

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET

DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

Université Mouloud MAMMERY de Tizi-Ouzou

Faculté des Sciences Économiques, Sciences de Gestion

Et Sciences Commerciales

Département des Sciences de Gestion



Mémoire

En vue de l'obtention du diplôme de **Master Académique**.

Spécialité : Sciences de Gestion.

Option : Audit et Contrôle de Gestion.

Thème

**La contribution de l'audit interne aux processus
de contrôle interne et de pilotage de l'entreprise
publique algérienne**

-Cas de l'unité cuisson à l'ENIEM-

Présenté par :

M^{lle} : MESSOUAF Nadjat

M^{lle} : MOHAMMEDI Meryem

Devant le jury :

- **Président:** M^r SEDDIKI Abderrahmane, UMMTO
- **Promoteur:** M^r DRIR Mohammed, UMMTO
- **Examineur:** M^r SADOUD Ahmad, UMMTO

Promotion 2014 /2015

Remerciements

En premier, nous remercions le Bon Dieu le tout puissant de nous avoir donné de la santé, le courage et la patience pour être ce que nous sommes aujourd'hui et pour mener ce modeste travail ;

Nous tenons à exprimer notre profonde gratitude à notre promoteur M^r DRIR Mohammed, enseignant au département des Sciences de Gestion à l'UMMTO pour ses orientations, son aide et ses précieux conseils ;

Nous remercions très sincèrement les membres du jury, M^r SEDDIKI le président et l'examineur M^r SADOUD d'avoir bien voulu accepter d'évaluer notre travail ;

Nous voulons aussi témoigner notre reconnaissance et exprimer toute notre gratitude à nos enseignants qui ont participé pour une grande part dans notre formation ;

Nous tenons à remercier le personnel de l'ENIEM pour sa collaboration lors de notre stage pratique ;

Enfin nous adressons un grand merci à nos familles et à toute personne ayant contribué de près ou de loin à la réalisation de ce modeste travail.

Dédicaces

*Je dédie ce travail à toutes les personnes qui me sont
chères*

Meryem

Dédicaces

À tous ceux qui me sont chers

Nadjet

Remerciements	
Dédicaces	
Sommaire	
Introduction générale	1
Chapitre 1 : Les apports du système de contrôle interne au processus de pilotage de l'entreprise	4
Section 1 : Mener le processus de pilotage de l'entreprise.....	4
Section 2 : Le système de contrôle interne.....	17
Section 3 : Les apports du contrôle interne pour pilotage de l'entreprise.....	29
Chapitre 2 : Les apports de l'audit interne aux systèmes de contrôle interne et de pilotage de l'entreprise	36
Section 1 : Aperçu global sur l'audit interne.....	36
Section 2 : Le déroulement de la mission d'audit interne.....	44
Section 3 : Les apports de l'audit interne au contrôle interne et au pilotage de l'entreprise...	52
Chapitre 3 : Les apports de l'audit interne aux systèmes de contrôle interne et de pilotage de l'entreprise publique algérienne, cas de l'unité cuisson à l'ENIEM	59
Section 1 : Présentation générale de l'ENIEM.....	59
Section 2 : Les apports du contrôle interne au pilotage de l'unité cuisson.....	69
Section 3 : Les apports de l'audit interne au contrôle interne et au pilotage de l'unité cuisson.....	79
Conclusion générale	87
Bibliographie	89
Liste des sigles et abréviations	
Liste des tableaux	
Liste des figures	
Liste des annexes	
Table des matières.....	92

Liste des abréviations et sigles

- AMF : Autorité des Marchés Financiers
- BCG : Boston Consulting Group
- BSC : Balanced Score Card
- CAM : Complexe d'Appareils Ménagers
- COBIT : Control Objectives for Information and Technology
- COCO : Criteria Of Control
- COSO : Internal Control Integrated Framework
- ENIEM : Entreprise Nationale des Industries de l'électroménager
- FAR : Fiche d'audit et de recommandations
- IFACI : Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes
- IIA : Institute of Internal Auditors
- INDELEC : Industrie Electrodynamique
- ISO : International Standard Organisation
- LCAG : Learned, Christian, Andrews et Guth
- LSF : Loi de Sécurité Financière
- PESTEL : Politique, économique, socioculturel, écologique et légal
- SMART : Spécifique, Mesurable, Acceptable, Réaliste ou pertinent, Temporellement défini
- SOA :
- SONELEC : Société Nationale de Fabrication et du Montage du Matériel électroménager
- SOX : Sabanes Oxley
- SWOT : Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats

Liste des tableaux

Tableau n°1 : Les composantes du code de déontologie.

Tableau n°2 : Activités des unités de l'ENIEM et gammes de produits.

Tableau n°3 : Les forces et faiblesses du contrôle interne (Audit interne du 15 et 16 septembre 2014).

Liste des figures

Figure n°1 : Modes de matérialisation des impacts/risques/causes.

Figure n°2 : L'évolution de l'audit interne.

Figure n°3 : L'organigramme de l'ENIEM.

Figure n°4 : Organisation générale de l'unité cuisson.

Figure n°5 : La chaîne de valeur de production à l'unité cuisson.

Liste des annexes

Annexe n°1 : Cadres de référence relatifs à l'évolution du contrôle interne.

Annexe n°2 : Les principaux indicateurs utilisés à l'unité cuisson.

Annexe n°3 : Questionnaire de contrôle interne de production

Annexe n°4 : Fiche suiveuse

Annexe n°5 : Fiche de rebuts

Annexe n°6 : Rapport de contrôle

Annexe n°7 : Fiche de non conformité

Annexe n°8 : La carte de contrôle

Annexe n°9 : Enquête d'accident du travail

Annexe n°10 : État de production pour le premier semestre 2015

Annexe n°11 : Évolution des coûts de contrôle interne entre 2014 et 2015

Annexe n°12 : Synthèse du plan d'actions 2014 de l'unité cuisson

Annexe n°13 : Synthèse du plan d'actions 2015 de l'unité cuisson

Annexe n°14 : Bilan de revue des activités de réalisation à l'unité cuisson (Premier trimestre 2015)

Annexe n°15 : Check-list d'audit

Annexe n°16 : Programme d'audit interne à l'unité cuisson

Annexe n°17 : Plan d'audit interne à l'unité cuisson

Annexe n°18 : Rapport de non conformité

Introduction Générale

La littérature de gestion de cette dernière décennie insiste sur l'influence grandissante de la turbulence de l'environnement sur le pilotage des entreprises. Cette instabilité pousse celles-ci à envisager le changement qui génère des incertitudes et des risques liés aux choix des objectifs et à leur déploiement.

Par conséquent, toute entreprise doit se doter d'un système de contrôle interne qui lui permet de détecter, en temps opportun, l'ensemble des risques qui affectent la réalisation de ses objectifs dans le cadre de sa finalité. Cependant, l'apparition de nouveaux enjeux qui sont tout à fait contradictoires avec les buts tracés par l'entreprise, qui concernent plus particulièrement le développement durable ainsi que le progrès technologique pousse les managers à opter pour des audits internes afin d'avoir, durant tout le processus de pilotage, l'assurance du degré de maîtrise des contrôles effectués pour alimenter le système décisionnel d'informations pertinentes.

En effet, du fait que l'audit interne joue le rôle d'appréciation de l'existence, la bonne application et la fiabilité du système de contrôle interne mis en œuvre, l'audit sera donc le contrôle du contrôle. Il en résulte que le contrôle interne constitue la matière sur laquelle travaille l'auditeur.

