

Le « seuil de signification » utilisé par les auditeurs externes dans leurs travaux permettant d'éliminer les erreurs dont l'importance relative ne remet pas en cause le résultat. Cette approche qui consiste à comparer la somme du litige au total du bilan et du chiffre d'affaires est totalement étrangère à l'audit interne. L'auditeur interne dans l'appréciation des activités et lors de révélation d'un dysfonctionnement, est complètement inhabituel de comparer aux ordres de grandeurs comptables. Ce dysfonctionnement peut être l'indice d'un désordre potentiel grave auquel il va falloir remédier.

1-4 le champ d'application :

L'auditeur externe explore toutes les fonctions de l'entreprise et tous les systèmes d'information qui participent à la détermination du résultat et à l'élaboration des états financiers. Le champ d'application de l'audit interne est plus vaste parce qu'il inclut toutes les fonctions de l'entreprise, dans toutes leur dimensions. Ainsi, l'appréciation technique sur l'entretien d'un matériel de fabrication, des modalités de recrutement de l'encadrement est du domaine de l'audit interne en dehors de celui de l'auditeur externe. L'audit externe s'intéressera à l'entretien ou au recrutement mais dans leur dimension financière.

1-5 la prévention de la fraude :

L'audit interne est intéressé par toute fraude dès qu'elle est susceptible d'avoir une incidence sur les résultats. La fraude concernant par exemple la confidentialité des dossiers du personnel est du domaine de l'audit interne.

1-6 l'indépendance :

Cette notion n'est pas de même nature : l'indépendance de l'auditeur externe est juridique et statutaire, celle de l'auditeur interne est relative au positionnement du service et à la pratique de l'objectivité.

1-7 la périodicité :

L'auditeur externe travaille de façon intermittente dans l'entreprise, seulement à des moments privilégiés à la certification des comptes. L'auditeur interne travaille en permanence dans son entreprise sur des missions planifiées, avec la même intensité, quelle que soit la période.

1-8 la méthode :

Les méthodes utilisées par l'auditeur externe se réalisent à base de rapprochements, analyses, inventaires ; ces méthodes sont connues et ont déjà fait leur preuve. La méthode de l'auditeur interne est spécifique et originale.

A travers les différences citées entre les deux fonctions, elles ne doivent pas s'ignorer sans pour autant se confondre. L'appréciation et la mise en œuvre de leur complémentarité sont pour l'organisation une garantie d'efficacité.

2- Complémentarités

Les auteurs RAFFEGEAU J., DUFILS P. et GONZALEZ R. dans leur ouvrage⁹⁰ « Audit et contrôle des comptes » expliquent que pour l'auditeur externe, la fonction d'audit interne est un élément privilégié de contrôle interne, dont il convient d'apprécier l'objet et l'efficacité. Dans la mesure où les contrôles effectués par l'auditeur interne sont jugés sérieux et dont les conclusions concordent, l'auditeur externe est en droit de faire confiance et doit s'efforcer d'établir avec l'auditeur interne d'étroites relations de collaboration. Il est important que la collaboration entre auditeurs internes et externes démarre le plus rapidement possible. Elle pourra éviter les déperditions d'efforts qui résultent d'un double contrôle.

⁹⁰ RAFFEGEAU J., DUFILS P. et GONZALEZ R. ; « Audit et contrôle des comptes » ; édition Publi-Union. Page 176.

RENARD Jacques explique dans son ouvrage⁹¹ la complémentarité entre l'audit interne et externe par la norme 2050 qui implique une collaboration entre l'audit interne et externe. Elle se concrétise par le partage d'informations qui peuvent intéresser l'auditeur interne et réciproquement l'auditeur externe, et ceci dans la mesure où l'auditeur interne ou externe, peut fonder un jugement ou étayer une démonstration, sur la base des informations partagées. Cette collaboration est explicitement étayée dans les normes 2050 et 2440. Les diverses recommandations professionnelles prévoient une coordination entre les travaux réalisés par les auditeurs internes et les auditeurs externes. Cette organisation doit être aménagée pour éviter la duplication des travaux et pour sauvegarder l'indispensable indépendance des auditeurs externes.

⁹¹ Jacques RENARD, avec le concours de Jean Michel CHAPLAIN, « Théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation, 5ème édition 2004. Page 73.

Conclusion :

L'auditeur interne effectue au sein de l'entreprise un contrôle permanent des enregistrements comptables et des vérifications spéciales des procédures administratives dans les services, visant principalement à s'assurer du respect des instructions données et à parvenir ou à détecter les détournements dans les opérations particulièrement susceptibles de les favoriser. Les constatations relevées au moyen de l'audit interne et les suggestions en découlant servent à améliorer le dispositif de contrôle interne en remédiant à ses faiblesses.

L'auditeur interne accumule de cette façon une connaissance intime des particularités, des forces et des faiblesses de l'organisation et de sa comptabilité, qui est beaucoup plus approfondie que celle que ne pourra jamais acquérir un auditeur externe. Cependant les travaux de l'auditeur interne ne sont pas suffisants du fait qu'il est employé de la firme où il exerce ses contrôles ; il peut être influencé par des considérations de personnes, accepter le compromis et manquer d'autorité.

Même si l'audit interne des états financiers était toujours impartial, il n'est pas possible d'être juge et partie. Cependant l'audit externe en particulier le contrôle légal ou commissariat aux comptes, doit être effectué par des mandataires des actionnaires, absolument indépendants de la société auditée. La mission du commissaire aux comptes est permanente ; celui-ci est désigné par l'assemblée générale d'une société ou organisme parmi les professionnels inscrits au tableau de l'ordre national. La durée du mandat n'excède pas six années (mandat de trois années renouvelable une fois).

L'expression «*certifier la régularité et la sincérité des comptes* » introduite en France en 1966 ne figure pas dans le code de commerce algérien de 1975 (ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975). L'article 678 du code de commerce stipule, entre autres, que le commissaire aux comptes a pour mission «de contrôler la régularité et la sincérité

des inventaires et des bilans ainsi que l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du Conseil d'administration »⁹²

Ce n'est qu'avec l'article 715 bis 4 du code de commerce (décret législatif 93-08 du 25 avril 1993)⁹³ que figure, entre autres, parmi les prérogatives des commissaires aux comptes la certification de la régularité et de la sincérité de l'inventaire des comptes sociaux et du bilan.

Enfin, l'article 10 bis du code de commerce (ordonnance 96 - 27 du 9 décembre 1996)⁹⁴ fait obligation aux personnes morales commerçantes de « procéder ou de faire procéder à la vérification et à la certification de leurs comptes et bilans dans les formes légales requises... »

⁹² ARTICLE 678 DE L'ORDONNANCE N°75-59 portant code de commerce. J.O N° 101 du 19 / 12 / 1975, p 1074-1134, page 1120.

⁹³ ARTICLE 715 BIS 4 DU DECRET LEGISLATIF N° 93-08 du 25.04.1993 modifiant et complétant l'ordonnance N° 75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce. J.O N° 27 du 27.04.1993, page 24.

⁹⁴ ARTICLE 10 BIS DE L'ORDONNANCE N° 96-27 du 09.12.1996 modifiant et complétant l'ordonnance N° 75 - 59 du 26.09.1975 portant code de commerce. J.O N° 77 du 11.12.1996, page 4.

CHAPITRE 03 :

L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE

DANS LA SPA UNILEVER ALGERIE

INTRODUCTION

L'étude du cas pratique de notre travail de recherche a été réalisée au niveau de la société UNILEVER ALGERIE. L'objet de ce chapitre porte sur la pratique de l'audit financier et comptable dans ses différents domaines tel qu'il existe dans cette société. L'activité principale de la SPA UNILEVER ALGERIE est la commercialisation et la production des produits alimentaires, des détergents et des produits cosmétiques.

Cette société par actions siège à la zone industrielle de Hassi-Ameur, Oran; la superficie du site est de 27569 m² est partagé entre les Bâtiments (10.100 m²) et les Magasins produits (5.210 m²). Les produits fabriqués sont les produits de soins personnels et domestiques. Les installations techniques ainsi que le matériel et outillage industriel installés à la société UNILEVER ALGERIE offrent une capacité de production de 168 t/jour de détergents, 18 t/jour de shampoing et 2 t/jour de pâte de dentifrice. En 2006, la production de la société s'élève à: 43.576 t de détergents, 1360 t de shampoing et 203 t pâte de dentifrice

Rappelons que l'audit financier et comptable est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Dans la société Unilever Algérie cette mission est assurée d'une part par un salarié de l'entreprise: "auditeur interne" et d'autre part un auditeur externe menant sa mission dans un cadre légal: "le commissaire aux comptes".

Le dirigeant de la société UNILEVER Algérie a pour obligation de certifier l'exactitude des comptes et la qualité des procédures de contrôle interne. Cette particularité intervient en application de la loi américaine Sarbane-Oxley qui impose à toutes les entreprises cotées aux États-Unis, de présenter à la commission américaine des opérations de bourse (SEC) des comptes certifiés personnellement par leur dirigeant. Cette loi

concerne aussi les 1 300 groupes européens ayant des intérêts aux États-Unis dont le Groupe UNILEVER.

L'objectif de la commission américaine des opérations de bourse (SEC) avec la loi Sarbanes-Oxley est de s'assurer qu'une société met bien en place les procédures nécessaires à la collecte, l'analyse et la diffusion de toute information qui doit être incluse dans les rapports financiers.

Le commissaire aux comptes exerce également sa mission d'audit financier et comptable dans le cadre d'une mission légale, rappelons que la loi N° 91-08 du 27 avril 1991 résume le rôle du commissaire aux comptes en donnant une définition légale qui suit : « est commissaire aux comptes, au sein de la présente loi, toute personne qui, en son nom propre et sa propre responsabilité, fait profession habituelle d'attester de la sincérité et de la régularité des comptes des sociétés et des organismes prévus à l'article 1er ci-dessus, en vertu des dispositions de la législation en vigueur ».

Nous tenterons dans ce chapitre d'étayer la mission de l'auditeur interne et externe ayant une incidence sur les états financiers. On s'intéressera donc à l'audit financier et comptable pratiqué dans la SPA UNILEVER Algérie. A cet effet, nous présenterons dans ce troisième chapitre cinq (05) sections.

Dans la première section, nous présenterons la société UNILEVER groupe et notamment la société Unilever Algérie objet de notre enquête. Dans la seconde section, nous présenterons les auditeurs financiers dans la SPA Unilever Algérie. Le déroulement d'une mission d'audit financier et comptable au niveau interne sera présenté dans troisième section, et au niveau externe dans la quatrième section. La dernière section de ce chapitre aura pour objet de présenter les différents constats et recommandations formulés suite à une mission d'audit interne et externe de la société par actions Unilever Algérie.

SECTION 01: PRESENTATION GENERALE DE LA SOCIETE

UNILEVER

1 Présentation du groupe UNILEVER

1-1 La création d'UNILEVER :

Le groupe UNILEVER a été fondé en 1930 par la fusion de la compagnie néerlandaise de margarine, Margarine Unie et du fabricant anglais de savon Lever Brothers (dont William Lever) formant l'une des premières multinationales de produits de grande consommation. La fusion fut entreprise pour bénéficier de l'usage partagé de l'huile de palme nécessaire pour la margarine comme pour le savon. Le nom actuel provient ainsi de la contraction du nom de ces deux entités: Margarine Unie + Lever Brothers. Unilever N.V. siégée à Rotterdam et Unilever PLC siégée à Londres sont les deux sociétés mère du groupe. Ces deux sociétés qui économiquement agissent comme une seule entité, sont respectivement cotées en bourse à Rotterdam et Londres.

1-2 L'évolution d'UNILEVER :

La société UNILEVER a connu une évolution significative à travers plusieurs décennies. Cette évolution est marquée par un certain nombre d'événements et de transformations récapitulés comme suit:

- Les années 1930 :

La première décennie du groupe n'est pas simple. Elle débute avec la récession économique et finit avec la seconde guerre mondiale. L'entreprise rationalise ses opérations et continue à se diversifier. En 1930, la fusion de Margarine Unie/Union avec Lever Brothers Ltd. est réalisée pour former Unilever. La néerlandaise Margarine Unie devient Unilever N.V. et la britannique Margarine Union rachète les actions de Lever Brothers pour devenir Unilever Ltd.

- **Les années 1940:**

Les opérations mondiales d'Unilever se fragmentent mais l'entreprise continue son expansion vers le marché des produits alimentaires et augmente l'investissement dans la recherche et le développement: d'énormes investissements ont été réalisés dans le domaine des nouvelles technologies et dans le domaine de la recherche.

- **Les années 1950:**

Les activités qui se développent grâce à la naissance des nouvelles technologies et de la communauté économique européenne, permettent une augmentation du niveau de vie à l'ouest, ainsi que l'ouverture de nouveaux marchés autour du monde.

- **Les années 1960 :**

Unilever développe de nouveaux produits, s'implante dans de nouveaux marchés et conduit une politique d'acquisition ambitieuse suivant la croissance économique mondiale.

- **Les années 1970 :**

Les conditions économiques difficiles et l'inflation élevée rendent les années 70 difficiles pour tous, mais dans le secteur des biens de consommation à rotation rapide, une concurrence qualifiée de rude entre les grands distributeurs, rend les affaires particulièrement difficiles. Les activités d'UNILEVER connaissent une extension aux domaines de la Chimie et de l'Emballage.

- **Les années 1980 :**

Unilever est désormais l'une des plus grandes entreprises mondiales, cependant l'entreprise décide de rationaliser son portefeuille en se concentrant sur les produits et les marques phares. Dans cette optique l'entreprise opère une acquisition en 1980 de "FABERGE/ELIZABETH ARDEN" et du parfum "CALVIN KLEIN", alors que son activité est représentée à 60% par de l'Agro-alimentaire surgelé, de la Crème glacée,

Soupe, Thé et Produits d'Entretien Corporels. UNILEVER réalise dans cette même décennie (1987) aux USA l'acquisition de "CHESEBROUGH/POND'S".

- **Les années 1990 :**

Le groupe s'implante en Europe Centrale et de l'Est et se concentre davantage sur les catégories clés. Unilever continue son expansion par l'acquisition de «AMORA/MAILLE» en 1999. Cette politique amène la vente de près de deux tiers des marques dont les anciennes activités, incluant les compagnies d'emballages et les spécialités chimiques.

- **Le 21^{ème} siècle :**

La compagnie est restructurée pour refléter la séparation entre Unilever Bestfoods (alimentaire) et Home and Personal Care divisions (Entretiens Domestiques et Corporels).

On note l'acquisition de SLIM FAST, BEN & JERRY'S and Bestfoods.

Cette décennie débute avec une nouvelle stratégie dénommée "PATH TO GROWTH" , une stratégie sur cinq ans et à partir de 2004. Le groupe focalise ses efforts sur les besoins des consommateurs du 21e siècle avec la mission vitalité.

1-3 Les principaux commentaires pour l'année 2005 :

L'entreprise a enregistré au cours de l'année 2005 une amélioration de son chiffre d'affaire atteignant une croissance positive de 3,1%. La marge brute enregistré à son tour une nette augmentation de 13,4% malgré une hausse de 500 millions d'euro des dépenses publicitaires. Le taux de profitabilité reste assez élevé car les dividendes par action ont enregistré une augmentation de 37% dont 22 % proviennent d'opérations habituelles.

A fin 2006, Unilever emploie près de 223 000 personnes dans une centaine de pays à travers le monde, et soutient les métiers de plusieurs distributeurs, sous-traitants et fournisseurs.

