

L'audit de la paie, quelle approche adoptée par le commissaire aux comptes dans le contexte Algérien.

تدقيق ٠٠٠٠٠٠، أي مقارنة متبعة من طرف محافظ الحسابات في السياق الجزائري

Abdelmalek REGUIG, Dr.Bouziane BENTABET, Université de Mascara

تاريخ التسليم: (2015/10/31)، تاريخ القبول: (2016/04/03)

Résumé

Vu la conjoncture actuelle, traduite notamment par les réformes engagées par les pouvoirs publics sur le plan comptable, en promulguant le système comptable financier, et face à l'évolution de la profession du commissaire aux comptes en Algérie. Ce travail va mettre en lumière le cadre légal et les différentes méthodes et approches du commissariat aux comptes en matière des diligences prises dans le cadre du contrôle du cycle de la paie.

En précisant le déroulement et les objectifs d'une mission d'audit du cycle de la paie ainsi que les principales interventions que la loi attribue au commissaire aux comptes dans ce sens.

٠٠٠ :

في ظل التحولات الراهنة، المتمثلة أساسا في الإصلاحات التي قامت بها السلطات العامة في مجال المحاسبة، من خلال إقرار النظام المحاسبي المالي، و في ظل تطورات مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، يهدف هذا العمل إلى الإلمام بالإطار النظري و التطرق إلى مختلف الطرق المعتمدة من طرف محافظ الحسابات فيما يخص تدقيق دورة الأجور و أيضا العناية المتخذة من طرف هذا الأخير.

INTRODUCTION

L'audit est un contrôle particulier qui, suivant une démarche qui lui est propre et avec des outils et des techniques adaptées, évalue les systèmes d'information de l'entreprise, apprécie les informations fournies et suggère des voies d'amélioration des pratiques dans une organisation. Il peut donc avoir comme champ d'application une ou plusieurs fonctions, un ou plusieurs cycles.

Un cycle est un ensemble d'activités aidant à l'atteinte d'un but déterminé dans l'entreprise. A titre d'exemples, nous pouvons citer le cycle achats / fournisseurs, le cycle ventes / clients, le cycle trésorerie / dépenses, le cycle paie / personnel ...etc.

Le cycle paie - personnel, est définit comme étant l'ensemble des activités exercées en vue de la réalisation d'une paye juste et équitable. Ce qui n'est apparemment pas facile à obtenir en raison de l'insuffisance de textes de lois, de règlement ou de conventions en la matière. Une situation qui est de nature à exposer l'entreprise à un certain nombre de risques, à savoir:

- Les risques liés au non à la mauvaise application des dispositions légales ;
- Les risques liés à la non-observation ou à la mauvaise application des réglementations relatives aux organismes sociales ;
- Les risques liés au non à la mauvaise application des diverses conventions auxquelles l'entreprise est soumise ;
- Etc.

Ces risques peuvent être à caractère financier (charges fictives, pénalités), ce qui est le plus fréquent, social (détérioration du climat social) ou pénal (pour certaines infractions à la loi du travail).

Face à ces risques, les dirigeants d'entreprise mettent en place une organisation et un ensemble de mesures de fonctionnement destinés à les minimiser. Mais très souvent ce système, notamment, dans les entreprises étatiques, se révèle limité pour permettre l'atteinte des objectifs assignés à la fonction paie - personnel. Il faut donc, en plus de ce système opérationnel, le concours de tous les acteurs directement ou indirectement impliqués dans la gestion globale des affaires de l'entreprise. Si cela est admis, comment l'auditeur pourrait alors contribuer à l'amélioration du système de paie de l'entreprise ? Pour répondre à cette problématique il y a lieu de mener une étude sur l'audit de la paie dans le but de mettre en évidence les diligences à mettre en œuvre du commissaire aux comptes.