Par ailleurs, la spécificité de l'environnement dans lequel évoluent les entreprises publiques algériennes caractérisé par une exacerbation poussée de la concurrence, incite le manager algérien à renforcer le contrôle interne et le combiner à des audits internes efficaces pour assurer la pérennité de l'entreprise qu'il gère.

Tout cela nous a conduits à poser la problématique suivante : **« Quels sont les apports du contrôle interne pour le pilotage de l'entreprise ? Et comment l'audit interne contribue t-il à l'amélioration du processus de contrôle interne et par conséquent le pilotage de l'entreprise, plus particulièrement l'entreprise publique algérienne ? »**. De cette problématique découlent les questions subsidiaires suivantes :

1. Comment fonctionne le système de pilotage de l'entreprise ?
2. Comment le système de contrôle interne se traduit-il dans une entreprise et que peut-il apporter pour le processus de pilotage de celle-ci ?
3. Pourquoi existe-t-il une demande d'audit interne ? Et comment arrive-t-il à améliorer les points forts et surmonter les points faibles du système de contrôle interne de l'entreprise ?

4. Quelle est la contribution, pour les processus de contrôle interne et de pilotage, de la pratique de l'audit interne dans les entreprises publiques algériennes, spécialement à l'ENIEM?

En outre, les hypothèses ayant été à l'origine de notre recherche sont de trois, à savoir :

1. Le pilotage des entités est l'affaire des dirigeants, qui sont censés savoir mobiliser et fédérer les hommes sur des projets attractifs, d'une part, et savoir contrôler la mise en œuvre des plans d'actions pour s'adapter aux évolutions de l'environnement, d'autre part et cela sans remettre en cause les finalités fondamentales de l'entreprise.
2. Le contrôle interne contient les matières comptables et financières, mais également les contrôles destinés à améliorer l'efficacité opérationnelle et à renforcer l'adhésion à la stratégie de l'organisation.
3. L'audit interne est créateur de la valeur pour l'entreprise publique algérienne, et ce par la connaissance qu'il a sur son système de contrôle interne, sa capacité de discernement des dysfonctionnements et la pertinence de ses diagnostics et propositions.

Afin de vérifier ces hypothèses et répondre à notre problématique, nous avons adopté, dans un premier temps, la méthode descriptive basée sur la consultation d'ouvrages et de thèses divers dans le but de construire un cadre théorique qui permettra de comprendre les notions de base sur lesquelles s'appuie notre travail. Dans l'étude du cas pratique à l'unité cuisson de l'ENIEM, nous avons opté pour une enquête basée sur des interviews avec le personnel combinées à l'exploitation des documents internes ainsi que l'observation de la réalité afin d'analyser et d'interpréter les informations recueillies.

En effet, l'apport de notre recherche réside dans la présentation des atouts que peut tirer l'entreprise publique algérienne de son recours à l'audit interne et comment l'utiliser efficacement comme un outil d'assistance au management qui lui permettra de vivre en harmonie avec son environnement.

Pour réaliser cette recherche, nous avons subdivisé notre travail en trois chapitres. Dans le premier, nous allons aborder la question relative à l'apport du contrôle interne au pilotage des entreprises pour passer, dans le second chapitre, à la contribution de l'audit interne aux processus de contrôle interne et de pilotage de l'entreprise. Dans le troisième chapitre, nous essaierons d'analyser les atouts que peut tirer l'unité cuisson à l'ENIEM des missions

d'audits internes et que peuvent-elles apporter à leurs systèmes de contrôle interne et de pilotage.

Chapitre un :

Les apports du système de contrôle interne au processus de pilotage de l'entreprise

Introduction

Une stratégie d'entreprise n'a de sens que si elle est déployée sur le terrain, c'est cet élément qui constitue actuellement l'enjeu fondamental de toutes les entreprises. Décliner cette stratégie suppose de piloter toute l'entreprise dans le sens de la réalisation de ses objectifs. Or, le caractère changeant de l'environnement implique un ajustement permanent de la démarche stratégique afin de sécuriser son positionnement et réaliser sa performance, par le biais du contrôle interne. Comment piloter une entreprise ? Comment construire un système de contrôle interne qui sert le pilotage ? Et que peut-il apporter pour un manager, pilote de l'entreprise ?

Les réponses à ces trois questions feront l'objet de trois sections successives qui forment ce premier chapitre; la première sera consacrée au processus de pilotage dans son ensemble, la deuxième exposera d'une façon détaillée le système de contrôle interne et la troisième se présentera comme une synthèse des deux sections précédentes du fait qu'elle traitera les apports du contrôle interne pour le pilotage de l'entreprise.

Section 1 : Mener le processus de pilotage de l'entreprise

Ces dernières décennies, les managers sont confrontés à de nouvelles contraintes environnementales qui expliquent la recherche d'un pilotage performant servant comme un levier d'action pour le management, c'est pour cela qu'il faut le mener de façon rigoureuse.

1.1. Nécessité du pilotage de l'entreprise

Les entreprises connaissent de profondes transformations dans leur mode de fonctionnement : de nouvelles préoccupations apparaissent dès qu'il s'agit d'être réactif aux turbulences. Cela suppose d'envisager l'entreprise comme un système ouvert et dynamique (principe pilier de l'approche système), ce qui nécessite son pilotage.

1.1.1. L'entreprise : un système ouvert

Il appartient à toute entreprise de se positionner par rapport à son environnement qui l'influence et qu'elle peut influencer à son tour. Cela lui permettra de définir son positionnement, d'une part, et de bâtir son avenir et satisfaire ses parties prenantes en s'appuyant sur les évolutions prévisibles, d'autre part. Chaque manager doit intégrer dans sa pratique le traitement régulier des réalités externes qui se matérialisent par les différentes

dimensions de l'environnement (démographique, socioculturelle, politico-légale, technologique et globalisation).

Par ailleurs, le diagnostic externe est primordial du fait que la compétitivité de l'entreprise est conditionnée par les facteurs environnementaux et il doit-être, dès lors, structuré d'une façon rigoureuse : tout d'abord, en identifiant les tendances principales d'évolution des facteurs environnementaux les plus importants sur l'horizon stratégique retenu (par une analyse PESTEL des influences de l'environnement global, l'analyse des cinq forces concurrentielles de M.PORTER pour mesurer l'intensité concurrentielle), puis identifier les menaces et les opportunités actuelles ou potentielles sur ses métiers ; la menace est définie comme « *une tendance ou un événement qui pourrait avoir pour conséquence une diminution significative du profit si l'entreprise n'y répondait pas de manière adéquate* »¹. Elle pourra être transformée en opportunité si l'entreprise s'y adapte. Par conséquent, se doter d'un système d'informations performant est à exploiter régulièrement en rationalisant le couple (coût-valeur).

En effet, même si elle doit s'adapter continuellement à un environnement turbulent, toute entreprise possède relativement un ensemble de principes ou de valeurs qui évoluent lentement, et constituent le « *business vision* »² qui la guide dans sa prise de décisions stratégiques.

1.1.2. L'entreprise : un système dynamique

L'entreprise, d'un point de vue systémique, est considérée comme un système dynamique au sein duquel tous les éléments sont en interaction ; elle se caractérise par trois éléments piliers, à savoir : ses finalités, sa gestion dans sa globalité et les interrelations qui les unissent dans un environnement turbulent.