1-4 Les produits d'UNILEVER :

Unilever est considérée comme l'un des plus importants producteurs de produits de grande consommation à l'échelle mondiale. Unilever est présente dans une centaine de pays. Elle commercialise de nombreuses marques regroupées en trois catégories : l'alimentaire, les soins de la personne et l'entretien de la maison. A la fin de l'année 2006, la société compte plus de 400 marques, 14 catégories en passant par le foyer, les soins personnels et les produits alimentaires ; cette compagnie touche ainsi les vies d'autant de personnes et de différentes manières. A la même période Unilever investit 1 milliard d'euros chaque année dans la recherche et le développement, et possède cinq laboratoires à travers le monde qui explorent les nouvelles idées et techniques pour aider à développer ses produits.

Parmi les marques présentes en Algérie: thé LIPTON, ALSA, lessive OMO, shampoings TIMOTEI et SUNSILK; pâte de dentifrice SIGNAL et CLOSE UP, les parfums CK de Calvin Klein, etc. Un grand nombre d'entre elles sont leaders sur le marché international. L'augmentation constante de l'effectif des marques fournit des expériences plus intenses et plus enrichissantes en produits.

1-5 La stratégie d'UNILEVER :

Pour atteindre ses objectifs de croissance, Unilever a mis en place en 2000, une stratégie « PATH TO GROWTH » (traduit au français par "parcours de la croissance") articulée autour de six grands axes :

1. la concentration sur les marques clé,
2. la simplification des systèmes
3. le développement d'un service de production reconnue dans le monde
4. le Renouement avec ses consommateurs
5. l'exploration de nouveaux canaux de distribution

6. le développement d'une culture d'entrepreneur

Elle consolide entre autre ses marques en deux divisions, une pour les produits alimentaires, la deuxième enveloppe tous les produits de soins corporels et d'entretien de la maison.

UNILEVER a développé une activité d'exportation à partir de distributeurs locaux, grâce auxquels, elle atteint en 2000, un chiffre de 20 millions d'euro.

Elle détient alors près de 70% du marché des dentifrices avec la marque Signal, 55% du marché des déodorants et enfin 20% des produits sanitaires.

2 Présentation de la SPA UNILEVER ALGERIE :

2-1 Présentation d'UNILEVER MAGHREB :

Unilever Maghreb couvre cinq pays qui sont le Maroc, l'Algérie, la Tunisie, la Mauritanie et la Libye avec des usines implantées dans 3 pays et la commercialisation de produits au travers des distributeurs en Libye et Mauritanie. Au Maghreb, Unilever est présente à travers quatre (04) unités de production : deux (02) au Maroc, une (01) en Algérie et une (01) en Tunisie. Unilever Maghreb est présente en Libye et Mauritanie à travers l'exportation. Toutes les fonctions sont organisées au niveau régional et pilotées en grande partie à partir du Maroc. L'activité principale est la production et la commercialisation de produits de grande consommation et toutes les fonctions sont organisées de sorte à apporter le soutien nécessaire pour répondre aux besoins des consommateurs, des clients, et des employés.

2-2 La création d'UNILEVER ALGERIE :

En Algérie l'activité de la société UNILEVER a été présente dès 1954 par le lancement du détergent "OMO" à partir de la France sur le marché national. Cette marque est produite localement dès 1958 et devient rapidement leader sur le marché national. Unilever quitte l'Algérie en 1968, conséquence de la nationalisation des biens de

l'entreprise. Depuis 1990, la politique de libéralisation des investissements en Algérie a été lancée, Unilever a cependant raté la privatisation d'une partie de l'ENAD en faveur de Henkel en 1999. En 2001, la société UNILEVER est introduite progressivement dans la sphère économique en Algérie, ce choix de pénétration alternative s'est réalisé avec "Greenfield operations" en produits alimentaires, produits d'entretien, produits d'hygiène et de beauté avec un partenaire privé local.

A la fin de l'année 2006, l'entreprise accomplit plusieurs objectifs: les investissements représentent environ 25 millions d'euro; les opérations d'exploitation ont commencé au début de l'année 2002 en employant directement plus de 450 personnes avec 5 expatriés. Plusieurs marques de qualité internationale ont été lancées avec succès: Omo, Sunsilk, Dove, Lux, Signal, Rexona, Axe, Knorr, Amora, Alsa & Lipton.

2-3 Les dates Clés d'UNILEVER ALGERIE:

Afin de mieux positionner l'entreprise qui a fait l'objet de notre étude: UNILEVER Algérie; nous avons jugé utile de citer quelques dates significatives de l'entreprise:

- création légale de la compagnie : février 02
- Empaquetage temporaire d'OMO : juin 02
- création d'une branche interne à Sétif : septembre 02
- Connexion aux e-mails : septembre 02
- Part de marché d'OMO de 25% : décembre 02
- 98% OMO est distribué : février 03
- Fabrication locale d'OMO : mai 03
- Production locale de Sunsilk : novembre 03
- Production locale de Signal : février 04
- Management du distributeur : avril 04
- Médaille de Bronze: "Path to growth" : février 04

- Implémentation de TPM (maintenance productive totale) : août 05
- Certification ISO 14001/2004 & 9001/2000 : juillet 06

2-4 Les activités d'UNILEVER ALGERIE :

L'activité d'Unilever est organisée en une grande catégorie HPC⁹⁵:

- Produits d'entretien : OMO et OMO MATIC.
- Produits d'hygiène et de beauté: produits dentaires (Close-Up et Signal 2), produits de soins et d'hygiène de la peau, déodorants, et produits capillaires (Axe, Dove, Sunsilk, Rexona, Lux, Fair and Lovely, Brut, etc.).

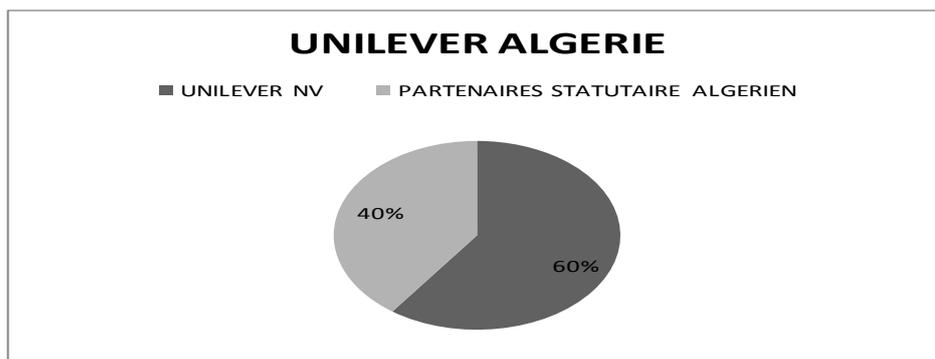
Le nombre de produits finis locaux s'élève à 29 produits et représente un taux de 68% des produits de l'entreprise, les autres produits (32%) sont importés: Dove, Sunsilk, Lux, Rexona, Axe, Knorr, Amora, Alsa, Lipton, etc. Les matières premières sont fournies par des fournisseurs locaux à hauteur de 9 %, le reste est importé.

2-5 La structure des Associés et des ressources humaines d'Unilever Algérie :

Le capital social de la SPA UNILEVER ALGERIE s'élève à 1 601 000 000 da ; il est subdivisé en apport en numéraire pour 1 562 100 426 da et en apport en nature pour 38 899 574 da.

La structure des associés de la SPA UNILEVER ALGERIE est représentée comme suit :

⁹⁵ HPC : 'Hand and Personal Care' : produits d'entretien et produits d'hygiène et de beauté.



Schéma⁹⁶ : structure des associés de la SPA UNILEVER ALGERIE

La répartition des salariés dans la SPA UNILEVER ALGERIE est récapitulée dans le tableau suivant :

Désignation	2003	2004	2005	2006
Cadre	27	26	32	33
Employés	260	615	449	457
Total	287	641	481	490

Tableau⁹⁷ : les ressources humaines à la SPA UNILEVER ALGÉRIE

2-6 Les principaux indicateurs financiers:

Les indicateurs suivant sont exprimés en K€.

Nature de l'indicateur	2002	2003	2004	2005
Chiffres d'Affaires	20 107	49 666	55 918	64 567
Résultat Annuel	- 5 309	- 2 527	1 627	5 829
Besoin de fonds de roulement	7 905	11 055	14 862	12 187
Dépenses d'investissement	12 667	8 009	1 647	1 357
Impôts et taxes				
TAP	281	695	783	904
TVA	-	-	2 198	2 826
Droits de Douanes	3 540	8 497	5 831	4 183
Précompte	81	137	158	115

Tableau des indicateurs financiers d'UNILEVER ALGERIE

⁹⁶ Source : Rapport d'activités exercice 2006 de la SPA UNILEVER ALGERIE

⁹⁷ FELLA Ayachi; « **AUDIT DES SALAIRES, cas SPA UNILEVER ALGERIE** » ; mémoire de Magister en sciences commerciales, 2006-2007 ; page 93.

2-7 Structure organisationnelle:

L'objet de ce chapitre porte sur la pratique de l'audit financier et comptable dans ses différents domaines tel qu'il existe dans la société UNILEVER ALGERIE. L'auditeur interne qui mène sa mission d'investigation, est directement rattaché à la direction des finances. Nous présenterons en premier lieu la structure organisationnelle de la société par action d'UNILEVER ALGERIE, et par la suite nous présenterons la fonction d'audit interne telle qu'elle est présente dans la direction des finances.

2-7-1 Organigramme Général

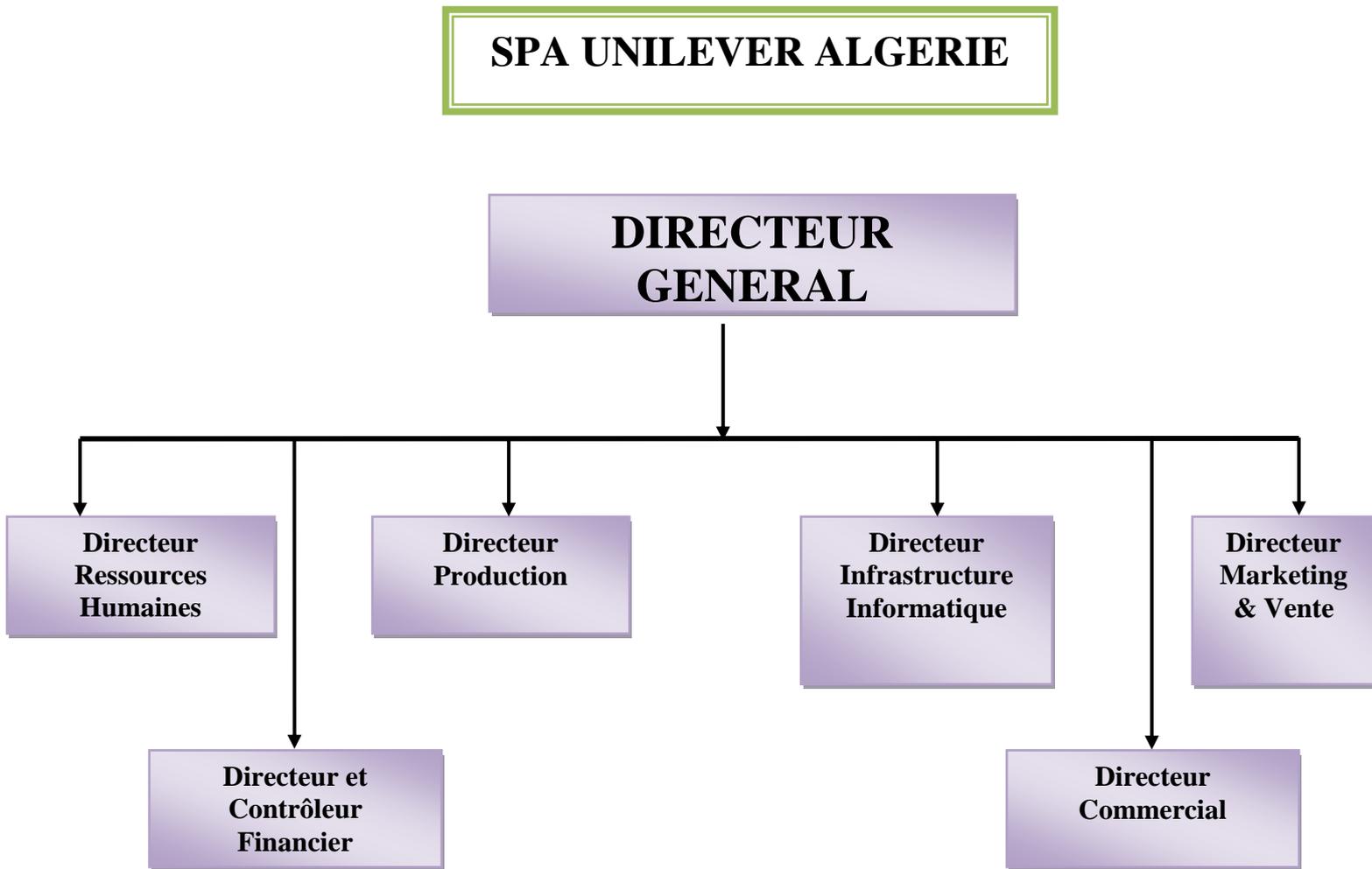
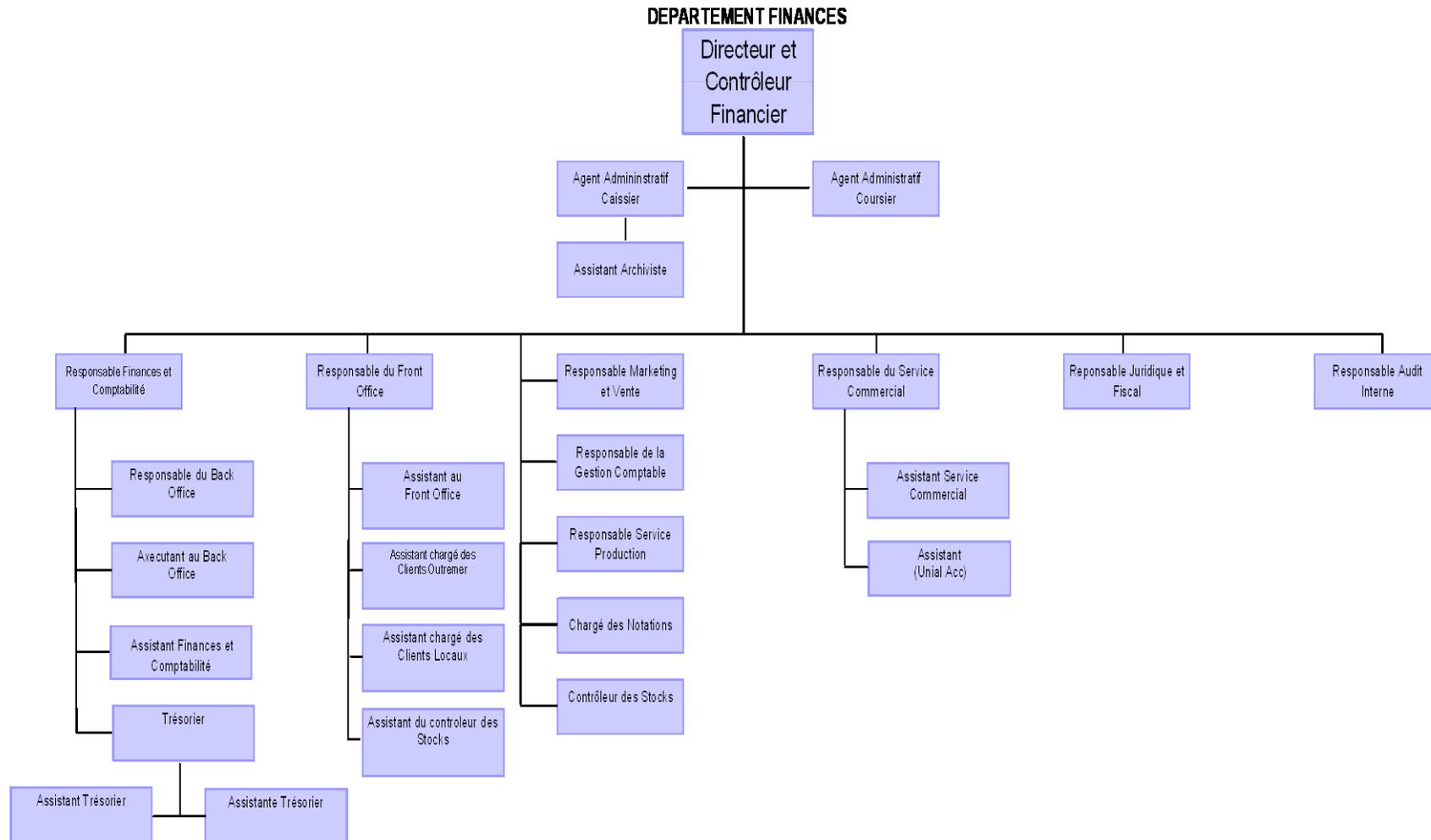