I- Les Concepts Fondamentaux de l'Audit

L'audit de la paie n'est pas une discipline isolée, totalement indépendante avec ses règles et sa méthode. Il n'est à la limite qu'un démembrement sinon un aspect de l'audit. Il est donc indispensable de s'approprier des concepts de base de l'audit de façon générale.

1. Définition de l'Audit

Plusieurs définitions lui ont été données, soit par des organisations ou groupes de professionnels, soit par des auteurs d'ouvrages en audit. Dans ce contexte, deux définitions ont été retenues en raison de leur généralité :

• Première définition

« L'audit est une fonction chargée en liaison avec les audités d'examiner le fonctionnement des dispositifs de contrôle interne et de garantir, autant que faire se peut, sa fiabilité à l'égard des risques ».¹ Cette définition présente de façon claire certaines caractéristiques fondamentales de l'audit à savoir la manière dont les travaux d'audit sont effectués et les moyens utilisés pour recueillir et traiter les informations et l'objectif général de l'audit.

• Deuxième définition

« 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 ».² Cette définition, tout en précisant la nature exacte de l'audit, fait ressortir son objet et sa finalité. En effet, comme elle le stipule, l'audit porte sur des informations et le jugement auquel il débouche doit être de nature à rendre plus utile lesdites informations tant pour les dirigeants d'entreprise que pour l'Etat, les prêteurs et tous les autres partenaires de l'entreprise. De plus, à la lumière de ces deux définitions, nous pouvons comprendre l'audit comme un examen professionnel d'une information mené suivant une méthodologie et à l'aide de techniques appropriées dans le

¹Isidore FEUJO, Guide des audits Quelles synergies gagnantes pour l'entreprise?, AFNOR, 2005, page 63.

²Lionel COLLINS, Gérard Valin, édition Dalloz, 04 éme édition, paris 1992, Page 47
مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية العدد الخامس - 2016

but de porter sur cette information un jugement responsable et motivé, ce jugement doit être de nature à la rendre plus utilisable.

2. L'audit financier et comptable

Il est à l'origine de la naissance de tous les autres types d'audits. A travers les temps son envergure a été telle que son exercice et ses conclusions ont fini par susciter l'intérêt d'autres personnes différentes des actionnaires et des dirigeants d'entreprise.

Par définition, « l'audit financier et comptable est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la fidélité avec laquelle les comptes annuels d'une entité traduisant sa situation à la date de clôture et ses résultats pour l'exercice considéré, en tenant compte du droit et des usages du pays ou l'entreprise a son siège »³.

L'audit financier et comptable porte donc sur des informations financières résultant de la traduction financière de l'ensemble des opérations effectuées par l'entreprise avec les acteurs de son environnement. Les conclusions auxquelles il aboutit entraînent très souvent des prises de décisions capitales : décisions d'investissement par achat de titres, décisions de redressement ou de liquidation, ... etc. C'est compte tenu de ces enjeux que les pouvoirs publics et organisations professionnels ont, chacun pour ce qui relève de son domaine de compétence, édicté des règles et des normes pour son exercice :

- Les pouvoirs publics ont fixé les règles qui imposent à certaines catégories d'entreprises l'obligation de nommer un réviseur pour une période minimale bien déterminée.⁴
- Les organisations professionnels, elles, ont plutôt adopté des normes que toute personne désireuse d'exercer la profession d'audit est tenue de respecter.⁵

L'audit financier et comptable peut être exercé dans un cadre légal (*imposé par la loi*) comme dans un cadre purement contractuel (*relevant du seul accord de volonté des parties*). L'auditeur, au

³ Dominique VIDAL, Le commissaire aux comptes dans les sociétés anonymes, L.G.D.J, 1985, page 56.

⁴Notons dans ce sens, la promulgation de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

⁵Dans ce sens, il ya lieu de noter, la publication des normes internationales d'audit (International Standard Auditing. ISA).

cours de ses travaux de vérification, se réfère également aux règles et principes comptables généralement admis.