Première composante de son cadre de référence³, les finalités constituent l'ossature de l'identité de l'entreprise, par la réponse aux questions « qui sommes nous ? », et « que voulons nous devenir ? », c'est le fondement de sa raison d'être, à l'horizon le plus éloigné et

¹ Fabienne GUERRA, Pilotage stratégique de l'entreprise : le rôle du tableau de bord prospectif, éditions Boeck & Larcier, Belgique, 2007, p.26

² Ibid., p.18

³ Le cadre de référence englobe tous les éléments qui conditionnent l'application d'une vision stratégique. Il assure la cohérence des facteurs qui influencent toute projection dans le futur en combinant deux composantes à savoir la finalité et l'éthique.

au niveau le plus élevé. Pour contribuer à cette finalité, les buts servent d'orientations stratégiques concrètes, qui consistent en une représentation mentale de la réalisation de la finalité de l'entreprise, c'est à ce niveau que le manager doit tenir compte des opportunités et des menaces de l'environnement. En outre, le but, pour être réalisé, rassemblera un portefeuille d'objectifs que l'entreprise se fixe, ces derniers constituent « *la visée d'un résultat précis et positif* »⁴, et doivent répondre aux caractéristiques fondamentales du modèle SMART.

Par ailleurs, l'attention particulière apportée au couple « finalités-objectifs opérationnels » est primordiale dans le sens où une finalité sans déploiement opérationnel ne sert à rien, et inversement, des objectifs opérationnels sans rattachement à des finalités n'ont d'autre sens qu'une course aux résultats. L'atteinte de ces objectifs implique la mise en place de tous les éléments composant le système entreprise (l'organisation interne de l'entreprise).

Au fil des années, l'entreprise a changé en passant d'un système compliqué à un système complexe. Un système compliqué pourra être maîtrisé intégralement au fil du temps avec beaucoup d'efforts, par l'effet d'apprentissage. En revanche, la complexité ne se laisse jamais appréhender totalement : c'est la résultante directe des mutations environnementales actuelles. C'est surtout cette complexité qui crée la spécificité de la dynamique de l'entreprise. Or, « *l'organisation interne n'est rien moins que le choix d'affectation des ressources de l'entreprise* »⁵ en vue d'atteindre les objectifs. Cette affectation est matérialisée par trois composantes, à savoir : organisationnelle, gestion de l'information et managériale.

1.1.2.1. La composante organisationnelle

Pour gérer une entreprise, il est nécessaire de l'organiser (diviser et coordonner)⁶, ce qui est le fondement de la structure d'une entreprise. Cette dernière constitue un outil de diagnostic d'une part, et de mise en œuvre des actions, d'autre part. Aujourd'hui, le manager, pour répondre au mieux aux objectifs de l'entreprise, cherche à l'adapter aux modifications stratégiques en aplatissant les structures, et en liant les étapes des processus, de manière

⁴ Laurent FALQUE et Bernard BOUGON, Pratiques de la décision, développer ses capacités de discernement, éditions Dunod, 2013, p.90

⁵ Jacques WALTER et Philippe NOIROT, Le contrôle interne : des chiffres porteurs de sens !, éditions Afnor, 2010, p.52

⁶ A ce propos, H. Fayol fut le premier à formaliser les concepts modernes relatifs à la gestion de l'entreprise en posant la structure comme un ensemble de fonctions : technique, commerciale, financière, de sécurité, de comptabilité et administration.

transversale aux fonctions classiques. De ce fait, il sera amené à délimiter les frontières de la structure, puis déterminer le degré de spécialisation et de décentralisation, enfin choisir les mécanismes de coordination en prenant comme déterminants de base : l'âge et la taille de l'entreprise, le système technique, ainsi que l'environnement et le pouvoir. La gestion de la structure est nécessaire pour l'entreprise, car la recherche de la flexibilité est permanente.

1.1.2.2. La composante de gestion de l'information

Toute organisation interne implique la circulation des flux d'informations indispensables pour la prise de décisions en vue de l'atteinte et l'amélioration continue de la performance de l'entreprise. Cela nécessite la mise en place d'un système d'informations approprié regroupant l'ensemble des informations, procédures de traitement et les moyens octroyés à ces traitements pour fournir l'information nécessaire à la prise de décisions, c'est-à-dire celle qui répond aux critères d'efficacité, d'efficience, de confidentialité, d'intégrité, de disponibilité, de conformité et de fiabilité. L'entreprise doit se doter d'un système d'informations qui lui assure la communication interne et externe, et la réponse aux besoins du système décisionnel. La révolution du système d'information par le développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication a nécessité l'adaptation des structures internes des entreprises par l'apprentissage organisationnel qui se matérialise par la recherche systématique et continue d'alimenter le processus d'allocation des ressources par la composition optimale (coût-valeur-délais) des informations, dans le but de rationaliser la prise de décisions.

1.1.2.3. La composante managériale

L'action organisée suppose la prise de décisions qui pose un problème réel du fait que la décision est un arbitrage (entre deux variables, un gain de l'une ne peut être obtenu qu'en sacrifiant sur les autres) ; elle est prise dans un contexte incertain, et cela implique la difficulté de modélisation de la réalité, ajoutons que le pouvoir de décision est réparti entre plusieurs acteurs, voire plusieurs unités.

C'est pour ces raisons que toute décision prise doit répondre à deux exigences, la première est relative à la qualité : répondre aux besoins du service concerné au moment opportun, et la deuxième concerne l'acceptation par les collaborateurs dans le seul cas où le rapport gain/contribution est meilleur, cela suppose d'agir pour rendre performante l'action collective, et c'est le rôle du manager qui est censé décider dans toutes les situations de complexité et

d'incertitude, et rechercher l'équilibre permanent cohérent, mais instable pour la structure, les actions et les acteurs. Par conséquent, il est nécessaire de choisir : un suivi qui cadre avec le niveau de décentralisation, la bonne forme de contrôle, et la bonne forme d'animation et de communication. Dans la plupart des entreprises, les styles de management sont multiples, ils peuvent émaner soit directement des dirigeants, soit d'une culture d'entreprise qu'ils partagent avec tous, c'est l'exemple de la culture d'entreprise partagée, où le climat social ne pourrait être favorisé que par un mode de management participatif⁷.

Toute entreprise doit se doter d'un outil de diagnostic de ses propres performances, cela nécessite une analyse approfondie de ses forces et faiblesses, ce qui fournit au manager une compréhension des différents aspects stratégiques de son entreprise pour mener une démarche stratégique⁸ (formulation et déploiement stratégiques) cohérente avec sa vision stratégique.

En effet, la notion de stratégie s'est enrichie depuis les apports d'Ansoff et d'Andrews au cours des années soixante. Établir une stratégie pour son entreprise consiste à définir les domaines d'activités stratégiques puis allouer les ressources nécessaires aux différents processus pour se maintenir et se développer, c'est-à-dire, construire des avantages concurrentiels durables et défendables.

Vu le caractère turbulent de l'environnement, tout changement doit-être accompagné par une adaptation rapide : *« l'organisation n'est pas la réponse à l'évolution du marché..., au contraire c'est l'ambition, l'objectif stratégique et ses déclinaisons qui sont les bonnes réponses à l'évolution du milieu »*⁹, et cela se caractérise, par conséquent, par un ajustement des éléments constitutifs de la démarche stratégique, et c'est ce qui constitue le pilotage proprement dit, soient les éléments suivants :

- La formulation stratégique par la définition des objectifs et de la stratégie directrice, le diagnostic stratégique et les choix stratégiques;

⁷ Rensis Likert définit quatre styles de management en plus du management participatif qui vise à développer des relations de confiance très fortes avec les collaborateurs qui sont véritablement associés à la prise de décisions, à savoir le management autoritaire exploiteur, le management autoritaire paternaliste et le management consultatif.