Schéma 02 :

2-7-2 L'organigramme du département finance:



SECTION 02: LES AUDITEURS FINANCIERS DANS LA SPA

UNILEVER ALGERIE

1 Loi SARBANE-OXLEY :

1-1 La présentation de la loi Sarbane-Oxley⁹⁸ :

La loi Sarbanes-Oxley (ou SOX) a été diffusée en 2003 dans la foulée de scandales liées aux affaires Enron (2001), Andersen (2002) et WorldCom ou Parmalat (2003). Il est apparu nécessaire de redonner confiance aux actionnaires, créanciers et employés, lésés par les nombreux scandales financiers qui défrayent la chronique des entreprises américaines et autres. Cette reconquête de confiance se devait de passer par la mise en place de réformes radicales dans la gouvernance d'entreprise.

Avec la crise de 2008-2009, le risque systémique du système financier s'est révélé au grand jour avec sa cohorte d'abus révélés signe d'une décadence de la gouvernance des systèmes de contrôles publics.

Cette loi qui constitue la plus importante réforme aux États-Unis depuis la crise des années 1930, est guidée par trois grands principes : l'exactitude et l'accessibilité de l'information, la responsabilité des gestionnaires et l'indépendance des organes vérificateurs.

1-2 L'objectif de la loi Sarbane-Oxley

Cette loi a pour objectif d'augmenter la responsabilité de la société et de mieux protéger les investisseurs, ainsi que de redonner confiance aux investisseurs et aux petits épargnants. Cette loi comporte un volet qui nous préoccupe directement dans cet article : l'obligation pour les dirigeants des sociétés américaines d'évaluer l'efficacité et la qualité

⁹⁸ <http://fr.wikipedia.org>

de leur système de contrôle interne. Ainsi, après avoir présenté brièvement les principaux éléments de cette loi, nous développerons les dispositions portant sur le contrôle interne. Mais il convient de ne pas négliger les conséquences de cette loi américaine, tant en termes d'organisation des entreprises qu'au plan mondial.

1-3 Le contenu de la loi Sarbane-Oxley

La loi Sarbanes-Oxley impose à toutes les entreprises cotées aux États-Unis, de présenter à la commission américaine des opérations de bourse (SEC) des comptes certifiés personnellement par leur dirigeant. Cette loi concerne aussi les 1 300 groupes européens ayant des intérêts aux États-Unis dont le Groupe UNILEVER.

Elle rend donc les dirigeants pénalement responsables des comptes publiés. Elle assure aussi et surtout l'indépendance des auditeurs face aux pressions dont ils peuvent être l'objet de la part des dirigeants d'entreprise.

La loi contient six axes principaux : la certification des comptes, contenu des rapports, contrôle de la SEC, comité d'audit règle de l'audit, comités d'audit et règles d'audit, création du "Public Company Accounting Oversight Board" et sanction.

1-3-1 La certification des comptes :

Le directeur général (Chief Executive Officer, CEO) et le Directeur Financier (Chief Financial Officer, CFO) sont obligés de certifier les états financiers publiés, au moyen d'une déclaration signée (loi Sarbanes-Oxley, article 302).

1-3-2 La contenu des rapports

Les entreprises doivent fournir à la commission américaine des opérations de bourse (SEC) des informations supplémentaires afin d'améliorer l'accès à l'information et la fiabilité de cette information. Les entreprises doivent rendre publics les ajustements

comptables identifiés par les auditeurs, les engagements hors bilan, ainsi que les changements dans la propriété des actifs détenus par les dirigeants. En outre, les dirigeants doivent rédiger un rapport sur les procédures du contrôle interne et préciser si un code d'éthique a été adopté.

1-3-3 Le contrôle de la Securities and Exchange Commission SEC⁹⁹ :

La SEC devra procéder à un contrôle régulier des sociétés cotées, ce contrôle devant intervenir au moins une fois tous les trois ans.

1-3-4 Les comités d'audit et les règles d'audit :

Les entreprises doivent mettre en place un comité d'audit indépendant pour superviser le processus de vérification. Ce comité est responsable du choix, de la désignation, de la rémunération et la de supervision des auditeurs. Il doit également mettre en place des procédures pour recevoir et traiter les réclamations mettant en cause la comptabilité, les contrôles internes comptables et l'audit, et pour garantir le traitement confidentiel des observations émanant du personnel de la société concernant des problèmes comptables ou d'audit (loi Sarbanes-Oxley, article 301).

En outre, la loi prévoit la rotation des auditeurs externes (article 203). Par ailleurs, dans le souci de réduire les conflits d'intérêts, les auditeurs externes ne peuvent offrir à l'entreprise dont ils vérifient les comptes, des services autres que ceux qui sont directement reliés à cette activité, notamment des services liés à la mise en place de systèmes d'information (loi Sarbanes-Oxley, article 201).

1-3-5 La création du "Public Company Accounting Oversight Board" :

⁹⁹ SEC (Securities and Exchange Commission) : commission américaines des opérations de bourse.

Dans le cadre de la loi (articles 101-109), un nouvel organisme de réglementation et de surveillance est créé, le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Cet organisme doit superviser les cabinets d'audit, établir des normes, mener des enquêtes et sanctionner les personnes physiques ou morales qui ne respectent pas les règles. Dépendant de la commission américaine des opérations de bourse (SEC), ce nouvel organisme de contrôle comprend cinq membres nommés par celle-ci, et dispose de pouvoirs d'enquête et de sanction.

1-3-6 Les sanctions:

Des sanctions pénales sont créées et d'autres considérablement renforcées. Nous retiendrons, à titre d'exemple, que la certification d'états financiers non conformes à la réglementation est passible d'une amende d'un million de dollars ou d'un emprisonnement de 10 ans au plus. En outre, la commission intentionnelle de la même infraction fait passer l'amende à 5 millions de dollars et l'emprisonnement à 20 ans (article 906 de la loi Sarbanes-Oxley).

La falsification de documents dans le but de faire obstacle à une enquête fait l'objet d'une amende à laquelle peuvent venir s'ajouter des peines de prison pouvant atteindre 20 ans (article 802 de la loi Sarbanes-Oxley).

1-4 Les conséquences de la loi Sarbane-Oxley sur l'organisation de l'entreprise :

La loi Sarbanes-Oxley, et notamment ses composantes traitant du contrôle interne, va tout d'abord avoir des conséquences sur les entreprises elles-mêmes. L'objectif de la commission américaine des opérations de bourse (SEC) avec la loi Sarbanes-Oxley est, rappelons-le, de s'assurer qu'une société met bien en place les procédures nécessaires à la collecte, l'analyse et la diffusion de toute information qui doit être incluse dans les rapports financiers. En conséquence, en raison de l'obligation de certifier les états financiers par la

direction de l'entreprise (article 302 de la loi), les sociétés doivent considérer le fait d'adopter des procédures internes particulières pour délivrer ces certifications. Dans ce contexte, le directeur général et le directeur financier doivent discuter avec le comité d'audit, le conseil d'administration et les auditeurs externes, toute déclaration concernant les états financiers de l'entreprise est mentionnée dans les rapports périodiques.

Concernant le contrôle interne, la loi oblige les entreprises à évaluer, sous la responsabilité de la direction, l'efficacité de la conception et la mise en place des procédures de contrôle. Cette évaluation a pour objectif d'identifier les points faibles de chaque procédure ainsi que toute faiblesse qui puisse mettre en cause la capacité de l'entreprise à collecter, analyser et révéler l'information exigée dans un délai de temps défini. Tout changement dans les procédures de contrôle, y compris les actions correctives qui ont été prises suite à l'identification de faiblesses ou déficiences, doit également être évalué. Avant la publication du rapport annuel, les résultats de cette évaluation doivent être communiqués et réexaminés par la direction et par le conseil d'administration de l'entreprise.

La SEC¹⁰⁰ ne propose pas de procédures spécifiques pour diriger cette évaluation. Chaque entreprise doit plutôt développer les procédures qui s'adaptent le mieux à sa gestion et au déroulement de ses activités. Néanmoins, la SEC propose la création d'un comité dépendant de la direction qui serait responsable de l'évaluation du caractère significatif des informations obtenues et de la détermination de l'opportunité de leur publication .

Selon la SEC¹⁰¹, ce comité peut être formé par les membres suivants : le chef comptable (principal accounting officer) ; le responsable juridique ou membre du

¹⁰⁰ SEC : commission américaine des opérations de bourse

¹⁰¹ SEC : commission américaine des opérations de bourse

management qui rend compte au responsable juridique (the general counsel or other senior legal official with responsibility for disclosure matters who reports to the general counsel) ; le responsable de la gestion des risques principal risk management officer) ;le responsable des relations avec les actionnaires (chief investor relations officer);les autres membres du management ou employés, y compris des personnes qui participent aux différentes activités, si la société le juge nécessaire.

Enfin, les exigences de la loi Sarbanes-Oxley sur la validation du contrôle interne augmenteront sensiblement le coût de l’audit pour les groupes cotés aux États-Unis : les auditeurs voudront avoir la certitude que le processus de contrôle choisi par le management est rigoureux, ce qui comportera un renforcement des vérifications. Les contrôles financiers devront être dûment documentés et communiqués à toutes les personnes concernées, et leur efficacité testée. Inévitablement, ces lourdes procédures risquent de focaliser l’attention du management sur la forme des contrôles, et de faire passer au deuxième plan le contenu.

2 Présentation de la Fonction Audit Interne dans la SPA UNILEVER ALGERIE :

Le processus de recrutement de la SPA UNILEVER ALGERIE donne lieu à l’établissement d’un document intitulé «job description» qui, traduit en français par « description de fonction » ; détaille le rôle et les responsabilités liés au poste à pourvoir.

Concernant le poste de l’auditeur interne, le document qui détaille la description de fonction relative à ce poste et où figure les informations sur :

- Identification du poste
- Raison d’être du poste
- Activités principales
- Résultats attendus

- Les contacts nécessaires du poste
- Connaissances à mettre en œuvres
- Responsabilités liées aux initiatives

2-1 L'identification du poste :

- Titre du poste : Auditeur interne stagiaire (internal audit manager trainee)
- Titre du responsable hiérarchique : Directeur Financier (financial and manager controller)
- Département : finances

2-2 Les raisons d'être du poste :

- Responsable de la gestion du système du contrôle interne (local, régional et groupe) fiable et vérifiable.
- Pouvoirs de signature pour les opérations commerciales courantes de la société;

2-3 Les activités principales et les résultats attendus :

L'entreprise dresse une liste d'opérations permettant à l'auditeur interne d'atteindre les objectifs favorisant une bonne mise en place d'un processus d'audit matérialisé par un rapport d'audit mensuel

2-3-1 La tenue des papiers de travail selon un modèle agréé :

Appartenant à la région du Maghreb, l'entreprise dispose d'un plan d'audit interne spécial Maghreb, son exécution est en relation directe avec le processus d'OCA.

L'entreprise doit veiller à la bonne documentation de tous les tests afférents à ce plan d'audit et selon une référentiation croisée avec les différents éléments du processus d'OCA.

La coordination des travaux d'audit avec le département d'Audit Maghreb est requise.

2-3-2 Le classement des papiers de travail :

La nomination d'un Responsable du reporting « OCA » contribue à la bonne présentation des travaux d'audit et à la documentation des papiers de travail. Elle est requise selon les exigences de Sarbanes-Oxley Act.

Le classement doit se faire en respect de la référenciations et les exigences de la documentation d'OCA.

2-3-3 La mise en place d'un rapport périodique

Ce rapport doit être communiqué chaque début du mois. La ponctualité et le respect des recommandations, adressées aux responsables des points d'audit, permettent la diffusion de rapports périodiques.

2-3-4 Le suivi des actions mis à jour

Cette mise à jour s'effectue par une confirmation des points relevés avec les personnes concernées et suit la réalisation des plans d'action agréés.

2-3-5 La note de synthèse d'audit

Sur demande des différents départements, des audits périodiques de performances doivent être effectués concernant des domaines de risques autres que ceux prévus par le plan d'audit dans la société. Il arrive que la demande émane même de la région inter Maghreb au titre d'un audit interne.

La note de synthèse doit être adressée au département demandeur, elle doit être à son tour périodique.

2-3-6 La tenue des documents réglementaires

L'audit doit intervenir sur les différents livres légaux et documents constituant les obligations sociales, fiscales et comptables de la société.

Il s'agit de tous les livres et documents légaux et fiscaux conformes à la législation en vigueur.

2-3-7 Le respect des autorités signataires

Il s'agit du contrôle des pouvoirs de signature auprès de banques pour toutes les opérations commerciales courantes de la société.

2-4 Les contacts nécessaires du poste

Les différentes étapes d'une mission d'audit qu'elle soit interne (chapitre 2, section 01) ou externe (chapitre 02, section 2) passe obligatoirement par des entretiens avec des contacts nécessaires à la collecte des informations nécessaires à la réalisation de la mission confiée.

Les différents contacts de l'auditeur interne de la société UNILEVER ALGERIE peuvent être internes ou externes:

- Les contacts internes : tous les départements de la société régionale et des départements d'audit du groupe UNILEVER MAGHREB (Maroc et Tunisie)
- Les contacts externes : consultants juridiques et fiscaux

2-5 Les connaissances à mettre en œuvre

Afin de mener à bien ses travaux d'investigation, l'auditeur interne devra utiliser ses connaissances et aptitudes concernant les disciplines suivantes: la maîtrise de gestion comptable, la maîtrise du contrôle interne et de l'audit, la réglementation juridique et fiscale de la comptabilité, et le droit commercial.