3. Les normes d'audit

Les normes observées par les professionnels, au plan international, peuvent être regroupées en trois grandes catégories : les normes générales, les normes de travail et les normes de rapport.

- Les normes générales sont inhérentes à la personne même de l'auditeur et sont relatives à l'indépendance, la compétence, la qualité du travail ou conscience professionnelle, et le secret professionnel.⁶
- Les normes de travail concernant les conditions d'exercice de la mission, l'orientation et la planification de la mission, l'appréciation du contrôle interne dans un cadre informatique, la recherche des éléments probants, la délégation et la supervision, etc.⁷
- Les normes de rapport, quant à elles, définissent, en quelques sortes, la manière dont l'auditeur va élaborer son rapport, mais surtout leur contenu. Selon qu'il s'agisse d'une mission d'audit légal ou d'une mission d'audit contractuel, les exigences différeront quant à la rédaction, à la structuration et au contenu des rapports.⁸

4. Le commissariat aux comptes

Le commissaire aux comptes est le professionnel qui juge, si les états financiers sont bien présentés, si les écritures comptables sont régulièrement bien passées, etc.

C'est l'exercice de l'audit dans les cadres définis par la loi d'ailleurs l'appellation de l'audit légal. La mission principale du commissaire aux comptes consiste à vérifier les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société, et à contrôler la régularité et la sincérité des inventaires et des bilans.

La profession de commissaire aux comptes est une profession fortement réglementée. L'article 22 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, définit le commissaire aux comptes comme : « Toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour

⁶Notamment prévu par la norme ISA 200.

⁷Ces normes sont prévues notamment par L'ISA 300, L'ISA 330 et L'ISA 210.

⁸L'arrêté du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.

mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur».

Il s'agit en fait de :

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

4-1- Démarche du commissaire aux comptes

Pour atteindre ces objectifs, le commissaire aux comptes doit prendre connaissance et évaluer dans un très court délai de temps une masse d'informations très importantes et très diversifiées.

L'ampleur et la complexité de cette masse d'informations et l'étroitesse du temps alloué imposent par conséquent au professionnel prudent, et averti l'adoption d'une démarche rationnelle devant lui permettre la collecte d'un maximum d'éléments de preuves nécessaires à la formulation de son opinion.

Cette démarche repose principalement sur les diligences suivantes:

1. Diligences d'entrée en fonction.
2. Prise de connaissance générale de la société.
3. Examen et évaluation du contrôle interne.
4. Contrôle des comptes.

Les diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes, ont un caractère général qui les apparente à des principes d'actions minimales. Comme telles, elles sont applicables dans les missions prévues, notamment par l'article 23 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative à la profession d'Expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

4-2- Diligences d'entrée en fonction

La démarche du commissaire aux comptes doit être prudente et empreinte de méthode depuis l'acceptation du mandat jusqu'à l'élaboration du rapport de certification des comptes annuels. Avant l'entrée en fonction, lorsqu'il est pressenti à un mandat, le commissaire aux comptes ne doit pas donner son acceptation avec légèreté sans avoir au préalable mis en œuvre certaines diligences lui permettant :

- D'éviter de tomber sous le coup des incompatibilités et des interdictions légales et réglementaires ;⁹
- De s'assurer de la fiabilité de la mission tant sur le plan légal et réglementaire que sur celui des capacités techniques et humaines de son cabinet ;
- De s'assurer que le mandat qui est proposé n'est pas entaché d'irrégularités et de là, éviter à la société contrôle les risques de nullité des délibérations de son assemblée des actionnaires.