⁸ Or, les modes d'action stratégique dépendent du type d'environnement et des attitudes du noyau stratégique. Depuis un demi siècle, la plupart des stratèges organisent leur stratégie suivant la démarche corporate strategy (LCAG) qui a été transformée en SWOT, au cours des années soixante dix-notamment après l'impulsion du Bosting Consulting Group (BCG)-, elle est devenue strategic management.

⁹ Jacques WALTER et Philippe NOIROT, op. cit, p.52

- Le déploiement stratégique¹⁰ par l'expression de la stratégie, l'alignement de l'organisation avec le projet stratégique, le déploiement des objectifs et des ressources à tous les niveaux et le suivi de l'exécution.

Par conséquent, la communication est au cœur de la stratégie d'entreprise, elle doit s'articuler autour de celle-ci pour déployer les objectifs dans toute l'entreprise. Donc, il faut définir un plan de communication ; la communication stratégique doit-être directement rattachée à la direction générale. On parle entre autres types de communication telle que la communication de crise.

Enfin, l'entreprise est vue comme un système compliqué, activant dans un environnement incertain qui implique de l'évaluer et l'anticiper, choisir la vision et définir les plans opérationnels en fonction de son évolution et enfin mesurer périodiquement les écarts afin de prendre les décisions utiles. Par conséquent, l'entreprise est un système ouvert et dynamique, ce qui fait de son pilotage une nécessité pour atteindre le niveau de performance souhaité.

1.2. Principes du pilotage

L'identification des facteurs à la base de la performance doit-être menée en continu ; le suivi dans le temps de ces facteurs est indispensable pour être en adéquation permanente avec les éventuels changements internes et externes. En conséquence, le pilotage apparaît comme un processus central dans la vie des entreprises, qui se caractérise par ses spécificités.

1.2.1. Définition et objectifs du pilotage de l'entreprise

Le pilotage de l'entreprise peut-être défini comme « *une démarche de management qui s'attache à relier en permanence stratégie et action opérationnelle* »¹¹. C'est une démarche de management car il constitue un processus correspondant aux phases traditionnelles du management : prévision, action, évaluation et apprentissage. Donc piloter une entreprise, c'est conduire son activité dans la bonne voie afin qu'elle arrive à atteindre ses objectifs en s'appuyant sur un ensemble de systèmes (objectifs, plans, budgets, tableaux de bord, comptabilité de gestion, etc.). Or, la logique de pilotage s'appuie sur trois volets, à savoir : le

¹⁰ Le déploiement stratégique est certainement la phase la plus délicate à réussir, donc il faut mettre en action l'ensemble des composantes de l'entreprise comme un tout cohérent.

¹¹ René DEMEESTERE, Philippe LORINO et Nicolas MOTTIS, Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion, éditions Dunod, Paris, 2013, p.14

déploiement de la stratégie sous forme de plans d'actions coordonnés pour conduire l'entreprise à assurer la mise en œuvre de la stratégie, la construction et la mise à jour d'un réseau d'indicateurs qui permettent de construire un système de mesure de la performance en cohérence avec les orientations stratégiques, le suivi et le retour d'expérience dans la mise en œuvre de cette stratégie en s'appuyant sur le système de mesure d'une part et sur un ensemble de pratiques et de méthodes d'analyse et de résolution des problèmes d'animation et de coordination, d'autre part.

Par ailleurs, il existe deux niveaux de pilotage dans l'entreprise : le pilotage stratégique et le pilotage opérationnel :

- Le premier niveau est centralisé : la planification et le reporting financier et extra-financier sont les principaux instruments de pilotage centralisé en analysant les principales variables influençant l'action, fixant les objectifs, et cherchant la compréhension des causes de la performance obtenue grâce aux nouveaux instruments (BSC). Nous parlons ici du pilotage stratégique.
- Le deuxième niveau est local : il doit permettre un autocontrôle des unités décentralisées qui sont soumises à une obligation de résultat, c'est-à-dire donner les moyens de comprendre les résultats et corriger les éventuels écarts au niveau opérationnel (pilotage opérationnel), les instruments utilisés à ce niveau sont les tableaux de bord et la comptabilité de gestion.

En outre, pour piloter l'entreprise, une masse importante d'informations doit circuler dans le sens vertical (descendant et ascendant) comme dans le sens horizontal (coordination des unités de même niveau hiérarchique). En plus, pour assurer un pilotage qui répond aux nouvelles exigences de l'environnement, un grand nombre d'entreprises ont introduit explicitement la dimension transversale dans leur système de pilotage du fait de la complexité des besoins de coordination, ce qui fait de leur modélisation un problème majeur. En y ajoutant leur caractère changeant difficile à anticiper, il s'impose à l'entreprise un réajustement par une concertation continue.

En sus de ce qui précède, piloter une entreprise vise l'atteinte d'un ensemble cohérent d'objectifs, nous citerons entre autres :

- Permettre de construire un système d'informations pertinent et cohérent, qui conditionne la capacité de l'entreprise à réagir comme un tout en tenant compte de sa finalité, de la contrainte temporelle ainsi que des modes de communication et de ce fait, aider le management à gérer les incertitudes par l'anticipation en temps utile des évolutions de l'environnement, si possible avant même la survenance des premiers signes.
- Développer la capacité d'adaptation des ressources de l'entreprise et de sa structure par une analyse permanente des résultats de confrontation entre sa réactivité et son aptitude à anticiper les évolutions de l'environnement : les entreprises capables d'anticiper les mutations exogènes et de les intégrer comme des variables de management ne sont réactives que dans le cas où elles maintiennent durablement leur identité.
- Mener l'entreprise vers la créativité : pour A.D.Chandler, l'action organisée de l'entreprise est à la fois une réaction défensive et un processus créatif ; piloter l'entreprise dans un environnement instable permet de détecter les pistes d'amélioration¹².
- Le pilotage est utilisé comme un levier d'action pour gérer le changement : ce dernier désigne la démarche qui accompagne la vie de toute entreprise face à l'instabilité de son environnement. Conduire le changement, c'est piloter l'entreprise ; Chandler affirme que « structure follows strategy »¹³, et que les dirigeants, au cœur de l'action, essaient de piloter la stratégie puis mettre en place des structures appelées à les supporter.

Enfin, le pilotage offre aux managers un cadre global pour renforcer la pertinence et le partage de la vision stratégique, piloter l'adaptation des processus et des fonctions clés et stimuler à tous les niveaux vigilance et échanges sur les résultats et la performance, et cela ne se réunit que si le processus de pilotage remplit un certain nombre de principes le spécifiant.

1.2.2. Spécificités du pilotage de l'entreprise

Piloter une entreprise suppose la prise en compte d'un ensemble homogène de principes, qui découlent de la logique propre de pilotage : prévision, action, mesure et apprentissage.

¹² Lucien VERAN, La prise de décision dans les organisations : réactivité et changement, éditions d'Organisation, 1991

¹³ Ibid., p.86

- Mener une démarche proactive, orientée vers l'intention stratégique :

L'intention stratégique constitue l'expression d'une vision future (quant à la position concurrentielle dans les années à venir), qui oriente le pilotage de l'entreprise et donne une cohérence aux actions sur le long terme. Une entreprise doit réagir rapidement aux évolutions externes en optant pour sa réactivité, par conséquent, elle doit anticiper ces évolutions pour mieux s'y préparer, c'est-à-dire opter pour une démarche d'adaptation proactive par laquelle elle contribue à construire son environnement. Le système de pilotage sera de ce fait un système d'élaboration de plans d'actions adaptés au contexte, à suivre dans le cadre des orientations stratégiques de l'entreprise.