2-6 Les responsabilités liées aux initiatives et autonomie

Nous verrons, ci après, qu'un programme de travail détaillé concernant la fonction d'audit interne de la société est adressé à l'auditeur interne. Ceci peut laisser croire qu'aucune initiative n'est possible à entreprendre par l'auditeur de la société UNILEVER ALGERIE. Cependant la prise d'initiative va se matérialiser dans la réalisation des actions suivantes par l'auditeur interne:

- Organisation des travaux d'audit en fonction du délai du plan d'audit
- Remonter les défaillances de conception et d'application et proposition continue des améliorations des procédures ;

4 Le commissariat aux comptes dans la SPA UNILEVER ALGERIE :

Un audit légal, le commissariat aux comptes, est pratiqué selon les normes professionnelles applicables en Algérie ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à examiner, par les sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et apprécier leur présentation d'ensemble. Les contrôles effectués doivent fournir une base raisonnable à l'opinion exprimée.

Le commissaire aux comptes est nommé afin d'exécuter la mission qui lui a été confiée par voie d'assemblée générale. Le rapport émis par le commissaire aux comptes de la société Unilever Algérie relatif à l'exercice clos portera sur :

- le contrôle des comptes annuels de la société par actions établis en dinars, tels qu'ils sont présentés.
- les vérifications spécifiques et les informations prévues par la loi.

- l'expression d'une opinion sur les comptes annuels arrêtés par le conseil d'administration.

SECTION 03: DEROULEMENT DE LA MISSION D'AUDIT INTERNE

1 Plan général d'audit :

Initialement un planning est envoyé par Unilever mère détaillant les domaines de contrôle et d'investigation à effectuer à Unilever Maghreb, cette dernière envoie à son tour à Unilever Algérie, un planning d'audit la concernant durant l'exercice.

Ce planning détaille le travail de l'auditeur interne à trois périodes : mensuelle, trimestrielle et en ad hoc. Des programmes détaillés des travaux sont joints expliquant les étapes à suivre pour garantir un contrôle efficace et complet.

S'ajoute à cela un autre type de planning concernant des travaux d'audit annuels. En 2006 les services ciblés entrant dans le champ d'application et d'appréciation de la cellule d'audit interne, sont les suivants :

- Paie
- Reporting
- Vente
- Stocks
- Comptabilité générale ;

Le document matérialisant cette demande est intitulé « Guideline », ce document détaille la mission à effectuer ainsi que le motif du choix du contrôle des services à effectuer. A noter que l'audit annuel s'effectue en deux temps:

- Octobre 2005 à juin 2006: 75 % des contrôles
- Juillet 2006 à octobre 2006: 25% des contrôles ;

2 Contenu du planning d'audit 2006

Ce planning détaille le travail de l'auditeur interne à trois périodes : mensuelle, trimestrielle et en ad hoc. Des programmes détaillés des travaux sont joints expliquant les étapes à suivre pour garantir un contrôle efficace et complet.

Nous avons constaté que certains points cités en ce programme de travail ne concernent pas la société Unilever Algérie; pour cela l'auditeur doit l'adapter au maximum à l'organisation réelle de l'entreprise.

2-1 Les contrôles mensuels :

L'auditeur procédera chaque mois aux contrôles des domaines suivants:

2-1-1 La production :

- Contrôle des mouvements des stocks des pièces de rechange.
- Inventaire physique.
- Contrôle des achats.
- Contrôle des factures de réparation des véhicules.

2-1-2 La distribution et marketing :

- Audit des avoirs et des limites de crédit.
- Contrôle des consommations de carburant.
- Contrôle de la caisse du dépôt du distributeur UNIAL.
- Contrôle de la caisse du distributeur UNIAL.
- Audit des ventes (HHT et VP) (voir programme de travail).
- Vérification des commissions d'agences de publicité.
- Contrôle d'opportunité des dépenses promotionnelles.
- Contrôle des notes de frais de la force de vente.

2-1-3 Les Finances :

- Etats de rapprochement bancaires.
- Audit des comptes (voir programme de travail ci-après).
- Contrôle de la caisse siège (voir programme de travail ci après).
- Réconciliation TVA.

2-1-4 Les ressources humaines:

- Contrôle de la variation de la paie de la société.

2-1-5 Les Transactions du système d'exploitation:

- Audit des transactions effectuées par les administrateurs du système.
- Contrôle des accès informatiques pour chaque employé de la société.

2-2 Les contrôles trimestriels :

Ce type de contrôle s'exécute chaque trimestre (mars, juin septembre, et décembre et concerne les deux sections suivantes:

- 1- Audit des immobilisations (voir programme de travail).
- 2- Audit de la paie (voir programme de travail).

Nous verrons ci après le programme de travail qui détaille toutes les étapes à entreprendre pour exécuter ces contrôles trimestriels

2-3 Les contrôles AD-HOC

L'auditeur interne portera ses travaux pour les domaines :

- 1- Audit des charges de distribution chez UNIAL.
- 2- Contrôle inopiné des sorties des camions de déchets de l'usine.
- 3- Sorties des camions de produits finis chez UNIAL.
- 4- Vérification de la facturation des billets d'avions et des gratuits.

3 Programmes détaillés des travaux de l'auditeur interne:

Ce programme a pour objectif de donner une description précise des travaux à effectuer. Il reprend donc les éléments du planning d'audit (plan général) et détaille les points suivants :

- l'approche à adopter : évaluation ou non des procédures ;
- la nature des travaux à effectuer (type de contrôle ou de vérification)
- l'étendue des travaux : nombre d'éléments à prélever pour le contrôle ;
- calendrier des travaux : la date à laquelle les contrôles doivent être effectués.

L'auditeur utilisera tous les outils qu'il jugera utile pour collecter les informations nécessaires à la formulation d'une opinion objective.

Rappelons que l'auditeur interne dispose d'un certain nombre d'outils (chapitre 02, section 03) afin de réaliser les différents contrôles mensuels, trimestriels et ad-hoc. Ces contrôles sont regroupés comme suit.

3-1 Le contrôle des mouvements des stocks de pièces de rechange :

- 1) Faire un tirage à partir d'MFG pro¹⁰² de l'état mensuel des stocks de pièces de rechange.
- 2) Faire un sondage sur une trentaine de sorties d'articles de diverses catégories et divers usages/ atelier. Les montants doivent être diversifiés également.
- 3) Pour l'échantillon pris, il faut demander le bon de sortie et vérifier s'il est signé par le contre maître et le responsable de la maintenance (factory manager).
- 4) Récapituler toutes les anomalies relevées et les recommandations dans un rapport final.
- 5) Discuter les anomalies relevées et proposer les recommandations au factory manager et recueillir ses observations.

¹⁰² MFG pro : système de transaction, de comptabilisation et d'analyse pour préparation des états financiers.

3-2 L'audit des avoirs et des limites de crédit :

- 1) Effectuer un tirage à partir d'MFG pro de l'état mensuel des limites de crédit et des encours par client
- 2) Effectuer un tirage de la balance âgée détaillée par client à partir d'MFG pro
- 3) Sur la base du document des limites de crédit, identifier les clients ayant des dépassements des limites de crédit et vérifier s'il existe un document autorisant le dépassement.
- 4) Examiner en détail la situation de l'encours des clients en dépassement sur la balance âgée.
- 5) Pour l'ensemble des clients, vérifier sur la balance âgée s'il existe des factures anciennes et investiguer les raisons de non paiement de ces factures.
- 6) Pour les avoirs, éditer à partir d'MFG pro l'état des facturations négatives
- 7) Prendre un échantillon de 20 avoirs de montants importants et demander les pièces justificatives : s'il s'agit d'un retour de marchandises, vérifier le bon de déchargement. S'il s'agit d'un avoir sur prix, vérifier l'existence de l'autorisation des personnes habilitées à autoriser les avoirs (directeur des ventes).

3-3 L'audit des états de rapprochements bancaires (ERB) :

- 1) Demander les états de rapprochement pour tous les comptes bancaires existant en comptabilité.
- 2) Vérifier la concordance arithmétique et l'équilibre des états ERB.
- 3) Vérifier la concordance de l'ERB avec le relevé bancaire et avec les soldes comptables.
- 4) Pour les montants en rapprochement, demander des explications.
- 5) Relever tous les montants comptabilisés sur les livres de la société au débit des comptes UNILEVER ALGERIE et non comptabilisés chez la banque et investiguer les motifs de leur omission au niveau de la banque.

- 6) Relever tous les montants comptabilisés au crédit des comptes de la société au niveau de la banque et non comptabilisés dans les livres de la société.

3-4 Le contrôle des notes de frais de la force de vente :

- 1) Sur la base du tableau des notes de frais de la force de vente, effectuer des sondages sur une vingtaine de notes de frais présentant un caractère anormal.
- 2) Demander les pièces justificatives et vérifier la conformité des forfaits appliqués par rapport à la procédure des notes de frais.
- 3) Vérifier que les paiements des notes de frais sont autorisés par les personnes habilités à le faire selon la procédure en vigueur.

3-5 Le contrôle de la variation de la paie :

- 1) A partir des comptes de la comptabilité générale, effectuer une comparaison entre les comptes de la paie du mois M par rapport au mois M – 1.
- 2) Investiguer les écarts.

3-6 Le contrôle des achats :

Sur la base du document MFG pro « le récapitulatif des paiements fournisseurs » effectuer un sondage sur les factures payées :

3-6-1 Le contrôle des procédures d'achats :

- Vérification de l'existence de réquisitions d'achat établies par le service demandeur et signées par le directeur des opérations.
- Vérifier l'autorisation des bons de commandes selon les prescriptions de la charte des pouvoirs.
- Vérifier les critères de choix des fournisseurs et l'opportunité des choix.
- Vérifier la concordance entre les réquisitions d'achat, les commandes, les réceptions et les factures (prix unitaires, quantités, modes de paiement...).
- Vérifier les autorisations des réceptions.

- Vérifier l'antériorité des réquisitions d'achat par rapport aux bons de commandes et aux bons de réceptions.
- Vérifier l'organisation du service achat.
- Vérifier l'organisation du service achat.

3-6-2 Le contrôle des procédures de comptabilisation et de paiement :

- Vérifier la comptabilisation des factures et la bonne imputation comptable.
- Vérifier que la récupération de TVA est effectuée dans les délais.
- Vérifier l'autorisation des paiements et leur exactitude.

3-7 Le programme de travail paie

- 1) Vérifier la séparation de la responsabilité de la création ou de la modification d'un élément permanent de celle des personnes chargées de la préparation de la paie
- 2) S'assurer que toutes les charges du personnel sont comptabilisées par un rapprochement des journaux de paie avec la comptabilité générale.
- 3) Vérifier régulièrement les comptes de retenues : CNAS, IRG.
- 4) Vérifier le calcul du salaire brut pour chaque employé : Effectuer un test sur les salaires pour 30 salariés de diverses catégories.
- 5) S'assurer de l'existence d'une autorisation écrite pour toutes les retenues ne relevant pas des conditions habituelles ou obligatoires
- 6) Vérifier systématiquement l'existence d'une autorisation écrite pour les heures supplémentaires
- 7) Assurer un contrôle arithmétique indépendant sur la paie
- 8) Comparer le total des salaires avec les montants précédents ou budgétés
- 9) Assurer un contrôle approprié sur les congés payés, les indemnités maladies et les allocations diverses.
- 10) Tester les congés payés par rapport au livre des congés.
- 11) Rapprocher les commissions des vendeurs avec les ventes comptabilisées

12) Contrôler les avances sur salaires

3-8 Le programme de travail des comptes comptables:

3-8-1 Les comptes de bilan :

3-8-1-1 Comptes d'Etat:

- 1) Demander les analyses de comptes de TVA récupérable.
- 2) Vérifier que les soldes à récupérer sur le mois ont été effectivement récupérés sur la déclaration du dit mois.
- 3) Effectuer des vérifications sur pièces justificatives sur quelques écritures.
- 4) Vérifier le montant des acomptes comptabilisés avec le montant effectivement payé.
- 5) Vérifier le solde du compte TVA sur factures de ventes par rapport au rapport de vente.
- 6) Comparer le chiffre d'affaires comptabilisé par rapport au chiffre d'affaires déclaré : Additionner le chiffre d'affaires sur les déclarations de TVA, s'assurer que le chiffre d'affaires déclaré hors taxe correspond au chiffre d'affaires qui ressort de la comptabilité générale.
- 7) Demander l'analyse du compte impôt sur les salaires (IRG), vérifier que son solde correspond à la déclaration du dernier mois.
- 8) Demander l'analyse du compte "Etat autres créditeurs et investiguer les montants constituant ce solde.
- 9) Demander l'analyse du compte "accident de travail /responsabilité civile" et valider les montants en suspens dans ce compte.
- 10) Demander l'analyse du compte douanes à payer et effectuer un sondage sur le montant constituant ce solde avec les pièces justificatives.

3-8-1-2 Comptes fournisseurs étrangers :

- 1) Demander la balance auxiliaire fournisseurs, vérifier la concordance entre la balance auxiliaire et la balance générale.
- 2) Demander les analyses de comptes des fournisseurs étrangers hors groupe.
- 3) Vérifier par sondage les écritures constituant le solde des comptes fournisseurs étrangers.
- 4) Demander l'analyse des comptes fournisseurs locaux et vérifier par sondage les écritures constituant ce solde.
- 5) Demander l'analyse des comptes "effets" et vérifier par sondage les écritures les constituant. Vérifier pour quelle raison le solde du compte effets est débiteur éventuellement.
- 6) Demander les analyses des comptes FAR (spécialement les comptes dont le solde dépasse 10 000 000 DA)
- 7) Demander l'analyse du compte 14281200 et vérifier son contenu par rapport aux pièces justificatives.
- 8) Vérifier que les écarts de conversion sont correctement calculés.

3-8-1-3 Comptes fournisseurs groupe :

- 1) Demander les réconciliations des comptes fournisseurs groupe (débiteurs et créditeurs).
- 2) Vérifier le solde du compte "intérêts" et "crédit Citibank" avec le tableau d'amortissement.
- 3) Demander l'analyse du compte "abonnement UNILEVER". Vérifier le contenu de ce compte par sondage par rapport aux pièces justificatives.
- 4) Demander l'analyse du compte N° 15203000 et vérifier son contenu par rapport aux pièces justificatives.

3-8-1-4 Comptes d'abonnement :

- 1) Vérifier le contenu des comptes d'abonnement.
- 2) S'assurer que les écritures des comptes d'abonnement ne font pas double emploi avec des charges comptabilisées dans leurs comptes correspondants.
- 3) Demander l'analyse du compte N° 14421000 et vérifier son contenu.
- 4) Vérifier le contenu du compte d'abonnement des frais de marketing et le comparer avec le tableau des MAPS du marketing. Vérifier qu'il ne fait pas double emploi avec les frais de publicité comptabilisés.

3-8-1-5 Comptes clients :

- 1) Vérifier la concordance entre les comptes clients et le rapport des ventes de l' direction des ventes.
- 2) Demander la balance âgée et vérifier l'existence de montants anciens.
- 3) Demander l'analyse du compte "effets à recevoir" et vérifier l'encaissement subséquent.
- 4) Vérifier le calcul des écarts de conversion.
- 5) Vérifier que les clients douteux sont tous provisionnés.

3-8-1-6 Comptes de trésorerie :

- 1) Demander les états de rapprochement bancaires et vérifier leurs soldes par rapports aux montants comptabilisés.
- 2) Vérifier les soldes des comptes caisse avec les journaux de caisse.
- 3) Vérifier que le solde du compte «short term investment" est appuyé par des pièces bancaires.