4-3-Acceptation du mandat

Le commissaire aux comptes avant de donner son acceptation au mandat auquel il est pressenti, met en œuvre les diligences suivantes:

- Le commissaire s'assure qu'il ne tombe pas sous le coup des incompatibilités et interdictions légales et réglementaires prévues notamment par les articles 715 bis 15 du décret 93-08 du 25/04/93 modifiant et complétant l'ordonnance 75-59 du 26/09/75 portant code de commerce et par les articles 26 et 27 de la loi 10-01 du 29 juin 2010 relative à la profession d'Expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé ;
- Le commissaire demande la liste actualisée des administrateurs ou des membres du directoire et du conseil de surveillance de la société contrôlée et de ceux des sociétés apparentées et, le cas échéant, des apporteurs en nature ;
- Le commissaire s'assure que les capacités disponibles de son cabinet lui permettent de prendre en charge et d'exécuter le mandat correctement.
- Il doit également s'assurer qu'il pourra accomplir sa mission en toute indépendance notamment à l'égard des dirigeants de la société.

4-5-L'entrée en fonction

Une fois les diligences liminaires accomplies et le mandat accepté:

⁹ Notamment, celles prévues par les dispositions de la loi 10-01 précitée et les dispositions du code de commerce.

- Le commissaire aux comptes doit s'assurer de la régularité de sa désignation selon le cas par l'assemblée générale ordinaire ou par l'assemblée constitutive. S'il est présent à l'assemblée constitutive qui le désigne, il signe les statuts. Si par contre il est désigné par une assemblée générale ordinaire, il signe le procès-verbal avec la mention « acceptation du mandat ». S'il n'est pas assisté à l'assemblée, il signifie son acceptation à la société par écrit.
- Dans toutes les formes de désignation, le commissaire aux comptes doit en acceptant le mandat, déclarer par écrit qu'il ne se trouve dans aucun cas d'incompatibilité ni d'interdiction légale ou réglementaire.
- Avant le commencement de l'exécution du mandat, le commissaire aux comptes doit transmettre à la société contrôlée une lettre de mission indiquant les modalités de mise en œuvre du mandat de commissaire aux comptes, cette lettre indiquera entre autres :¹⁰
 - La responsabilité de la mission, les intervenants.
 - Les normes de travail qui seront utilisées.
 - Les périodes d'interventions et les délais légaux à respecter.
 - Les délais légaux de dépôt des rapports.
 - Les honoraires.¹¹
- Dans l'exécution de son mandat, le commissaire aux comptes nouvellement désigné, doit se mettre en contact avec son prédécesseur pour recueillir toute information jugée nécessaire à la prise en charge correcte et diligente de son mandat.

a) Prise de connaissance générale de l'entreprise

Avant d'entamer le contrôle des comptes, le commissaire aux comptes doit bien percevoir les réalités économiques, financières, juridiques et comptables de la société contrôlée.

L'objectif à assigner à cette phase est donc d'obtenir une compréhension suffisante des particularités de la société contrôlée pour:

- Déterminer les risques généraux inhérents aux particularités mêmes de la société contrôlée pouvant avoir une incidence significative sur les comptes et sur l'orientation et la

¹⁰ Gérard LEJEUNE, Jean-Pierre EMMERICH, Audit et commissariat aux comptes, Gualino éditeur, 2007, page 87.

¹¹ En France, le contenu de la lettre de mission est prévu par la norme d'exercice professionnelle Française NEP 210.

- planification de la mission ;
- D'identifier les domaines et systèmes significatifs de la mission ;
- De constituer le dossier permanent de la mission ;
- D'établir le plan de mission ou programme général de travail.¹²

Le commissaire aux comptes doit rechercher notamment les informations concernant les domaines suivants :

- Nature d'activité ;
- Secteur d'activité ;
- Structure de la société (ou du groupe) ;
- Organisations générales ;
- Politiques ;
- Organisations administrative et comptable ;
- Pratiques comptables ;
- Délais et périodicité de production de l'information financière et des informations de gestion ;
- Existence de contrôles internes fondamentaux (séparation des fonctions, système d'approbation et d'autorisation, contrôle physique, rapprochements, périodicité des états comptables).