- Maîtrise des coûts et de la valeur créée par l'entreprise :

On qualifie de performance dans l'entreprise tout ce qui contribue à optimiser le couple (coût-valeur). Pour la notion de valeur, elle peut être une valeur clients (offrir un prix plus avantageux sans entraver la qualité du produit), une valeur par la performance, une valeur financière, etc. Piloter une entreprise implique le suivi de l'action visant l'amélioration de la performance dans sa conception multidimensionnelle, en assurant un meilleur rapport coût/valeur.

- Adopter une approche intégrée au changement :

Le déploiement de la stratégie n'est pas un simple enchaînement de séquences mécaniques, il est générateur d'interactions, d'allocation de ressources et d'effet d'expérience qui alimentent régulièrement la stratégie retenue. Pour cela, la démarche de pilotage pourra traduire clairement les orientations stratégiques en termes opérationnels d'une part, et synthétiser les réalités du terrain pour apporter des améliorations par le pilotage stratégique, d'autre part. Par conséquent, le pilotage est une fonction d'intégration du changement, qui permet d'organiser les coordinations nécessaires entre les acteurs, de façon à conduire efficacement le changement vers les priorités de l'entreprise. Or, le pilotage est continu (à long terme), il permet aux responsables le déploiement de la stratégie en projets selon différents cycles temporels, afin de permettre à la créativité de chacun de s'exercer.

- Améliorer la performance en s'appuyant sur un ensemble d'indicateurs :

Le pilotage stratégique de l'entreprise suppose un ajustement qui se matérialise par l'introduction de nouveaux modes de travail ou de changement d'organisation interne. Aborder simultanément la question de coordination opérationnelle et d'incitation des acteurs constitue la pierre angulaire du système de pilotage. En outre, contribuant au déploiement de la stratégie, les indicateurs doivent permettre d'orienter les décisions vers les objectifs et de mesurer les écarts non seulement en termes financiers, c'est pour cela que le pilotage se base sur des indicateurs précis et objectifs, financiers et non financiers, qui constitueront par la suite, un système de reporting financier et extra-financier, nécessaires à une prise de décisions de qualité.

- La notion de pilotage est liée à la culture d'entreprise :

Étant un ensemble de valeurs, de mythes, de rites et de symboles partagés par le personnel de l'entreprise qui assurent la cohérence, la motivation et la communication au sein de celle-ci en vue d'atteindre un fonctionnement optimal de ses composantes, la culture constitue un déterminant de base pour le pilotage¹⁴.

Le pilotage est le fait de mener l'entreprise vers la réalisation de sa vision, ce qui suppose le suivi d'une logique en termes de phases consécutives.

1.3. La dynamique de pilotage

Piloter une entreprise suppose de suivre un processus bien déterminé qui diffère d'une entreprise à une autre, mais les principes sont les mêmes. Or, avant de tracer la trajectoire d'une démarche de pilotage, il nous semble intéressant d'aborder l'ancrage concret du pilotage dans l'organisation à travers le schéma de pilotage¹⁵ qui se présente comme la manière dont l'entreprise entend se piloter.

¹⁴ En Allemagne et en Grande Bretagne, les entreprises adoptent une démarche scientifique du pilotage (vision prospective) et des outils réfléchis (construits), contrairement à la France qui adopte une démarche empirique basée sur le passé (vision rétrospective), ces deux pratiques sont façonnées par la culture de ces entreprises.

¹⁵ Le schéma de pilotage est une notion abordée par LONING Hélène et alii, Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratique, éditions Dunod, 2008.

1.3.1. Le schéma de pilotage (de gestion)

Un schéma de gestion non cohérent avec la stratégie, ambigu ou incomplet, peut se traduire par des conflits de compétence, le refus dans l'engagement des acteurs et leur incompréhension du contexte et des enjeux. Ainsi, le schéma de pilotage se construit en synthétisant les réponses aux cinq questions suivantes, à savoir :

- Comment insérer le pilotage dans l'organisation ? La réponse se fait par le choix d'une logique de pilotage, soit financière, stratégique-opérationnelle, permanente ou à géométrie variable.
- Qui pilote quoi ? C'est le choix de la structure du pilotage, à travers la définition des niveaux de pilotage (filiale, directions, unités, unités, départements, équipes, ...) ainsi que la définition des axes de pilotage (produits, marchés, clients, projets, métiers, technologies,...).
- Quelles sont les règles qui s'imposent à tous ? Ce sont les politiques de l'entreprise (délégation) qui peuvent être des contraintes imposées par l'environnement institutionnel (réglementation), imposant aux acteurs des règles de comportements, ou des règles pour faire prévaloir l'intérêt général de l'entreprise sur les intérêts particuliers (cohérence du vocabulaire des employés, à titre d'exemple). Ces politiques doivent-être analysées en fonction de leur modalité de décentralisation.
- Quel mode de suivi et d'animation ? Cela concerne les méthodes d'animation de gestion, cette dernière constitue le point d'orgue du schéma de pilotage. De ce fait, l'animation doit-être orientée vers la satisfaction des clients et le diagnostic de la performance par l'assurance d'un retour d'expérience continu, et intégrer les différents aspects du pilotage dans une approche unique en répondant à une vraie méthodologie assortie de formation.
- Quelle expertise de pilotage ? C'est en termes de positionnement de la fonction de pilotage au vu du type d'activité, de la culture, de l'histoire de l'entreprise et de la logique de pilotage retenue par les dirigeants. A titre d'exemple, dans le cas d'une logique stratégique-opérationnelle, il est préférable de privilégier la proximité du contrôle et des fonctions opérationnelles pour favoriser une osmose entre la culture économique et la culture opérationnelle.

Cependant, un nombre important d'entreprises négligent le schéma de pilotage préalable à la démarche proprement dite, malgré qu'il présente un cadrage important pour le pilotage.

1.3.2. La démarche de pilotage

Une nouvelle génération d'outils de management des entreprises est apparue ces dernières années. Or, la démarche de pilotage implique de procéder suivant les quatre étapes de la roue de Deming (Plan, Do, Check et Act), qui s'est imposée dans le monde des entreprises et considérée comme « *la meilleure façon de concevoir et de diriger une organisation efficace* »¹⁶ ; les succès des entreprises japonaises, étant les premières à opter pour cette approche, ont assuré la consécration de Deming. Nous exposons, dans ce qui suit, les trois phases du pilotage d'une entreprise, à savoir : la planification stratégique intégrée, la mise en œuvre et mesure, et l'apprentissage et amélioration.

1.3.2.1. Phase de planification stratégique intégrée

La planification de l'entreprise est un processus formalisé de prise de décisions qui élabore la représentation voulue de l'état futur et spécifie les modalités de mise en œuvre de la vision. Elle est fondée sur l'anticipation et la finalisation, et suppose de ce fait, une articulation étroite entre le niveau stratégique et opérationnel, elle se fait comme suit : un diagnostic de la position concurrentielle de l'entreprise sur les différents segments stratégiques, ensuite un plan stratégique qui détermine la place que veut occuper l'entreprise sur ces segments, puis des plans opérationnels (programmation et coordination des actions à mener pour déployer la stratégie) et enfin un système budgétaire pour mettre en œuvre et contrôler les activités à court terme avec, bien sûr, la conception des outils de reporting financier et extra-financier pour le suivi des résultats.