- 4) Vérifier les soldes des comptes virements en cours et investiguer la raison de leur non apurement à la fin du mois. Vérifier qu'ils ont été soldés dans le mois suivant.
- 5) Vérifier les soldes des comptes 14301 (demander les analyses et vérifier le contenu)

3-8-2 Les comptes de résultats

3-8-2-1 comptes d'assurance :

- 1) Vérifier l'exhaustivité des montants comptabilisés dans les comptes d'assurance et comparer les montants comptabilisés avec les contrats d'assurance.
- 2) Investiguer les augmentations des frais d'assurances entre l'année dernière et cette année (matériel de transport, accident de travail et responsabilité civile ...)
- 3) Vérifier le compte « relations publiques » et s'assurer des montants qui sont comptabilisés.
- 4) Vérifier pourquoi le montant des « legal fees » a diminué par rapport à l'exercice précédent.
- 5) Vérifier le compte « other primary expenses » et investiguer pourquoi il a augmenté.
- 6) Vérifier le solde des comptes honoraires.

3-8-2-2 Impôts et taxes et autres achats :

- 1) Vérifier l'exhaustivité des impôts comptabilisés.
- 2) Passer en revue le compte achats de pièces de rechanges et vérifier la cause de l'augmentation de ces dépenses, s'assurer qu'il n'y a pas des montants à immobiliser qui sont passés en charges.
- 3) Passer en revue les comptes d'eau et d'électricité et s'assurer de l'exhaustivité des charges comptabilisées. Investiguer la cause de l'augmentation des frais d'électricité par rapport à l'exercice précédent.
- 4) Vérifier le compte "achats de combustible" et vérifier par sondage sur pièces justificatives.

- 5) Vérifier le compte 41302000 " relocation expenses" et vérifier pourquoi le solde a augmenté.

3-8-2-3 Frais de maintenance et de location :

- 1) Vérifier l'exhaustivité des frais de téléphone comptabilisés (comparer avec l'état préparé par le service informatique).
- 2) Vérifier l'exhaustivité des frais de location
- 3) Vérifier le compte formations diverses et s'assurer de l'exhaustivité des montants comptabilisés.

3-9 Le programme de travail des ventes:

La vérification des ventes nécessite les actions suivantes :

- **Documents bases d'échantillonnage:** il va falloir tirer l'état mensuel des facturations et des avoirs, ainsi que l'état des limites de crédit par client et du crédit réalisé pour pouvoir effectuer les vérifications nécessaires. compte tenu du ombre important de factures, L'auditeur portera ses investigations sur un échantillon de 20 factures, en exécutant les actions suivantes:
 - Vérifier l'autorisation de la limite de crédit pour les clients facturés.
 - Vérifier l'autorisation de la livraison si l'encours plus la commande engendre un dépassement de la limite de crédit.
 - Vérifier que le montant des remises appliquées correspond aux taux autorisés du mois.
 - Vérifier que les avoirs en valeurs sont autorisés par le directeur financier.
 - Vérifier que les avoirs en quantités sont accompagnés du bon de déchargement correspondant.

- Vérifier que les avoirs pour avariés sont accompagnés des autorisations relatives à l'acceptation des avaries.
- Vérifier la concordance entre les montants facturés et les quantités livrées.
- Vérifier l'état récapitulatif de l'encours avec la balance âgée.
- Prendre un échantillon des états de versement et le comparer avec l'encours système.
- Vérifier l'existence du rapprochement suivant pour chaque VP : En cours = En cours précédent + facturation - versement.

3-10 L'audit du système HHT :

3-10-1 Contrôle des documents de caisse :

- 1) Sur un échantillon de dix (10) factures:
 - Vérifier que les TPR utilisés pour la facturation correspondent aux TPR du mois de facturation.
 - Vérifier que le montant des facturations sur le rapport HT06 (audit facturation et paiements) correspond au montant des paiements.
- 2) Pour un VL, vérifier : (choisir 3 VL au hasard)
 - La séquence numérique des documents pour chaque tournée : 2 tournées par VL (exhaustivité des numéros des bons d'encaissement)
 - Comparer le montant des paiements sur HT07 avec le montant des paiements sur le rapport HT06.
 - Vérifier la signature du caissier et du VL sur le document HT 07.
 - Vérifier que l'état de versement est cosigné par le caissier et le VL.
 - Vérifier que la récapitulation des ventes est signée par le magasinier.
- 3) Faire un comptage inopiné de la caisse.

3-10-2 Le contrôle des documents de stock :

1) Pour un VL, vérifier :

- Que les bons de chargement soient signés par le magasinier et le VL.
- Vérifier que l'inventaire des stocks du VL soit effectué sur le document HT02 et cosigné.
- Vérifier que les documents HT02 et HT15 soient cosignés par le VL et le magasinier.
- Vérifier que la quantité figurant sur la colonne ajustement corresponde aux quantités figurant sur le bon HT 15.
- Vérifier que les quantités figurant sur la colonne B/F de l'état (HT03) correspondent aux quantités figurant sur l'état HT03 du cycle précédent.
- Vérifier que les quantités sur la colonne chargement du (HT03) correspondent au dernier bon de chargement signé par le magasinier et le VL.
- Vérifier que les quantités figurant sur la colonne ventes sur le rapport d'utilisation (HT03) correspondent aux quantités figurant sur le récapitulatif des ventes (HT13).
- S'assurer que les colonnes « déchargement et ajustement » sont vides.
- Vérifier que la récapitulation des ventes HT13 soit signée par le magasinier.
- Investiguer les montants figurant sur l'état HT08 en ajustement des chargements.
- Vérifier la mise à jour des stocks VL et dépôts sur MFG PRO par rapport au rapport d'utilisation HT03.

2) Effectuer un inventaire physique des camions et du magasin et investiguer les écarts.

3-10-3 Le contrôle caisses dépôts :

- 1) Vérifier l'encours clients : $L'encours\ client = Somme\ des\ facturations\ MFGPRO - somme\ des\ encaissements\ MFGPRO + en\ cours\ M-1.$
- 2) Vérifier l'ancienneté des encours (passer en revue la balance âgée)
- 3) Vérifier que les factures sont appuyées par un bon de livraison signé par le client.

- 4) Effectuer les vérifications suivantes :
- Le client facturé est le même que le client payeur.
 - Les chèques sont à l'ordre de Unilever Algérie et sont barrés et non endossables.
 - Vérifier que tous les états de versement sont versés à la caisse.
 - Vérifier que toutes les dépenses sont appuyées par des pièces justificatives.
 - Vérifier les versements en banque avec les remises bancaires.
 - Vérifier la fréquence des versements bancaires et le volume de l'encours.
 - Vérifier la concordance des soldes comptables avec les soldes des journaux de caisse.

Les documents base de travail sont l'échantillonnage sur les tournées à auditer qui doit se faire sur la base des états tirés de la base de données centrale au niveau du siège.

3-10-4 Le programme de travail caisse

- 1) Contrôler le journal de caisse par rapport aux pièces justificatives par sondage.
- 2) Comptage de la caisse et des chèques et vérifier avec le solde théorique.
- 3) Comparer le solde comptable avec le solde du brouillard de caisse.
- 4) Vérifier l'existence des réconciliations des caisses dépôts et investiguer les écarts éventuels.
- 5) S'assurer du traitement fiscal des recettes et dépenses en espèce dépassant le seuil de 20.

SECTION 04: DEROULEMENT DE LA MISSION D'AUDIT

FINANCIER ET COMPTABLE EXTERNE : LE COMMISSARIAT

AUX COMPTES

1 Prise de connaissance du dispositif du contrôle interne :

La démarche utilisée par le commissaire aux comptes de la société dans son appréciation de contrôle interne relatif aux principaux cycles d'opération et d'éléments d'actif et de passif comporte deux étapes: l'appréciation du contrôle interne et l'appréciation de la permanence du contrôle interne.

Cette appréciation s'effectue par la consultation des documents existant dans la société UNILEVER ALGERIE en recensant tout ce qui peut aider le commissaire aux comptes à apprécier les systèmes, procédures et méthode de l'entreprise. Le commissaire aux comptes utilise également la méthode la plus informelle : la conversation d'approche. Il s'agit de demander de décrire le système en place par des entretiens.

2 Appréciation de l'exercice du contrôle interne

La société UNILEVER ALGERIE est dotée d'un nombre important de procédures qui concernent tout les différents départements de la société. Ces procédures garantissent l'atteinte des objectifs assignés au contrôle interne:

- réaliser les opérations et améliorer les performances;
- respecter les lois et règlements ;
- assurer la qualité de l'information ;
- protéger le patrimoine
- s'assurer de l'application des instructions de la direction générale
- garder la maîtrise de l'entreprise

Les procédures relatives aux travaux de comptabilité générale ont pour finalité la diffusion des états financiers. Ces mêmes procédures qui sont regroupées dans un manuel explicatif, comportent les renseignements suivants :

2-1 L'objet des procédures

Les procédures ont pour objet de décrire les activités et tâches à réaliser par les différents intervenants afin d'assurer :

- la mise à jour du plan comptable et des sections analytiques ;
- le traitement de toutes les transactions par lesquelles les écritures comptables ne sont pas générées par le système
- la préparation des déclarations fiscales et parafiscales
- l'analyse et la justification des soldes des comptes de réconciliation des modules comptables.

2-2 Les domaines d'application

Cette procédure comprend quatre parties :

- procédures relatives à la mise à jour du plan comptable et des sections analytiques
- procédures relatives à la tenue des journaux, la réconciliation des comptes tiers et la préparation de l'arrêté comptable ;
- procédures relatives à la préparation des déclarations fiscales et parafiscales
- procédures relatives à la justification des comptes et la réconciliation des modules comptables.

2-3 Les responsabilités de l'application :

Le directeur/contrôleur financier de la société Unilever Algérie veille à l'application de l'ensemble des procédures et assure sa mise à jour à chaque modification en coordination avec l'auditeur interne.

3 Evaluation de l'existence du contrôle interne :

L'évaluation de l'existence des procédures conduira à vérifier l'existence du contrôle interne lui-même. Ce type de contrôle se déroule comme suit :

Après avoir pris connaissance des différentes étapes détaillées dans le manuel de procédures de la société, le commissaire aux comptes procédera à la vérification des différentes procédures par des tests pour s'assurer que leur description et les contrôles indiqués sont appliqués, il pourra ensuite identifier les points forts du contrôle interne sur les quels le commissaire aux comptes pourra s'appuyer afin de mener ses travaux de vérification.

4 Référentiel comptable :

Le commissaire aux comptes vérifie que les conventions comptables ont été appliquées, dans le respect du principe de prudence, de continuité de l'exploitation et de l'indépendance des exercices, conformément à la loi comptable algérienne et aux règles générales d'établissement et de présentation des comptes annuels.

La méthode de base retenue pour l'évaluation des éléments inscrits aux états financiers est la méthode du coût historique. Les principales explications concernant les comptes des sociétés sont les suivantes :

4-1 Les comptes de capitaux propres :

Durant l'exercice 2006, les fonds propres s'élèvent à **1.812.800.706,73** da, soit 55,85% du total du bilan et qui se répartit comme suit :

- Fonds social pour un montant de 1.601.000.000 da conformément aux statuts de l'entreprise ; ce compte n'a subi aucune variation par rapport à l'exercice 2005 ;
- Résultat en instance d'affectation figure pour un montant de – 60.508.282,34 da, ce compte qui a connu une diminution de 526.561.853 da correspond au cumul des résultats antérieurs réalisés.
- Provisions pour perte et charges pour un montant de 272.308.989,07 DA. Cette provision concerne la provision pour perte probable constitué pour la rémunération brute contractuelle relative au 4ème trimestre 2006.

4-2 Les comptes d'immobilisations :

Les immobilisations corporelles et incorporelles de la société Unilever Algérie figurent pour un montant de 2.218.528.769,38 DA. Ce poste a connu une diminution pour un montant de 39.567.840,21 da, soit un taux de régression de 1,75% par rapport à l'exercice précédent. Cette diminution s'explique par diverses acquisitions et cessions réalisés au cours de l'exercice.

4-2-1 Les acquisitions :

Les principales acquisitions concernent : les bâtiments, matériels et outillages et autres équipement de productions. Le comptes investissements en cours ont connu une augmentation significative, ce compte concerne les divers investissements en cours de finalisation dont la réception définitive est prévue dans le courant du premier semestre 2007.

4-2-2 Les cessions :

Les cessions opérées concernent divers véhicules et équipement de production de la ligne de savon. Cet équipement de production a été vendu suite à la décision du groupe UNILEVER de regrouper l'ensemble de la production de savonnette « Lux » sur Unilever Maschrek en Egypte.

4-2-3 Les amortissements :

Le montant total des amortissements figure pour 755.524.380,07 DA ; les amortissements sont calculés suivant la méthode linéaire et les taux appliqués sont de:

- 05% pour les bâtiments.
- 10% pour les logiciels informatiques, matériel et outillage et les agencements et installations.
- 20% pour le matériel de transport, le matériel de bureau, et le matériel informatique.

4-3 Les comptes de stocks :

Au 31 décembre 2006, le montant brut des stocks de la société Unilever Algérie figure pour une valeur globale de 513.757.114,75 da, ce qui correspond à 10,51 % du total de l'actif brut.

4-3-1 La variation des comptes de stocks :

Les stocks ont augmenté de 89.109.796,62 da par rapport à l'exercice 2005, soit un taux de progression de 20,98%. Cette variation s'explique par :

L'augmentation des comptes suivants :

- Marchandises pour un montant de 78 172 342,88 da.
- Produits finis pour un montant de 19 404 606,98 da.

- Déchets et rebuts pour un montant de 7 933 316,26 da.
- Stocks à l'extérieur pour un montant de 4 103 442,58 da.

Et la diminution des comptes suivants :

- Matières et fournitures pour un montant de 19 876 827,06 da.
- Produits semi- finis pour un montant de 627 085,02 da ;

4-3-2 Les provisions:

Durant l'exercice 2006, il a été constaté une provision pour dépréciation du stock pour un montant total de 60 471 825,90 da soit une diminution de 12 624 855,83 da par rapport à l'exercice 2005.

Les provisions pour dépréciations des stocks qui figurent dans le bilan de la société Unilever Algérie, concernent les comptes suivants :

- les matières et fournitures pour un montant de 21.572.775 da
- les produits finis pour un montant de 24.571.091 da
- les déchets et rebuts pour un montant de 14.327.959 da

4-4 Les comptes de créances :

Les créances brutes totales s'élèvent au 31/12/2006 à 2.156.402.676,43 da ; les postes de cette classe ont augmenté de 99 010 026,98 da soit 4,81% de plus par rapport à l'exercice 2005.

Les créances représentent 44,11% de l'actif brut, alors qu'elles représentaient 43,40% en 2004.

4-4-1 La variations des comptes de créances :

Cette variation s'explique par l'augmentation des comptes :

- Créances d'investissements 1.625.435,59 da

- Clients 197.621.506 da.

Et par la diminution des comptes :

- Créances de stocks 21.647.228,16 da
- Avances pour comptes 55.243.388 ,67 da
- Avances d'exploitation 5.527.380 ,84 da.
- Disponibilité 17.618.917,13 da

4-4-2 Les provisions :

Le total des provisions pour dépréciation des créances s'élève à 826.599.177,82 da. Cette provision concerne le client unique de la société UNILEVER Algérie: le distributeur UNIAL SARL. Cette provision a connu une augmentation significative en raison principalement des retards de paiement accumulés par le client de la société Unilever Algérie. Ce retard de paiement est lié principalement aux difficultés d'encaissement de la société UNIAL auprès de ses grossistes.