Les informations recueillies dans cette phase doivent être structurées et consignées dans le dossier permanent.

b) Plan de mission¹³

Le plan de mission ou programme général de travail formalisera les décisions prises sur :

- Les travaux à entreprendre.
- Les moyens à mettre en œuvre (programme de travail, mémento de contrôle, outils divers).
- Les dates d'interventions et les durées des visites.
- Les rapports à établir.
- Les heures et les coûts à engager.

Ce document doit servir de fil conducteur au commissaire aux comptes tout au long de la mission et de base de référence pour la prise de connaissance de la société lors des missions ultérieures.¹⁴

¹²Gérard LEJEUNE, Jean-Pierre EMMERICH, idem, page 94.

¹³En vertu de la norme d'exercice professionnelle NEP 300 : « Le commissaire aux comptes élabore un plan de mission décrivant l'approche générale des travaux d'audit »

c) L'examen et l'appréciation du contrôle interne

Le commissaire aux comptes apprécie la capacité des systèmes et procédures de la société contrôlée à générer des états financiers présentant un très haut niveau de fiabilité.

Les impératifs auxquels doit répondre le contrôle interne sont de deux ordres :

- Les uns se rattachent aux principes de vérification par les systèmes et procédures eux-mêmes de leurs propres enregistrements et restitutions.
- Les autres aux règles de définition et de séparation des tâches et des responsabilités qui ressortent à la pratique, à la technique administrative et son conditionnées par la dimension des sociétés.

d) Contrôle des comptes

Les objectifs de cette étape de la mission sont de réunir des éléments probants suffisants pour pouvoir exprimer une opinion motivée sur les comptes annuels.

L'étendue et la nature des contrôles à effectuer sur les comptes sont largement tributaires des deux phases précédentes :

- La prise de connaissance générale de la société.
- L'appréciation du contrôle interne.

Le programme de contrôle des comptes doit être allégé ou étendu en fonction du degré de confiance qu'accorde le commissaire aux comptes à l'appareil comptable, aux systèmes et procédures en place. Le programme de contrôle peut être établi sur une feuille de travail spécialisée structurée comme suit :

- Liste des contrôles à effectuer (classés par rubrique des comptes annuels) ;
- Ces contrôles doivent être détaillés afin de pouvoir être exécutés par les collaborateurs ;
- Etendue de l'échantillon en tenant compte du seuil de signification ;
- L'indication de la date à laquelle le contrôle a été effectuée ;
- Une référence à la feuille de travail où le contrôle est documenté ;
- Les problèmes rencontrés : leur indication est utile lors de la supervision.

¹⁴Gérard LEJEUNE, Jean-Pierre EMMERICH, Idem, page 92.

Pour obtenir les éléments de preuves nécessaires à la formulation de son opinion, le commissaire aux comptes dispose de plusieurs techniques qu'il doit combiner en fonction du compte ou de la rubrique contrôlée:¹⁵

- L'inspection physique et l'observation, qui consiste à examiner les actifs, les comptes ou à observer la façon dont une procédure est appliquée ;
- L'examen documentaire ;
- Les contrôles arithmétiques ;
- Les analyses, estimations, rapprochements et recoupements ;
- L'examen analytique ;
- Les informations verbales obtenues des dirigeants et salariés de la société.

Ces contrôles sont à appliquer par épreuves (sondages). Les sondages mis en œuvre peuvent être statistiques ou empiriques fondés sur l'expérience professionnelle du commissaire aux comptes.

Le choix entre les deux types de sondages dépend du jugement professionnel du commissaire aux comptes et du degré de confiance qu'il veut avoir dans ses conclusions générales.¹⁶

Le contrôle des comptes doit permettre de s'assurer que tous les éléments qui composent un compte sont justifiés : le contrôle doit être structuré comme suit :

- Analyse du compte ;
- Justification du compte ;
- Constatation des anomalies ou irrégularités ;
- Conclusion du contrôle.