1.3.2.2. Phase de mise en œuvre et mesure

La structure de pilotage étant choisie (par centres de responsabilité, processus,...), le pilote de chaque entité doit construire la nomenclature et les informations de pilotage, puis, mettre en service un système de pilotage et le déployer.

La construction de la nomenclature de pilotage se fait du général au particulier, elle est gérée et tenue à jour par des tableurs disponibles sur les postes de bureautique de pilotage de

¹⁶ Gille BAROUCH, Booster la performance de son entreprise, la boîte à outils de votre succès, éditions Afnor et Livres à vivre, 2010, p.8

chaque entité¹⁷. Ainsi, les informations de pilotage concernent particulièrement les prévisions construites à partir de la phase de planification, ainsi que les informations relatives au suivi des réalisations par rapport aux objectifs. Ces dernières consistent à mettre en évidence des ratios de performance opérationnelle (indicateurs) en se référant à la nomenclature de pilotage. Ces indicateurs se présentent comme des référentiels de pilotage, par rapport auxquels se mesurent les prévisions et les réalisations ; ils constituent, de ce fait, la colonne vertébrale du système de pilotage. En plus, comme les valeurs prises par ces indicateurs peuvent être à l'origine d'une action corrective, ils seront placés là où sont les leviers d'actions. La synthèse des indicateurs n'est rien qu'un tableau de bord qui a pour mission de renseigner l'utilisateur sur l'état des variables sous contrôle au moment où on les examine.

En effet, la mise en place du système de pilotage concerne la construction du prototype de pilotage à partir des synthèses bien construites de tous les moyens mis à la disposition des entités, le fonctionnement de ce dernier pour une version opérationnelle ne se réalise qu'au fur et à mesure que la pratique des raisonnements se fait. Puis, les actions de déploiement doivent prendre en compte le développement du prototype du système de pilotage en termes d'indicateurs et de coordination, d'une part, et la mise en place et l'animation du pilotage des plans d'actions, d'autre part.

1.3.2.3. Phase d'apprentissage et amélioration

La confrontation des réalisations aux prévisions doit-être suivie par une analyse causes à effets, pour pouvoir identifier les pistes d'amélioration. Cela se réalise par l'apprentissage organisationnel ; quand les problèmes sont partagés et répartis correctement, chacun est conscient de l'environnement complexe au sein duquel évolue l'entreprise. L'amélioration permettra alors d'associer toutes les forces de l'entreprise pour moderniser le pilotage, appliquer des outils simples et performants, doter ses responsables et personnel de « *bottes de sept lieues* »¹⁸ afin qu'ils anticipent, fassent des plans et les adaptent rapidement aux mutations environnementales.

¹⁷ Par exemple, pour un pilotage des produits, la nomenclature est en termes de segments de marché, modes de distribution commerciale, fourchettes des prix, etc.

¹⁸ Jean-Michel TREILLE, le pilotage opérationnel de l'entreprise : comment déployer la stratégie sur le terrain ?, éditions d'Organisation, 2004, p.252

En pilotant son entreprise, le manager pourra prendre les décisions nécessaires permettant de s'adapter à l'environnement en vue d'atteindre les objectifs assignés, voire même les dépasser.

Section 2 : Le système de contrôle interne

Afin d'atteindre les objectifs de pilotage, le manager est amené, à tout moment, à détenir toutes les informations pertinentes en ce qui concerne sa capacité à atteindre ces objectifs, et ce, par la mise en place d'un système de contrôle interne.

2.1. Cadre théorique du contrôle interne

Aborder la notion de contrôle interne passe, en premier lieu, par une clarification de celle du contrôle de l'entreprise.

2.1.1. Aperçu global sur la notion de contrôle

Le contrôle est une notion qui a évolué avec l'évolution de l'entreprise. Une première vision du contrôle met en exergue la relation entre surveillance et régulation: contrôler vient après avoir planifié¹⁹, organisé et réalisé l'action ; c'est un contrôle à postériori qui vise à confronter les objectifs et les réalisations, traiter les écarts, proposer des mesures correctives et prévoir à nouveau des objectifs (feed-back).

Cependant, l'action humaine présente des spécificités en termes de comportements opportunistes qui nécessitent le recours à la psychologie et à la sociologie pour compléter l'analyse du contrôle, et cela se manifeste par une vision plus large : le contrôle organisationnel ou contrôle social. Ce dernier vise à faire converger toutes les actions individuelles vers la réalisation des objectifs de l'entreprise ; c'est-à-dire que toutes les phases du management interviennent dans le contrôle.

En outre, l'exercice du contrôle se fait, d'une part, par les dirigeants sur les collaborateurs (la firme organisation), et par les parties prenantes sur les dirigeants (firme institution), d'autre part.

Par conséquent, le contrôle est un ensemble d'activités incluses dans le management, qui fournissent les moyens et les informations nécessaires à la maîtrise du pilotage de

¹⁹ On parle à cet effet des frères Siamois pour caractériser la relation entre planification et contrôle dans l'entreprise.

l'entreprise. En effet, l'implantation des contrôles se fait selon deux modalités : soit en termes de systèmes de contrôle organisés en fonctions autonomes (contrôle de gestion, audit interne), soit en processus de contrôle intégrés à d'autres fonctions tel que le contrôle interne.

2.1.2. Définition du contrôle interne

Suite aux scandales financiers ayant touché les entreprises européennes et surtout américaines (fin 1990 et fin 2000)²⁰, ceci a entraîné l'adoption d'un nombre de lois et référentiels²¹ concernant la mise en œuvre d'un système de contrôle interne, qui, étant le fruit de l'étude menée par Treadway Commission (1985), illustrent clairement l'évolution qu'a connu le contrôle interne donnant lieu ainsi à de multiples définitions .

Ces cadres de référence répondent à la nécessité de faire face aux enjeux d'aujourd'hui et de demain (l'évolution technologique impliquant la performance, la sécurité, les exigences de reporting surtout avec le recours intensifié à l'externalisation ainsi que l'évolution de la réglementation surtout en matière de responsabilité sociétale de l'entreprise), d'une part, et viennent enrichir le contrôle interne en le rattachant davantage aux objectifs stratégiques du fait de son intégration dans tous les modes de fonctionnement de l'entreprise, d'autre part.

Le contrôle interne a subi les mêmes évolutions que l'entreprise, du fait qu'il en est un élément constitutif. Ainsi, le contrôle interne est une notion ancienne d'origine comptable ayant comme objectif principal l'enregistrement fidèle des opérations économiques et juridiques vécues par l'entreprise.

Les définitions du contrôle interne sont nombreuses ; c'est au fil des années que la notion s'est affinée. Par ailleurs, toutes ces définitions se sont traduites par un élargissement de ses objectifs et de son champ d'application.

Fain et Faure (1948) vinrent à définir le contrôle interne comme « *l'organisation rationnelle de la comptabilité et du service comptable visant à prévenir ou tout au moins à découvrir sans retard les erreurs et les fraudes* »²². En comparant cette définition avec celle du COSO (2013) qui pose le contrôle interne comme « *un processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance*

²⁰ Cas d'Enron à titre d'exemple

²¹ Voir liste des annexes, annexe 01

²² Eustache Ebondo WAMANDZILA : La gouvernance de l'entreprise, une approche par l'audit et le contrôle interne, éditions l'Harmattan, 2005, p.88

raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité »²³, nous constatons l'évolution du contrôle interne d'une notion strictement comptable et financière pour s'étendre aux processus opérationnels et stratégiques.