4-5 Les comptes de dettes :

La classe 5 regroupant l'ensemble des dettes de la société fait apparaître en comptabilité un montant brut de 1.425.150.838,95 da. Les dettes de la société représentent 29,15% du total du passif.

Au 31 décembre 2006, les dettes dont le montant total est de 1.425.150.838,95 da, ont diminué de 1.566.995.414 da (-52,37%) par rapport à l'exercice 2005.

La variation des dettes s'explique par l'augmentation des comptes :

- Fournisseurs pour 3.122.162 ,22 da.
- Avances commerciales pour 192.978 da

Et la diminution des comptes suivants :

- Dettes d'investissements pour 360.864.849,82 da.
- Détentions pour comptes pour 6.431.288,04 da.
- Dettes envers les associés et les sociétés apparentées pour 141.396.552,77 da
- Dettes d'exploitations pour 15.637.858,84 da.
- Dettes financières pour 207.669.723,81 da

4-6 Les comptes de charges :

Par rubrique, les charges se présentent comme suit :

cpte	LIBELLES	2 006	%
60	Marchandises consommées	355 814 929	6,33%
61	Matières et fournitures consommées	2 363 460 203	42,06%
62	Services	889 970 190	15,84%
63	Frais de personnel	324 081 215	5,77%
64	Impôts et taxes	74 021 296	1,32%
65	Frais financiers	325 754 296	5,80%
66	Frais divers	10 528 806	0,19%
68	Dotations aux amort. et prov.	366 486 184	6,52%
69	Charges hors exploitation	909 278 455	16,18%
6	Totaux des charges	5 619 395 572	100,00%

4-7 Les comptes de produits:

Par rubrique, les produits se présentent comme suit :

cpte	LIBELLES	2 006	%
70	Ventes de marchandises	519 857 365	9,24%
71	Production vendue	4 713 785 256	83,76%
72	Production stockée	20 681 127	0,37%
74	Prestations fournies	0	0,00%
75	Transfert de charges de production	0	0,00%
77	Produits divers	67 591 404	1,20%
78	Transfert de charges d'exploitation	654 561	0,01%
79	Produits hors exploitation	304 967 728	5,42%
7	Total des Produits	5 627 537 441	100,00%

Le chiffre d'affaires de la société est ventilé selon la nature de la transaction :

- Le chiffre d'affaires concernant la revente de marchandises figure pour un montant de 519.857.365 da
- Le chiffre d'affaires concernant les produits finis figure pour un montant de 713.785.256da.

Les produits hors exploitation figurent dans les comptes de la société pour un montant total de 304 967 728 da. Ce montant concerne les éléments suivants :

- Produits de cession d'investissements pour un montant de 22.388.399,07 da.
- Reprises pour charges des exercices antérieurs pour un montant de 276.437.765,43 da
- Produits des exercices antérieurs pour un montant de 478.252,53 da
- Produits exceptionnels pour un montant de 5.663.311,05 da

4-8 Les comptes de résultats :

Les différents comptes de résultats réalisés au cours de l'exercice 2006 se présentent comme suit :

cpte	LIBELLES	2 006
80	Marge brute	164 042 436
81	Valeur Ajoutée	1 645 078 426
83	Résultat d'exploitation	612 452 358
84	Résultat hors exploitation	-604 310 726
88	Résultat brut de l'exercice	8 141 631

SECTION 05: CONSTATS, REMARQUES ET RAPPORTS DES AUDITEURS

1 Auditeur interne :

Les différents travaux d'investigation de l'auditeur interne ont donné lieu aux constats suivants :

1-1 L'analyse des comptes

À la lecture des analyses des comptes, nous avons relevé les points suivants :

- **C/ régie et accreditifs** : ce compte figure pour un montant de 2 452 486,11 da concernant la CITY BANK c depuis 2005 vérifier l'exactitude de l'imputation comptable.
- **C/ précompte à la douane**: remettre au gestionnaire fiscal de l'entreprise les documents relatifs au précompte de la douane pour visa par l'administration concernée.
- **C/ avance fond de roulement** : Passer la régularisation de ce compte relative au responsable sortant de maintenance et avoir un PV signé par son remplaçant confirmant le solde.
- **C/ autre charges du personnel à payer** : contacter le salarié concerné pour lui remettre le montant correspondant 58,57da afin d'apurer ce compte.
- **C/ autres commissions diverses** : régulariser le montant de 400 000 da : le passer au c/ commissions bancaires au lieu c/ autres commissions diverses,
- **C/ autres commissions diverses** : relancer le salarié concerné pour régulariser les deux avances concernant les frais de mission à l'étranger,

- **C/avances sur salaires :**
 - Régulariser l'écriture dont le montant est de (- 2000 da) pour le salarié concerné.
 - Revoir la création du code projet et mettre à jour l'état des codes projet ;
 - Régulariser l'écriture des avances pour apurer l'écriture.
- **C/ effet à payer City bank :** Récupérer les avis de débit du paiement des deux traites du fournisseur dont l'échéance a été fixée le 11/02/2007 et 22/03/2007.

1-2 L'Etat de Rapprochement Bancaire :

- **C/CCP :** Apurer les écritures et passer les commissions
- **C/ ABC banque :** Revoir avec l'assistante des ressources humaines pour récupérer l'avis de débit concernant la caution concernant la location d'un logement.
- **C/ Baraka banque :** Enregistrer les commissions et envoyer la lettre de clôture du compte.
- **C/ Société général Alger** Faire un virement SG Alger à SG Oran et préparer la lettre de clôture de compte ;
 - Régulariser l'enregistrement du chèque du fournisseur SIDET du 14/05/2007
 - Récupérer les avis de débit du 30/03/2007 pour un montant de 8 511, 27 et du 03/03/2007 pour un montant de 48 353, 28 da
- **C/ City Bank :** établir un état adressé à la banque relevant les anomalies suivantes afin d'enregistrer et d'apurer ces opérations :
 - 3 chèques non encaissés depuis 2004 ;
 - Avis de débit concernant le règlement du fournisseur étranger depuis 2005 ;
 - Avis de débit concernant les commissions ;
 - Avis de débit concernant l'intérêt sur découvert ;

- Copie du chèque d'UNIAL à transmettre à la direction des ventes.
- Intérêt sur découvert de fin mai 2007 ;

1-3 Le contrôle de la variation de la paie :

- variation de la paie Mars - avril : à expliquer la différence entre les deux rubriques de paie suivantes : indemnité congé annuel et indemnité congé annuel heure ;
- Avril mai : voir la différence entre le salaire de base mensuel et le salaire de base heure
- Expliquer les rubriques : heures additionnelles

1-4 Le contrôle de la caisse siège

Le brouillard de caisse est un état interne tenu par le responsable de la caisse de l'entreprise, ce support doit correspondre aux mouvements réels (dépenses et recettes) des espèces et doivent être dûment accompagnées par les pièces justifiant chaque mouvement de la caisse,

A cet effet, nous avons remarqué que les mouvements portés sur le brouillard correspondent aux pièces justificatives et non aux mouvements réels des espèces.

1-5 Contrôle des mouvements des stocks des pièces de rechange

Le contrôle du mouvement des pièces de rechanges nous a permis de relever les constats suivants :

- Le bon de sortie des pièces de rechange est signé par le demandeur et par le magasinier, Les sorties pièces de rechanges sont intégrées au système de MFG PRO par le magasinier principal ; un seul nom d'utilisateur est prévu pour cette opération, ce qui peut retarder l'enregistrement lorsque les sorties sont effectuées

en l'absence du magasinier principal et peut lui provoquer un cumul important d'enregistrement.

- Il est recommandé de prévoir un accès au système pour un autre magasinier, afin d'éviter le retard d'enregistrement.

2 Commissaire aux Comptes :

Les différents travaux du commissaire aux comptes lui ont permis d'émettre et de rédiger son opinion sur la régularité sincérité des états financiers A la lecture du rapport du commissaire aux comptes, nous retenons :

2-1 Opinion sur les comptes annuels

«Le bilan de la société par actions Unilever Algérie, arrêté le 31/12/2006 se totalise à un montant net d'amortissement et de provisions de **3.246.093.177 da** et un résultat bénéficiaire de **8 141 631 da**.

Nous avons effectué notre audit selon les normes professionnelles applicable en Algérie ; ces normes requièrent la mise en œuvre des diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significative. (...) Nous estimons que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptable algérien, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice 2006, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société.

Nous attirons votre attention sur la dette du distributeur UNIAL SARL : compte tenu des négociations en cours pour la résorption de la dette du distributeur, le management d'Unilever estime que la continuité d'exploitation n'est pas remise en cause.

Dans nos rapports de commissariat aux comptes des exercices 2004 et 2005, nous avons émis des remarques sur les difficultés de recouvrement des créances impayées auprès du distributeur principal UNIAL SARL, compte tenu des risques qui en résultaient sur le financement de la société. »¹⁰³

2-2 Vérification et informations spécifiques

Le commissaire aux comptes de la société a également procédé, conformément aux normes applicables en Algérie aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Aucune observation n'a été formulée sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration, et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

2-3 Les rapports spéciaux

En sa qualité de commissaire aux comptes de la société Unilever Algérie, le commissaire aux comptes doit présenter un rapport spécial sur :

- **les conventions réglementées** dont il a été avisé. Il n'entre pas dans sa mission de rechercher l'existence éventuelle de telles conventions. Le code de commerce dispose en substance que « toute convention entre une société et l'un de ses administrateurs, soit directement ou indirectement, soit par personne interposée doit être soumise sous peine de nullité, à l'autorisation préalable de l'Assemblée Générale, après rapport du commissaire aux comptes » ;
- **les rémunérations les plus élevées** : conformément aux articles 680 - 3°, 818 - 1° (d) et 819 du Code de Commerce, le commissaire au comptes présente le montant certifié exact des rémunérations versées aux dix personnes les mieux rémunérées de

¹⁰³ Extrait du rapport du commissaire au compte de la société Unilever Algérie pour l'exercice clos au 31/12/2006 ; émis le 20/05/2007.

la S.P.A UNILEVER Algérie au titre de l'exercice 2006. Ce montant s'élève à **81 001 409 da.**

- **Résultat des cinq derniers exercices :** conformément à l'article 678 du Code de Commerce, le commissaire aux comptes informe des résultats nets réalisés par l'entreprise au cours des cinq derniers exercices.
- **Montant des jetons de présence :** dans son rapport, le commissaire aux comptes déclare que l'assemblée générale de la SPA Unilever Algérie a décidé d'allouer le dinar symbolique comme jetons de présence aux membres du conseil d'administration.

CONCLUSION :

Les différents travaux menés par les auditeurs internes et externes, dans la société Unilever Algérie, démontrent que le caractère universel de la fonction audit interne dans la société concerne toutes les fonctions sans restriction. Les objectifs et la méthodologie de l'auditeur interne s'applique à toutes les activités dans le but de mieux les maîtriser, et va s'exercer pour le plus grand profit de tous. La structure organisationnelle de la société Unilever Algérie démontre clairement le rattachement de la fonction audit interne à la direction des finances. Ce point négatif peut altérer au caractère d'indépendance de l'auditeur interne. Les différentes organisations internationales en matière d'audit précisent clairement que le rattachement de l'auditeur interne à la direction général est indispensable pour mener une mission d'audit en toute intégrité et objectivité.

Les missions de l'auditeur interne apportent une assurance aux dirigeants de la société Unilever Algérie sur la qualité du contrôle interne implantée dans la société. Le contrôle interne de la société est constitué par l'ensemble des procédures visant à s'assurer de la fiabilité et de l'intégrité de l'information, le respect des plans et procédures, la sauvegarde des biens, l'utilisation économique et efficaces des ressources et enfin la réalisation des objectifs et des buts définis par la région.

Le groupe Unilever ayant des intérêts aux U.S.A doit impérativement certifier les comptes de leur société en application de la loi Sarbane-Oxley (développée dans la section 02 de ce même chapitre). Cette pratique touche ainsi toutes les filiales du groupe Unilever dont Unilever Algérie. Les dirigeants de la société Unilever Algérie doivent certifier les comptes de leur société en procédant en interne à une évaluation des systèmes de contrôle interne. Cette évaluation est assurée par l'auditeur interne qui intervient dans le but de

procéder à des évaluations périodiques des systèmes de contrôle interne, et de la mise en œuvre des recommandations pour corriger les dysfonctionnements.

Les travaux du commissaire aux comptes de la société Unilever Algérie répond à une mission légale. Cette mission a pour but de certifier que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables algériens, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice audité, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société.

La prise en compte du commissaire aux comptes des travaux réalisés par l'auditeur interne est avantageuse car elle contribue à l'enrichissement des travaux et évite leur duplication.

Les procédures à mettre en œuvre pour le commissaire aux comptes pour utiliser de façon efficace les travaux de l'auditeur interne peuvent se résumer comme suit :

La première étape consiste, lors de la phase de planification de mission, à acquérir une connaissance suffisante des activités de l'audit interne et à procéder à une évaluation préliminaire de l'audit interne afin de tester le degré d'indépendance et d'objectivité des auditeurs interne, nature, étendue et qualité de leur travaux ainsi que leurs compétences et expérience professionnelles. La deuxième étape consiste à coordonner les travaux (calendrier, seuil, programme de travail, documentation, forme de conclusion). Enfin, le commissaire aux comptes doit évaluer et revoir les travaux jugés pertinents pour sa mission d'audit et peut par conséquent étendre ces travaux par les différents entretiens ; revue des programmes de travail, des papiers de travail, tests de détail sur les contrôles des comptes.

CONCLUSION GENERALE

Les différentes recherches que nous avons menées à travers la documentation et l'étude d'un cas pratique traitant du thème de l'audit financier et comptable, nous ont permis de discerner que la notion de contrôle interne est primordiale dans la pratique de l'audit dans ces différents domaines. Le contrôle interne ne peut être efficace que si l'organisation de l'entreprise demeure satisfaisante. L'organisation doit être préalable, formalisée, adaptée, adaptable et permettant d'être vérifiable. Ces caractéristiques doivent exister sous la responsabilité du chef d'entreprise qui devra fixer les objectifs, définir les responsabilités des hommes (organigrammes et manuel de procédures) et déterminer le choix de l'étendue des moyens à mettre en œuvre.

Avec le nouveau contexte économique, l'information comptable s'est amplifiée en volume et en complexité et parallèlement. Il n'était plus possible de procéder au contrôle exhaustif de milliers d'opérations qu'enregistraient certaines comptabilités qu'il fallait certifier. Cette prise de conscience s'est dégagée à travers l'intérêt porté pour le contrôle interne de l'entreprise auditée, c'est à dire l'ensemble des sécurités apportées par son mode d'organisation et ses procédures.

L'audit financier et comptable s'applique donc aux éléments du contrôle interne susceptible d'affecter la qualité de l'information comptable à travers les sécurités appliquées à la préservation du patrimoine de l'entreprise et à ses transactions.

L'objectif de l'audit interne est d'assister les membres de la direction dans l'exercice efficace de leurs responsabilités en leur fournissant des analyses, des appréciations, des recommandations et des commentaires pertinents concernant les activités examinées. L'auditeur interne est concerné par toutes les phases de l'activité de l'entreprise. Ceci implique que ses missions couvrent toutes les fonctions de l'entreprise.

Une relation de collaboration et d'échange d'information peut s'établir entre le commissaire aux comptes et le service d'audit interne, ils peuvent, de ce fait, s'entendre en début d'année sur une certaine répartition du travail et un échange d'informations.