Pour pouvoir porter son opinion, le commissaire aux comptes doit confirmer que les comptes annuels sont en accord avec ses conclusions et sa connaissance de la société, qu'ils reflètent correctement les décisions des dirigeants et donnent une image fidèle de son activité et de sa situation financière.

Le bilan, les comptes de résultats et les annexes concordent avec les données de la comptabilité, sont représentés selon les principes comptables et la réglementation en vigueur et tiennent compte des événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice.

¹⁵ Sylvain BOCCON-GIBOD et Eric VILMINT, La boîte à outils de l'auditeur financier, Dunod Paris 2013, page 72.

¹⁶ Sylvain BOCCON-GIBOD et Eric VILMINT, Idem, pages 90-92.

II - Méthodologie de l'Audit de la Paie

Le processus d'audit de la paie, combiné avec la démarche générale du commissaire aux comptes, nous permet de dégager les grands axes sur lesquels le commissaire aux comptes devra se surcharger au cours de ses travaux sur la paie. Il s'agit donc pour nous d'identifier les actions concrètes à mener sur le terrain et à chaque étape de la démarche générale lorsqu'il s'agira d'auditer des informations financières résultant du processus de paye de l'entité sous contrôle.

1. La Prise de Connaissance de l'Environnement de la Paie

L'environnement de la paye comprend, outre les structures chargée de son élaboration dans l'entreprise, les administrations fiscales, les institutions, de sécurité sociale, les banques et les autres agents économiques. Le commissaire aux comptes doit chercher à s'approprier autant qu'il pourra des rapports de tous ces éléments avec l'entreprise et ses employés d'une part et des règles relatives à la conduite des opérations de paye d'autre part.

Il s'informerait notamment sur :

- Les règles fiscales applicables à la société en matière de traitement des salaires ;
- Les lois et textes réglementaires régissant les relations de travail et les salaires ;
- Le manuel des procédures de l'entreprise ;
- Les conventions auxquelles l'entreprise est affiliée ainsi que les accords d'établissement qu'elle aura passé avec ses partenaires sociaux (syndicats) ;
- Les décisions et notes de service relatives à des mesures collectives prises par la direction générale et qui ont, directement ou indirectement des incidences sur les salaires ;
- Tous rapports et documents susceptibles de l'édifier davantage sur le processus d'élaboration, de règlement et de comptabilisation de la paie.

Le commissaire aux comptes veillera aussi à ne pas oublier d'effectuer un contrôle analytique des comptes annuels paie lui permettant dès le départ de se faire une idée sur les zones possibles de risques. C'est lors

de la prise de connaissance que l'auditeur réunit donc le maximum d'information qui l'aideront à examiner et à contrôler les opérations de paie qui sont à l'origine des informations financières objet de l'audit.. Il lui faudra ensuite évaluer le système de contrôle interne du cycle paie pour savoir s'il peut prendre appui sur les données de ce système pour limiter ses contrôles de comptes.

2. L'Appréciation du Système de Contrôle Interne du Cycle Paie

La paie nécessite, en réalité, l'exercice d'un certain nombre de fonction dont la fonction recrutement, la fonction administration du personnel, la fonction paie, et la fonction comptable.¹

L'ensemble des activités exercées à travers ces différentes fonctions et qui concourent à la réalisation d'une paie juste et fiable constitue ce que l'on appelle le cycle paie personnel.¹⁷

Pour les besoins d'analyse, nous avons regroupé ces activités en trois catégories qui sont : le recrutement, l'administration du personnel et la paie proprement dite :

- Le recrutement concerne l'ensemble des activités qui permettent à l'entreprise de se procurer les ressources humaines nécessaires à son fonctionnement ;.

- L'administration du personnel englobe les activités relatives à la conservation. Au développement, à la formation et à tout autre aspect purement administratif du personnel ;

- La paie concerne la préparation, le calcul, l'édition des documents de paie, le règlement des salaires et de dettes connexes et, enfin la comptabilisation de toutes les opérations de la paie ;

A l'instar des autres cycles de l'entreprise, le cycle paie a son système de contrôle interne, intégré certes aux autres systèmes, mais ayant des objectifs orientés spécifiquement vers la fiabilisation de la paie.