À cet effet, nous proposons la définition suivante du contrôle interne :

Le contrôle interne est un processus intégré de l'organisation, mis en œuvre et suivi par ses responsables et son personnel, destiné à traiter les risques pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de sa mission, des objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité. À la lumière de cette définition, nous tentons d'éclaircir les éléments qui constituent les principes de base du contrôle interne :

- ✓ Le contrôle interne est un processus intégré, et non pas rajouté aux activités de l'organisation. Or, il ne constitue pas une fonction²⁴, mais un ensemble d'activités présentes de façon continue dans l'organisation. Par conséquent, il est abstrait mais se matérialise par l'ensemble des mesures, moyens et méthodes constituant ainsi une partie intégrante des activités. Cette intégration a une incidence sur les coûts : ajouter de nouvelles dispositions de contrôle est une source de coûts supplémentaires, mais si nous intégrons des dispositions aux activités opérationnelles, l'organisation peut éviter des coûts inutiles.
- ✓ Le contrôle interne est mis en œuvre et suivi par les responsables et le personnel. À côté du conseil d'administration et des comités, le management est responsable de la conception, la mise en œuvre adéquate et le maintien du système de contrôle interne. En ce sens, le contrôle interne constitue un outil de management orienté vers l'atteinte des objectifs. En plus, les auditeurs internes fournissent des informations sur le fonctionnement du contrôle interne. De même, les membres du personnel jouent tous un rôle dans sa réalisation, surtout en communiquant tout problème constaté dans la conduite des opérations. Ajoutons aussi que certaines parties externes jouent un rôle important dans le processus du contrôle interne, malgré qu'elles ne contribuent pas à sa conception et sa mise en œuvre, en lui fournissant des informations utiles, tels que les auditeurs externes, le pouvoir législatif et réglementaire, autres tiers comme les clients, les fournisseurs, etc.

²³ www.ifaci.org, à 8 heures et demi

²⁴ Même si certaines entreprises ont intégré des fonctions de contrôle interne juste pour faciliter l'animation de ce processus.

- ✓ Il est destiné à traiter les risques ; quelle que soit la mission de l'entreprise, elle est toujours confrontée à des risques de nature diverse. Le contrôle interne vient traiter ces risques en les ramenant au niveau acceptable par l'entreprise.
- ✓ Fournir une assurance raisonnable et non une certitude absolue quant à l'atteinte des objectifs, et ce parce que les contrôles ont des coûts, des facteurs exogènes tels que les conjonctures économiques peuvent empêcher l'atteinte des objectifs, ainsi le jugement humain peut comporter des défaillances.
- ✓ L'objectif principal du contrôle interne est la maîtrise du fonctionnement de l'entreprise par un ensemble de sécurités. Il se décline en objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité.
 - En premier lieu, les opérations effectuées par l'entreprise doivent être ordonnées (méthodiques), efficaces et efficaces ; il s'agit de la performance opérationnelle et financière, ainsi que la sauvegarde des actifs acquis²⁵.
 - En deuxième lieu, une organisation ne peut pas être maîtrisée si elle ne possède pas un système d'informations performant qui lui assure à la fois une communication interne et externe grâce aux reportings. L'information étant la pierre angulaire du système décisionnel doit répondre aux objectifs de fiabilité, respect des délais, transparence, accessibilité ou autres exigences propres aux organismes de normalisation reconnus ou des instructions internes.
 - En troisième lieu, les objectifs liés à la conformité prennent une place de plus en plus importante du fait de la multiplication des lois et règlements applicables. En outre, ils garantissent que toute l'activité de l'entreprise est conduite en conformité avec la réglementation et les procédures internes.

Ces objectifs peuvent-être hiérarchisés en fonction des besoins de l'organisation, en termes des priorités accordées à certains au détriment des autres.

²⁵ Les actifs acquis, éventuellement d'autres ressources, doivent-être protégés en permanence à travers les diverses transformations du cycle opérationnel par la confrontation de l'existant physique avec l'enregistrement.

2.1.3. Contrôle interne et contrôle de gestion

Étant donné que le contrôle de gestion est « *un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation* »²⁶, on avancera qu'il fait partie intégrante du contrôle interne.

D'une part, le contrôle interne adapte son dispositif en fonction des indicateurs de pilotage produits par le contrôle de gestion ; ce dernier permet un contrôle à priori par le biais des budgets et des plans d'action, et un contrôle à postériori par l'analyse des écarts. Nombre d'indicateurs permettent de faciliter la mise en place des procédures de contrôle adaptées, soit les alléger ou bien les renforcer.

D'autre part, la mise en place du contrôle interne permet de fiabiliser les indicateurs utilisés par le contrôle de gestion. Or, le contrôle du recrutement permet de doter le contrôle de gestion d'un personnel formé à ses nouveaux outils, ajoutons aussi que le système de supervision aura pour avantage la limitation des dérapages budgétaires par un contrôle à priori des engagements importants, et un suivi des consommations budgétaires avec des procédures d'autorisation des dépassements, par un contrôle à postériori.

Le contrôle interne et le contrôle de gestion contribuent conjointement à l'atteinte des objectifs par la maîtrise des différents risques de l'entreprise. La relation entre les deux est double, chacun fournit des informations pour l'autre, et chacun participe au bon fonctionnement de l'autre.

2.2. Les composantes du système de contrôle interne

Pour donner l'assurance raisonnable sur l'atteinte des objectifs de l'entreprise, le contrôle interne est conçu et mis en œuvre par le responsable et le personnel, la manière varie en fonction de la structure et la taille de l'entreprise, le profil des risques, les activités et le degré de réglementation.

Nous aborderons, dans ce qui suit, les composantes du contrôle interne qui sont au nombre de cinq selon la nomenclature présentée dans le référentiel COSO 1 (1992) et mise à jour en 2013, à savoir :

²⁶ Hélène LONING et alii, Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques, éditions Dunod, 2008, p.2

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

2.2.1. L'environnement du contrôle

Généralement fixé par le management et le conseil d'administration, l'environnement du contrôle reflète la culture de l'entreprise puisqu'il détermine le niveau de sensibilisation du personnel aux besoins de contrôles. Il est formé d'un ensemble de normes auxquelles les membres de l'entreprise adhèrent, qui se présentent comme suit :

2.2.1.1. L'intégrité et les valeurs éthiques des responsables et du personnel

Toute personne dans l'entreprise doit prouver son intégrité personnelle et professionnelle, et son respect de l'éthique. Cette dernière est perçue comme un « *reflexe de bonne moralité de la part des acteurs* »²⁷ qui limite les contrôles formels, facilite la conformité des activités et garantit l'intégrité du personnel qui se matérialise par l'adhésion à l'égard du contrôle interne par le biais d'un code de conduite combiné à un système de sanctions.

2.2.1.2. L'engagement à un niveau de compétence

Les responsables et leur personnel doivent démontrer et entretenir un niveau de compétence propre à évaluer les risques et assurer un travail efficace et performant, pour faire preuve d'une compréhension suffisante des contrôles afin de pouvoir assumer leurs responsabilités, et ce, à travers les pratiques en matière de ressources humaines. Ces pratiques donnent l'assurance que le personnel possède l'intégrité, la formation et l'expérience nécessaires pour accomplir ses fonctions. Dès lors, le management des ressources humaines doit jouer un rôle important dans la promotion d'un environnement éthique en favorisant le professionnalisme et en faisant respecter les règles de transparence en permanence.