Concernant l'indépendance de l'auditeur interne, son rattachement au plus haut niveau de l'entreprise peut sauvegarder son indépendance. Cette caractéristique n'a pas été observée dans notre cas pratique : l'auditeur interne est sous le rattachement hiérarchique de la direction financière. Cependant le rattachement de l'audit interne au plus haut niveau ne peut jouir de la même indépendance que celle exigée de l'auditeur externe notamment le commissaire aux comptes.

A travers notre étude empirique, la collaboration dans le domaine financier et comptable entre auditeur interne et commissaire aux comptes (autant qu'auditeur externe) s'est matérialisée par la prise en compte du commissaire aux comptes des travaux réalisés par l'auditeur interne de la société. Le rôle de l'auditeur interne est défini par la direction et ses objectifs différents de ceux du commissaire aux comptes nommé dans le but de rendre un rapport indépendant sur les états financiers. Toutefois, comme le rappelle les normes d'audit, certains des moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs respectifs sont similaires et certains aspects de l'audit interne peuvent être utile pour définir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de l'auditeur externe.

Le commissaire aux comptes a un accès sans restriction aux travaux de l'audit interne dans le cadre de son pouvoir général d'investigation, il est, de son côté, tenu au secret professionnel vis-à-vis de l'auditeur interne. Il ne pourra pas, en conséquence, lui donner accès à son dossier de travail. En revanche, et comme avec tout personnel salarié de la société, le commissaire aux comptes pourra échanger sur tout sujet qu'il estimera entrer dans le champ de compétence de l'auditeur interne.

Les domaines d'intervention des auditeurs internes pertinents pour le commissaire aux comptes sont ceux qui peuvent fournir des éléments probants, relatifs à l'efficacité de

certaines procédures de contrôle ou à l'exactitude des données contenues dans certains comptes significatives.

Cependant, en raison du manque d'indépendance des auditeurs internes, les conclusions apportées par l'auditeur interne ne peuvent se substituer à celles du commissaire aux comptes dans les domaines importants de l'audit nécessitant des jugements significatifs.

Lorsque le commissaire aux comptes exploite dans le cadre de sa mission de certification des comptes, certains travaux réalisés par l'audit interne, il conserve néanmoins l'entière responsabilité de l'opinion exprimée. Le rapport général du commissaire aux comptes ne comportera donc aucune référence aux travaux des auditeurs internes.

Le commissaire aux comptes achève sa mission par la rédaction d'un rapport appelé « rapport général » dans lequel il donne son opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels. Les avis recommandations et conseils donnés par le commissaire aux comptes à la demande de l'entreprise contrôlée ou de sa propre initiative peuvent porter sur tous les domaines susceptibles d'améliorer les procédures de collecte et de traitement de l'information, la présentation des comptes, le contrôle interne et les conditions de l'audit. Le commissaire aux comptes peut donc émettre des recommandations destinées à améliorer la qualité du contrôle interne de l'entité auditée mais ces recommandations doivent rester en rapport avec sa mission et respecter les règles de non-immixtion dans la gestion (article 715 bis 4 du code de commerce).

L'auditeur interne est au service des dirigeants de l'entreprise, son objectif est d'assister les membres de l'entreprise dans l'exercice efficace de leur responsabilité. Dans ce but, l'audit interne leur fournit des analyses, des appréciations, des recommandations, des avis et des informations concernant les activités examinées. L'audit interne doit évaluer l'efficacité de l'organisation et proposer des améliorations pour remédier au

dysfonctionnement. Il doit donc détecter les problèmes mais aussi générer une organisation efficace. L'efficacité d'un service d'audit ne se mesure pas seulement à son aptitude à relever les dysfonctionnements mais aussi à son attitude à générer des changements efficaces au sein de l'organisation.

Sur le plan empirique, nous avons discerné la complémentarité existant entre les deux métiers d'audit financier et comptable malgré leur approche différente. L'auditeur interne renseigne sur la méthode et la culture générale de sa société, tandis que l'auditeur externe tire sa force de son expérience lorsqu'il est nommé à une obligation de formuler une opinion sur les états financiers de l'entité.

Notre enquête a concerné :

- un cas d'entreprise assez particulier car cette société applique une réglementation nationale (codes et textes de lois en vigueur) et internationale (la loi Sarbanes-Oxley des U.S.A) en matière d'audit financier et comptable, ce qui ne permet pas d'avoir une vision claire sur les pratiques de l'audit financier et comptable dans l'entreprise algérienne.
- une pratique de l'audit financier externe axée seulement sur l'audit légale : le commissariat aux comptes. L'audit contractuel dans le domaine financier et comptable peut aussi être sollicité par les dirigeants d'une entreprise.

Notons aussi qu'en 2007, la réglementation algérienne (loi n°07 du 25/11/2007) en matière de d'enregistrement comptable, et de conception d'états financiers a institué, un nouveau système comptable (SCF), en remplacement du plan comptable national de 1975. L'utilisation de ce nouveau référentiel comptable, compatible avec les normes IAS/IAFRS (selon les propos du ministre des finances) nécessitent un apprentissage de la nouvelle comptabilité, même si les fondements restent inchangés. Pour les professionnels

de la comptabilité et du contrôle des comptes, notamment les auditeurs internes et externes, ce changement constitue un domaine d'investigation non négligeable.

L'élargissement de l'échantillon de l'étude, l'élargissement de la pratique de l'audit financier et comptable (interne, légale et contractuel) et les conséquences de l'application du nouveau système comptable financier favoriseraient sûrement l'obtention de résultats plus probants et plus valides ce qui constitue pour nous une perspective de recherche.

Tables des matières

INTRODUCTION GENERALE.....	1
CHAPITRE 01 : LE CONTROLE INTERNE DANS L'ENTREPRISE ET LA DEMANDE D'AUDIT	
INTRODUCTION	06
SECTION I : LES CONCEPTS ET LA MISE EN PLACE DU CONTROLE INTERNE	08
4 Définitions du contrôle interne formulées par les organisations professionnelles	08
4-1 L'ordre des experts comptable 1977 (France)	08
4-2 La compagnie nationale des commissaires aux comptes 1984 (France)	08
4-3 L'institut français des auditeurs et consultants internes 1988	09
4-4 Le COSO de la commission Treadway (U.S.A.).....	09
5 Analyse et synthèse	10
5-1 Les objectifs	10
5-2 Les organes responsables	11
5-3 Les moyens utilisés pour la mise en œuvre du contrôle interne	11
6 Mise en place du contrôle interne	11
6-1 Les bases du contrôle interne	12
6-1-1 L'instauration d'un code de conduite de l'entreprise	13
6-1-2 La formalisation du rôle des dirigeants pour l'identité et la conduite de l'entreprise	13
6-1-2-1 Actions des dirigeants et des administrateurs	13
6-1-2-2 Adaptation de la structure de l'entreprise	14
6-1-2-3 Formalisation des délégations de pouvoirs	14
6-1-3 Le développement des compétences du personnel	14
6-1-4 L'application de la répartition des rôles et des responsabilités entre le conseil d'administration et la direction générale	15
6-2 Les principes du contrôle interne	15
6-2-1 Le principe d'organisation	15
6-2-1-1 Fonction opérationnelle.....	15
6-2-1-2 Fonction de protection.....	16
6-2-1-3 Fonction d'enregistrement.....	16
6-2-1-4 Fonction de contrôle	16
6-2-2 Le principe d'universalité	16
6-2-3 Le principe d'harmonie	16
6-2-4 Le principe d'autocontrôle	16
6-2-5 Le principe de permanence	16
6-2-6 Le principe d'indépendance	16

SECTION 02 : LES PHASES D'ELABORATION DU DISPOSITIF DU CONTROLE INTERNE	17
4 Formulation des objectifs du contrôle interne	17
5 Identification et mesure des risques de non réalisation des objectifs	17
5-1 La classification des risques	17
5-1-1 Les risques liés aux activités	17
5-1-2 Les risques externes et internes	18
5-1-3 Les risques anciens et nouveaux	18
5-2 Méthode d'identification des risques	18
6 Fixation des normes et rédaction des procédures	18
6-1 L'élaboration d'une procédure	19
6-2 La rédaction des procédures	20
6-3 Les qualités requises d'une procédure	20
6-4 Les catégories des procédures	20
6-4-1 Les inspections physiques et des valeurs	20
6-4-2 L'auto contrôle	21
6-4-3 La maîtrise de l'outil informatique	21
6-4-4 L'analyse à posteriori des activités	22
SECTION 03 : LA CONDUITE DU CONTROLE INTERNE ET LA DEMANDE D'AUDIT.....	23
3 Conduite du contrôle interne: les intervenants	23
3-1 Les acteurs internes	23
3-1-1 Le conseil d'administration	23
3-1-2 La direction	24
3-1-3 Le personnel	24
3-1-4 Les auditeurs internes	24
3-2 Les acteurs externes	24
3-2-1 Le Commissaire aux comptes	24
3-2-2 Les Auditeurs contractuels	25
3-2-3 Les partenaires réels et potentiels	25
4 Demande de l'audit	26
4-1 La conformité aux normes	26
4-1-1 Les normes internes	27
4-1-2 Les normes contractuelles	27
4-1-3 Les normes réglementaires	27
4-2 L'opinion sur le contrôle interne	28
4-2-1 La description du contrôle interne	28
4-2-2 La pratique du contrôle interne	29

4-2-3	L'efficience du contrôle interne	29
4-3	Contrôle périodique	30
4-4	Les professionnels de l'audit : l'audit externe et le service d'audit interne	30
SECTION 04 : LES CONCEPTS DE L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE.....		31
6	Evolution de l'audit financier et comptable	31
7	Apparition de l'audit interne	32
7-1	Les Situations hétérogènes	34
7-2	Un Vocabulaire instable	34
7-3	Les Divergences doctrinales	35
8	Audit opérationnel ou audit des opérations	36
8-1	Les principaux objectifs de l'audit opérationnel	36
8-2	Les aspects fondamentaux de l'audit opérationnel	37
9	Classements de l'audit	37
9-1	L'audit de régularité	37
9-2	L'audit d'efficacité	38
9-3	L'audit de management et de stratégie	38
9-3-1	L'audit de management ou l'audit de direction	38
9-3-2	L'audit de stratégie	39
10	Domaines de l'audit financier et comptable	40
10-1	L'Audit financier et comptable et l'audit interne	40
10-2	Les professionnels de l'audit	41
10-2-1	L'auditeur interne.....	41
10-2-2	Les auditeurs externes	42
10-2-2-1	Experts comptables	42
10-2-2-2	Commissaires Aux Comptes	43
10-2-2-3	Fonctionnaires de l'Etat	44
SECTION 05 : LES FONDEMENTS DE L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE ...		45
5	Fondements théoriques	45
5-1	La Théorie de l'agence	45
5-2	La Théorie de la connaissance commune	46
6	Objectifs de l'audit financier et comptable	46
6-1	Les objectifs de l'audit financier et comptable externe	46
6-1-1	L'enregistrement des opérations	47
6-1-2	L'existence et l'évaluation des soldes	47

6-1-3	La présentation des comptes annuels	47
6-2	Les objectifs de l'audit interne	48
6-2-1	L'Assistance au management	48
6-2-2	Sans juger les hommes	49
6-2-3	L'indépendance	50
7	Champs d'application	51
7-1	Le champs d'application de l'audit interne	51
7-1-1	L'application à toutes les organisations	52
7-1-2	L'application à toutes les fonctions	52
7-2	Le Champs d'application de l'audit financier et comptable externe	54
8	Normes de l'audit financier et comptable	54
8-1	Les normes de l'audit interne	54
8-1-1	Le code de déontologie	55
8-1-2	Les normes de qualification	55
8-1-3	Les normes de fonctionnement	55
8-1-4	Les normes de mise en œuvre	56
8-1-5	Les modalités pratiques d'application	56
8-1-6	L'utilité des normes	56
8-2	Les normes de l'audit financier et comptable externe	57
8-2-1	Les normes générales	57
8-2-1-1	Indépendance.....	57
8-2-1-2	Compétence	58
8-2-1-3	Qualité du travail et contrôle de qualité	58
8-2-1-4	Secret professionnel	58
8-2-2	Les normes relatives à l'organisation des travaux	58
8-2-2-1	Exercice personnel, travail en équipe et supervision	58
8-2-2-2	Planification	59
8-2-2-3	Documentation	59
8-2-3	Les normes de rédaction du rapport	59
	CONCLUSION	60
	CHAPITRE 02 : L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE: METHODOLOGIE ET OUTILS	
	INTRODUCTION	63
	SECTION 01 : METHODOLOGIE ET MOYENS DE L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE INTERNE	66

4	Phase d'étude	66
4-1	L'ordre de mission	66
4-1-1	Le contenu de l'ordre de mission	67
4-1-2	Les caractéristiques de l'ordre de mission	67
4-1-2-1	Ordre de mission générale.....	67
4-1-2-2	Ordre de mission spécifique	67
4-2	La préparation de la mission	68
4-2-1	La prise de connaissance	68
4-2-2	La durée	69
4-2-3	Les moyens	70
4-3	L'Identification et évaluation des risques : Le tableau des risques	71
4-4	La Définition des objectifs : Rapport d'orientation.....	73
4-4-1	L'élaboration du rapport d'orientation	74
4-4-2	Le contenu du rapport d'orientation	74
5	Phase de réalisation	75
5-1	La Réunion d'ouverture	75
5-2	Le Programme de vérification /le programme d'audit /le planning de réalisation	77
5-2-1	Définition	77
5-2-2	Les Objectifs	77
5-3	Le questionnaire du contrôle interne	78
5-3-1	Les Objectifs	78
5-3-2	L'élaboration du questionnaire de contrôle interne	79
5-4	La feuille de couverture	80
5-4-1	Définition	80
5-4-2	Le contenu	80
5-5	La Feuille de révélation et d'analyse de problème : la FRAP	80
5-5-1	Définition	80
5-5-2	Le contenu	81
5-5-3	La mise en œuvre	81
5-5-4	Intérêt	82
6	Phase de conclusion	82
6-1	L'ossature du rapport	82
6-1-1	Définition	82

6-1-2	La mise en œuvre et les avantages	82
6-2	Le compte rendu final au site	83
6-3	Le rapport d’audit interne	84
6-3-1	Définition	84
6-3-2	Le projet du rapport d’audit	84
6-3-3	Le contenu	84
6-3-3-1	Page de garde et lettre d’envoi	85
6-3-3-2	Sommaire	85
6-3-3-3	Introduction	85
6-3-3-4	Synthèse	85
6-3-3-5	Corps du rapport : partie détaillée	85
6-3-4	La réunion de validation	85
6-3-5	Le rapport définitif	86
6-3-6	Les réponses aux recommandations	87
6-4	Le suivi du rapport d’audit interne	87
SECTION 2 : METHODOLOGIE ET MOYENS DE L'AUDIT FINANCIER ET		
COMPTABLE EXTERNE.....		
6	Orientation et planification de la mission.....	90
6-1	La prise de connaissance générale	90
6-2	Le plan général d’audit	91
6-3	Le programme de travail détaillé.....	91
7	Appréciation du contrôle interne	92
7-1	Principe	92
7-2	L’approche de l’auditeur	92
8	Contrôle des comptes.....	94
8-1	Les différents types de tests de validation	94
8-1-1	L’examen et l’observation	94
8-1-2	Les investigations, les confirmations directes et les déclarations de la direction	94
8-1-3	La lettre de confirmation	95
8-1-4	Les calculs	95
8-1-5	L’examen analytique	95
8-2	La fiabilité des preuves tirées des tests de validation	96
8-2-1	L’origine de l’information	96
8-2-2	La date de réalisation des tests de validation	96