2.1. Les objectifs du système de contrôle interne du cycle paie

De façon générale, les objectifs du contrôle interne du cycle paie personnel sont :¹⁸

- Assurer une séparation suffisante des fonctions ;

¹⁷ «Planification d'une mission d'audit», séminaire organisé par le conseil national de la comptabilité avec l'ISGP, 2013.

¹⁸ Revue Algérienne de comptabilité et d'audit, N°11, Page 12.

- Assurer un recrutement de personnel en qualité et quantité suffisante ;
 - Assurer une bonne gestion du fichier personnel ;
 - Permettre une meilleure administration du personnel ;
 - Assurer un bon traitement comptable des opérations de paie ;
 - Assurer des conditions d'hygiène et de sécurité aux travailleurs ;
- Tout comme les activités, les objectifs globaux ci-dessus énumérés sont éclatés en sous objectifs de recrutement, d'administration du personnel et de paie.

2.2. L'analyse et l'évaluation du contrôle interne du cycle paie - personnel

L'appréciation du contrôle interne de ce cycle consiste, de façon pratique, à :

- Saisir les différentes procédures relatives au cycle paie personnel et à les examiner ;
- Réaliser des tests de conformité ;
- Faire une évaluation préliminaire des différentes procédures au regard des objectifs assignés à chaque sous-système ;
- Effectuer des entretiens avec les responsables pour s'assurer de l'existence ou non de contrôles compensatoires par rapport aux faiblesses constatées ;
- Effectuer des tests de permanence sur les points forts relevés des sous- systèmes ;
- Faire une évaluation définitive du système global de contrôle interne du cycle.

Dans la perspective d'avoir une synthèse des appréciations sur les points de contrôle importants, il a été conçu par des professionnels expérimentés des questionnaires de contrôle interne.

Ces questionnaires sont présentés sous forme de tableaux avec des réponses fermées avec possibilité de faire des commentaires sur les réponses données. Toutes les questions se rapportant à des points susceptibles d'avoir une incidence significative sur les opérations de paie sont reprises dans les tableaux.

Le commissaire aux comptes doit être en mesure de réaliser, après cette évaluation définitive, si le système de contrôle interne du cycle est suffisamment sécurisant pour permettre un contrôle des comptes limité. Au cas où le système de contrôle interne serait jugé non satisfaisant, l'auditeur se verra obligé d'aller en profondeur de certains examens et

analyses de comptes. Ce qui va se traduire par l'examen de la quasi-totalité des opérations de paie pour pouvoir juger les comptes financiers qui en découlent.

Le contrôle des comptes paie, consécutif au programme élaboré dans ce sens à l'issue de l'évaluation du contrôle interne, s'effectue pratiquement de la même manière que le contrôle des comptes de façon générale avec cependant de petites spécificités propres à la paie. Il est le plus souvent précédé par la confirmation directe des soldes qui consiste à demander aux personnels concernés, à l'administration fiscale, aux organismes sociaux et aux divers tiers les soldes de leurs comptes auprès de l'entreprise.

3. Le Contrôle Des Comptes Paie

Les spécificités du contrôle des comptes paie tiennent au fait qu'il peut être établi facilement des relations entre les principaux comptes. D'où la possibilité de vérifier de façon satisfaisante une série de comptes à travers ce que l'on appelle le contrôle de cohérence globale des comptes paie. Ainsi, on peut, notamment, vérifier :

- La vraisemblance des charges de personnel à partir de la relation " Total des retenues plus total des nets à payer" ;¹⁹

- L'exactitude des comptes composant la rémunération brute imposable à travers la relation "taxe sur salaire" x% de la rémunération brute imposable avec x% le taux de la taxe sur salaire ;

- La vraisemblance du compte "personnel, avances et acomptes sur salaires" à l'aide de la relation "total des sommes prêtées = total des mensualités échues et normalement retenues aux salaires plus le solde du compte à la fin de l'exercice" ;

Si une quelconque de ces relations n'est pas vérifiée, l'auditeur devra s'employer autant que possible à trouver les raisons fondamentales de l'écart constaté.

Ces vérifications globales ne constituent que des opérations complémentaires de vérification des comptes ou, à la limite des palliatifs à des contrôles pratiquement impossibles par la méthodologie habituelle en raison soit du nombre élevé des opérations, soit de l'absence quasi -totale de documents de base.

Tout Comme il le ferait dans tout contrôle des comptes, le réviseur des comptes - paie se servira d'un certain nombre de procédés les plus adaptés pour le contrôle des comptes - paie sont : le contrôle

¹⁹DanielRaba.tel, Pratique de la Paie, 8^{ème} édition, 2011, Editions d'organisation
Groupe Ey-rolles, Paris, page 89.

arithmétique, l'examen des documents créés par l'entreprise (bulletins, états récapitulatifs, etc.), la confirmation directe des soldes.

Conclusion

La méthodologie d'audit de la paie, sans s'écarter fondamentalement de la méthodologie générale, présente des particularités liées aux spécificités des opérations de paie telles que la multiplicité des éléments constitutifs de la rémunération, la diversité de leurs sources, l'abondance relative des lois et réglementation en matière de traitement des salaires, le caractère totalement interne des opérations de paie, etc. En intégrant ces spécificités, la méthodologie d'audit de paye donne ainsi la possibilité au commissaire aux comptes de réunir des preuves suffisantes lui permettant de porter un jugement sur les informations issues du cycle paie - personnel et proposer des voies d'amélioration des mesures ou des pratiques existantes relatives au système de paie - personnel.

Bibliographie

I. Textes de lois

- Arrêté du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.
- Code de commerce Algérien.
- Loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

II. Ouvrages, Articles et séminaires

- Daniel Raba, tel, Pratique de la Paie, 8^{ème} édition, 2011, Editions d'organisation Groupe Eyrolles, Paris.
- Dominique VIDAL, Le commissaire aux comptes dans les sociétés anonymes, L.G.D.J., 1985.
- Gérard LEJEUNE, Jean-Pierre EMMERICH, Audit et commissariat aux comptes, Gualino éditeur, 2007.
- Isidore FEUJO, Guide des audits Quelles synergies gagnantes pour l'entreprise?, AFNOR, 2005.
- « La mission du commissaire aux comptes », séminaire organisé par le conseil national de la comptabilité avec l'ISGP, mai 2012.
- Lawrence B. Sawyer, La pratique de l'audit interne, 02^{ème} édition, I.F.G/I.F.A.C.I publication, 1976.
- Lionel COLLINS, Gérard Valin, édition Dalloz, 04^{ème} édition, Paris 1992.
- Les normes internationales d'audit (International Standard Auditing. ISA).
- Les normes Françaises d'exercice professionnelles NEP.
- « Management des Ressources Humaines - Les rémunérations », Séminaire préparé et animé par Mr M. Belaidi (Consultant).
- Mohamed HAMZAOU, Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, 02^{ème} édition, Pearson Education France, 2008.
- « Planification d'une mission d'audit », séminaire organisé par le conseil national

مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية العدد الخامس - 2016

de la comptabilité avec l'ISGP, 2013.

- Revue Algérienne de comptabilité et d'audit, Numéro 11.
- Sylvain BOCCON-GIBOD et Eric VILMINT, La boîte à outils de l'auditeur financier, DunodParis 2013.
- «Système comptable financier - Opérations concernant le personnel», Séminaire préparé et animé par: Mr Brnhim Tguemounine Expert-Comptable, Avril2012.