8-2-3	L'étendu des tests	97
8-3	L'évaluation des résultats des tests	97
9	L'examen des comptes annuels et des événements postérieurs à la clôture de l'exercice	98
9-1	Examen des comptes annuels	98
9-1-1	La cohérence des états financiers	98
9-1-2	La concordance avec les données de la comptabilité	98
9-1-3	Le respect des dispositions légales et réglementaires	98
9-2	La prise en évidence des événements postérieurs à la clôture	99
10	Synthèse des travaux et rapport	100
10-1	La synthèse des travaux	100
10-2	L'Opinion et le rapport	101
10-2-1	l'opinion de l'auditeur	101
10-2-2	le rapport d'audit	101
	SECTION 3 : LES OUTILS DE L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE.....	106
6	Moyens des description et d'évaluation du contrôle interne	106
6-1	La description des procédures	106
6-2	L'évaluation des procédures	107
7	Moyens de contrôle des comptes	107
7-1	L'observation physique	107
7-2	L'examen critique des procédures mises en place par l'entreprise	108
7-2-1	L'observation de la procédure	109
7-2-2	Les tests de vérification	109
7-3	Le contrôle de l'existence physique d'un actif	109
7-4	L'examen de livres et documents	109
7-5	La confirmation directe	110
7-6	L'examen analytique	110
7-7	Les déclarations des dirigeants	110
8	Sondages	111
8-1	Définition	111
8-2	La conception d'un sondage	111
8-3	Les prélèvements de l'échantillon	112
8-4	L'exploitation des résultats des contrôles	112
9	Classement des dossiers	113

9-1	Le dossier permanent	113
9-2	Le dossier annuel	113
10	Pratique du contrôle légale : « le commissariat aux comptes »	113
10-1	La nomination du commissaire aux comptes	113
10-2	Les vérifications spécifiques dans le cadre de la mission annuelle	115
10-3	Les techniques de contrôle utilisées	120
10-3-1	L'examen limité	121
10-3-2	Les examens particuliers	121
10-4	Conclusion du commissaire aux comptes sur les vérifications spécifiques	121
10-4-1	Les principes de base pour décider de l'insertion	121
10-4-2	Les cas particuliers	122
10-4-3	La place dans le rapport général et formulation	123
SECTION 4 : POSITIONNEMENT DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE AVEC L'AUDIT EXTERNE.....		124
3	Différences	124
3-1	Le statut de l'auditeur	124
3-2	Les bénéficiaires de l'audit	124
3-3	Les objectifs de l'audit	124
3-4	Le Champ d'application	125
3-5	La prévention de la fraude	125
3-6	L'indépendance	126
3-7	La périodicité	126
3-8	La méthode	126
4	Complémentarités	126
CONCLUSION :		128

CHAPITRE 03 : L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE DANS LA SPA UNILEVER ALGERIE

INTRODUCTION.....		131
SECTION 01: PRESENTATION GENERALE DE LA SOCIETE UNILEVER		133
3	Présentation du Groupe Unilever	133
3-1	La création d'UNILEVER	133
3-2	L'évolution d'UNILEVER	133
3-3	Les principaux commentaires pour l'année 2005	135
3-4	Les produits d'UNILEVER.....	136

3-5	La stratégie d'UNILEVER	136
4	Présentation de La SPA Unilever Algérie	137
4-1	Présentation d'UNILEVER MAGHREB	137
4-2	La création d'UNILEVER ALGERIE	137
4-3	Les dates clés d'UNILEVER ALGERIE	138
4-4	Les activités d'UNILEVER ALGERIE	139
4-5	La structure des Associés d'Unilever Algérie	139
4-6	Les principaux indicateurs financiers	140
4-7	La structure organisationnelle	141
4-7-1	L'organigramme Général.....	142
4-7-2	L'organigramme du département finance:	142
SECTION 02: LES AUDITEURS FINANCIERS DANS LA SPA UNILEVER		
ALGERIE		
4	Loi Sarbane-Oxley.....	144
4-1	Présentation de la loi Sarbane-Oxley.....	144
4-2	Objectif de la loi Sarbane-Oxley	144
4-3	Contenu de la loi Sarbane-Oxley.....	145
4-3-1	La certification des comptes	145
4-3-2	Le contenu des rapports	145
4-3-3	Le Contrôle de la Securities and Exchange Commission (SEC)	146
4-3-4	Les comités d'audit et règles d'audit	146
4-3-5	La création du "Public Company Accounting Oversight Board" (PCAOB)	147
4-3-6	Les sanctions	147
4-4	Conséquences de la loi Sarbane-Oxley sur l'organisation de l'entreprise	147
5	Présentation de la Fonction Audit Interne dans la SPA UNILEVER ALGERIE	149
5-1	Identification du poste	150
5-2	Raison d'être du poste	150
5-3	Activités principales et résultats attendus.....	150
5-3-1	La tenue des papiers de travail selon un modèle agréé.....	150
5-3-2	Le classement des papiers de travail	151
5-3-3	La mise en place d'un rapport périodique.....	151
5-3-4	Le suivi des actions mis à jour	151
5-3-5	La note de synthèse d'audit.....	151
5-3-6	La tenue des documents réglementaires.....	152

5-3-7	Le respect des autorités signataires	152
5-4	Les contacts nécessaires du poste	152
5-5	Les connaissances à mettre en œuvre	153
5-6	Les responsabilités liées aux initiatives et autonomie	153
6	Le commissariat aux comptes dans la SPA UNILEVER ALGERIE	153
SECTION 03: DEROULEMENT DE LA MISSION D'AUDIT INTERNE		155
4	plan général d'audit	155
5	Contenu du planning d'audit 2006	156
5-1	Les contrôles mensuels	156
5-1-1	La production	156
5-1-2	La distribution et marketing	156
5-1-3	Les Finances	157
5-1-4	Les ressources humaines	157
5-1-5	Les transactions du système d'exploitation	157
5-2	Les contrôles trimestriels	157
5-3	Les contrôles AD-HOC	157
6	Programmes détaillés des travaux de l'auditeur interne	158
6-1	Le contrôle des mouvements des stocks de pièces de rechange	158
6-2	L'audit des avoirs et des limites de crédit	159
6-3	L'audit des états de rapprochements bancaires (ERB)	159
6-4	Le contrôle des notes de frais de la force de vente	160
6-5	Le contrôle de la variation de la paie	160
6-6	Le contrôle des achats.....	160
6-6-1	Les contrôles des procédures d'achats	160
6-6-2	Le contrôle des procédures de comptabilisation et de paiement.....	161
6-7	Le programme de travail la paie	161
6-8	Le programme de travail des comptes comptables	162
6-8-1	Les comptes de bilan.....	162
6-8-1-1	Comptes d'Etat.....	162
6-8-1-2	Comptes fournisseurs étrangers	163
6-8-1-3	Comptes fournisseurs groupe.....	163
6-8-1-4	Comptes d'abonnement.....	164
6-8-1-5	Comptes clients	164
6-8-1-6	Comptes de trésorerie.....	165

6-8-2	Les comptes de résultats	165
6-8-2-1	Comptes d'assurance.....	165
6-8-2-2	Impôts et taxes et autres achats	165
6-8-2-3	Frais de maintenance et de location	166
6-9	Le programme de travail des ventes	166
6-10	Audit du système HHT	167
6-10-1	Le contrôle des documents de caisse	167
6-10-2	Le contrôle des documents de stock	168
6-10-3	Le contrôle caisses dépôts.....	169
6-10-4	Le programme de travail caisse	169
SECTION 04: DEROULEMENT DE LA MISSION D'AUDIT FINANCIER ET		
COMPTABLE EXTERNE : LE COMMISSARIAT AUX COMPTES		
5	Prise de connaissance du dispositif du contrôle interne	171
6	Appréciation de l'exercice de contrôle interne.....	171
6-1	L'objet des procédures.....	171
6-2	Les domaines d'application	172
6-3	Les responsabilités de l'application.....	172
7	Evaluation de l'existence du contrôle interne.....	173
8	Référentiel comptable.....	173
8-1	Comptes de Capitaux propres	173
8-2	Comptes d'immobilisations	174
8-2-1	Les acquisitions	174
8-2-2	Les cessions	174
8-2-3	Les amortissements	175
8-3	Comptes de stocks	175
8-3-1	La variation des comptes de stocks	175
8-3-2	Les provisions	175
8-4	Comptes de créances	176
8-4-1	La variation des comptes de créances	176
8-4-2	Les provisions	177
8-5	Comptes de dettes	177
8-6	Comptes de charges	178
8-7	Comptes de produits	178
8-8	Comptes de résultats	179

SECTION 05: CONSTATS, REMARQUES ET RAPPORTS DES AUDITEURS.....	180
3 AUDITEUR INTERNE.....	180
3-1 Analyse des comptes	180
3-2 Etat de Rapprochement Bancaire	181
3-3 Contrôle de la variation de la paie	182
3-4 Contrôle de la caisse siège.....	182
3-5 Contrôle des mouvements des stocks des pièces de rechange.....	182
4 Commissaire aux comptes	183
4-1 Opinion sur les comptes annuels	183
4-2 Vérification et informations spécifiques.....	184
4-3 Rapports spéciaux	184
CONCLUSION :	186
CONCLUSION GENERALE	188
TABLE DES ABREVIATION	194
BIBLIOGRAPHIE	196
ANNEXES	199
TABLE DES MATIERES.....	200

Table des abréviations :

- CNCC: Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.(France)

- **COSO:** Committee Of Sponsoring Organisation. (organisme américain fournissant orientations à la direction et la gouvernance des entités).
- **EURL :** Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée
- **FRAP :** Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème.
- **GAO:** General Accounting Office. (Organisme d'audit, d'évaluation et d'investigation du [Congrès des États-Unis](#) en charge du [contrôle des comptes publics](#))
- **IASC:** International Accounting Standards Committee (Comité émettant des normes comptables internationales).
- **IIA:** Institute of Internal Auditors (Association mondiale des auditeurs internes).
- **IFAC:** International Federations of Accountants (Fédération international des experts comptables).
- **IFACI:** Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes.
- **OCA:** Operational Control Assessment. (Evaluation opérationnelle du contrôle interne).
- **PCAOB:** Public Company Accounting Oversight Board. (Société américaine pour superviser les audits des entreprises cotées).
- **SARL :** Sociétés A Responsabilité Limitée.
- **SEC :** Securities and Exchange Commission (Commission américaine des opérations de bourse).
- **SPA:** Société Par Actions.

- **TCR:** Tableau des Comptes de Résultat.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES :

- Association Technique d'Harmonisation (ATH) de Cabinet d'audit et conseil ;
« **AUDIT FINANCIER, Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations** ». édition DUNUD, mai 1991.
- BARBIER Etienne, « **MIEUX PILOTER ET MIEUX UTILISER L'AUDIT** »,
édition MAXIMA, 1999.
- BELAIBOUD Mokhtar; « **GUIDE PRATIQUE D'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE** », 2e édition, 1986.
- COMBES Jean-Emmanuel et de LABROUSSE Marie-Christine ; « **AUDIT FINANCIER ET CONTROLE DE GESTION** »; Edition PUBLIUNION, 1997.
- COLINS Lionel, VALIN Gérard: « **AUDIT ET CONTROLE INTERNE** » ; 3^{ème}
édition DALLOZ GESTION ; 1986.
- DAYAN Armand, « **MANUEL DE GESTION, volume 1** » ; édition
ELLIPSES/AUF ; 1999.
- DE LA VILLEGUERIN Erick ; « **DICTIONNAIRE DE LA COMPTABILITE** » ; édition 1996.
- Gautier Serge ; « **VERS UN CONSEIL D'ADMINISTRATION PROFITABLE A L'ENTREPRISE, guide pratique à l'usage des dirigeants et administrateurs de sociétés.** » ; édition GUALINO ; 1998.
- HAMINI Allel: « **LE CONTROLE INTERNE ET L'ELABORATION DU BILAN COMPTABLE, Entreprise Publique Economique** » ; Edition OPU ;
1990.
- LEMANT Olivier ; « **LA CONDUITE D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE** » 2^{ème} édition ; 1995.

- MERCIER Antoine, MERLE Philippe; « **Mémento Francis Lefebvre, AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES 2003-2004, guide de l'auditeur et de l'audité** »; édition Francis Lefebvre 2002.
- MIKOL Alain: « **LES AUDITS FINANCIERS, COMPRENDRE LES MECANISMES DU CONTROLE LEGAL** », édition d'organisation 1999.
- NGUYEN HONG THAI; « **CONTROLE INTERNE : METTRE HORS RISQUE L'ENTREPRISE**»; édition l'Harmathan 1999.
- RAFFEGEAU J., DUFILS P., GONZALEZ R., ASHWORTH F.I. ; « **AUDIT ET CONTROLE DES COMPTES** », édition : Public Union.
- PIGE Benoit: « **AUDIT ET CONTROLE INTERNE**», 2^{ème} Edition de EMS Management et Société 2004.
- RENARD Jacques ; « **THEORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE** », édition d'organisation, 5^{ème} édition, 2004.
- SHICK Pierre ; « **MEMENTO D'AUDIT INTERNE** » ; édition DUNOD, 2007.
- VERON N., AUTRET M., GALICHON A., « **L'INFORMATION COMPTABLE EN CRISE, comptabilité et capitalisme**» ; édition ODILE JACOB, mai 2004.

TEXTES DE LOIS :

- Code de commerce algérien.
- Loi N° 88 - 01 du 12.01.1988, Algérie.
- Loi N° 91-08 du 27 avril 1991, Algérie.
- Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier (SCF); Algérie.

MEMOIRE :

FELLA Ayachi; « **AUDIT DES SALAIRES, cas SPA UNILEVER ALGERIE** » ; mémoire de Magister en sciences commerciales, 2006-2007.

REVUES ET LIEN INTERNET

- Revue Française de Comptabilité, rubrique Normes d'audit ; FOURNIER Jaques, FLAGUEUL Catherine ; « **Utilisation par le Commissaire Aux Comptes de L'audit Interne** », mars 2003.
- <http://fr.wikipedia.org>.

Résumé

Il est impérative pour une entreprise commerciale devant répondre aux normes internationales de gestion de disposer d'informations significatives. Ce besoin est formulé par différents utilisateurs ; les actionnaires ou les associés, l'organe de gestion, le conseil d'administration, le salarié, le banquier, l'administration fiscale, etc. A cet effet, l'audit financier et comptable pratiqué par les professionnels internes et externes donne à l'entreprise l'assurance et la certification de la sincérité, la régularité et de l'image fidèle des informations présentés dans les états financiers. Notre travail se propose d'exposer les composants et la finalité de l'audit financier et comptable, et d'expliquer son apport et son déroulement sur le plan interne (audit interne) et externe (l'audit externe). Les investigations de l'auditeur financier et comptable se concrétisent à l'aide d'outils : les outils relatifs à la description des procédures, les outils relatifs à l'examen des comptes annuels, les sondages, les dossiers annuels et permanents.

Mots clés :

Audit contractuel; Audit externe; Audit interne ; Audit légal ; Audit opérationnel ; Commissaire aux comptes ; Contrôle interne ; Normes d'audit ; Théorie de l'agence ; Théorie de la connaissance commune.