²⁷ Eustache Ebondo WAMANDZILA, op.cit, p.195.

2.2.1.3. Le style de management

Le style de management des responsables doit refléter d'une part, l'attitude permanente d'adhésion au contrôle interne, et la définition d'un code de conduite ainsi qu'une assistance et des évaluations de performance tenant compte des objectifs du contrôle interne, d'autre part. Or, l'engagement du conseil d'administration et du comité d'audit permettra de construire une attitude exemplaire du contrôle interne. Dès lors, la direction générale doit faire la démonstration, en plus des réunions et de la communication orale, par ses propres actions. Nous citons, à titre d'exemple, la création d'un service d'audit interne, faisant partie intégrante du système de contrôle interne, ce qui est un signal fort par lequel le management montre l'importance du contrôle interne au personnel de l'entreprise.

2.2.1.4. La structure de l'entreprise

Le fonctionnement de l'entreprise exige une coordination, c'est-à-dire une structure. Cette dernière définit les principaux domaines d'autorité et de responsabilité, les délégations de pouvoir et les canaux d'informations appropriés qui contribuent à s'assurer que les activités sont sous contrôle.

2.2.2. L'évaluation des risques

Évaluer les risques suppose qu'ils ont été déjà identifiés, analysés, il faut ensuite déterminer les actions correctives, étant donné que le risque représente la possibilité de survenance d'un événement futur pouvant impacter la réalisation des objectifs de l'entité concernée.

2.2.2.1. Identification des risques

Celle-ci s'effectue suite à une définition des objectifs stratégiques afin de recenser tous les risques internes et externes au regard des objectifs clés supposés définis clairement. Par conséquent, il est nécessaire de se doter d'outils appropriés (identification top-down et/ou bottom-up).

2.2.2.2. Analyse des risques

Analyser les risques suppose de les traiter par l'évaluation de l'impact possible, d'une part, et de la probabilité de sa survenance, d'autre part. En effet, l'analyse de la sévérité du risque se fait par une approche intégrant une large part de subjectivité, mais l'usage des méthodes

quantitatives reste utile. Il importe de souligner qu'il est nécessaire, en évaluant les risques, de développer un cadre pour leur classification afin de pouvoir fixer les priorités de gestion et présenter les informations utiles sous forme de matrice des risques au système décisionnel.

2.2.2.3. Procédures de gestion des risques (actions correctives)

La réponse au risque est déterminée surtout par le degré d'aversion au risque qui traduit le niveau de risque que l'entreprise est prête à courir avant d'estimer son intervention. Ce degré doit aussi prendre en compte les risques inhérents et résiduels. Les mesures de réponses aux risques peuvent-être: le traitement via des actions de contrôle, le partage/transfert via un tiers (une compagnie d'assurance, à titre d'exemple), l'acceptation dans le cas où leur sévérité est supportable (ou quand le coût de la mesure de solution est supérieur au bénéfice qui en découle) ou bien l'évitement par la suppression de l'activité.

2.2.3. Les activités du contrôle (contrôle opérationnel)

Les activités du contrôle correspondent aux actions définies par les règles et les procédures²⁸ qui visent à donner une assurance raisonnable que les instructions du management pour maîtriser les risques sont mises en œuvre. Elles sont réalisées à tous les niveaux de l'entité à divers stades des processus métiers, où la séparation des tâches est à prendre en considération dès la sélection et lors du développement des activités de contrôle. Les activités du contrôle englobent en particulier :

- Les objectifs ²⁹;
- Les procédures d'autorisation et d'approbation ;
- La séparation des tâches ;
- Le contrôle d'accès aux ressources et aux documents ;
- Les budgets ;
- Les tableaux de bord ;
- Les vérifications ;
- Les réconciliations ;
- La supervision.

²⁸ Les règles sont des déclarations formelles et écrites pour orienter les comportements vers les objectifs, tandis que les procédures sont des séquences prédéterminées d'étapes que le personnel doit respecter pour accomplir ses tâches.

²⁹ Les objectifs constituent une référence interne à atteindre, auxquels les réalisations sont comparées pour la mesure de la performance des processus.

L'ensemble de ces activités est orienté vers la détection (contrôle détectif) et la prévention (contrôle préventif), ainsi que des actions correctives (contrôle correctif) ou d'un contrôle directif (permettant de s'assurer que la gestion est maîtrisée, c'est l'exemple de la formation). En outre, les entreprises doivent créer un équilibre entre les actions de prévention et celles de détection d'une part, et de les compléter par des actions correctives comme une assurance d'efficacité.

En sus de ce qui précède, il importe de souligner que les systèmes d'informations impliquent des activités de contrôle spécifiques³⁰.

2.2.4. L'information et la communication

Dans le cadre de ses responsabilités en matière de contrôle interne et afin d'atteindre ses objectifs, toute entité a besoin d'un certain nombre d'informations pertinentes qui facilitent le fonctionnement des autres composantes du contrôle interne.

Pour être pertinente, toute information doit répondre aux critères suivants : adéquation, délai, pertinence, mise à jour, exactitude et accessibilité. Or, l'information doit donc être identifiée, recueillie et communiquée de façon à ce que le personnel puisse procéder aux activités de contrôle dont il a la charge. En effet, la capacité des responsables à prendre les décisions appropriées est conditionnée par les critères de qualité des informations, ainsi qu'une documentation exhaustive et claire.

Par ailleurs, la communication est un processus interactif (fréquentatif) par lequel l'information pertinente est partagée. La communication interne est le vecteur par lequel l'information est diffusée de manière ascendante, transversale et descendante dans l'entreprise ; elle permet à la direction générale d'adresser aux collaborateurs un message clair sur l'importance des responsabilités de chacun en matière de contrôle. Outre la communication interne, la direction doit assurer des canaux de communication avec les partenaires externes, cela permet de recevoir en interne des informations externes, et de fournir des informations aux tiers conformément à leurs attentes.

³⁰ Elles se répartissent en deux grandes catégories, à savoir des contrôles globaux concernant les procédures applicables au système d'informations pour assurer son fonctionnement correct (contrôle des logiciels, ...), et des contrôles applicatifs qui concernent des systèmes d'applications individuelles (traitement des dettes fournisseurs,).

En se basant sur les informations communiquées en interne et en externe, le management doit prendre les actions et entreprendre à temps les contrôles.

2.2.5. Le pilotage du contrôle interne

Dans le but de s'assurer que chacune des composantes de contrôle et les principes qui leur sont associés est mise en place et fonctionne bien, l'entreprise contribue à des évaluations continues ou ponctuelles, ou à une combinaison des deux formes.

Le pilotage permanent s'inscrit dans le cadre des activités d'exploitation courante des processus métiers à tous les niveaux de l'entreprise, permettant de disposer d'informations en temps voulu. Il comprend des contrôles réguliers effectués par la direction générale ou le personnel d'encadrement, ajoutons d'autres actions assurées par le personnel dans le cadre de ses responsabilités. Le pilotage permanent concerne, à cet égard, toutes les composantes du contrôle interne.

Cependant, l'évaluation ponctuelle, réalisée périodiquement, varie généralement en termes du périmètre et de la fréquence, en fonction de l'évaluation des risques, de l'efficacité des procédures de pilotage permanent et d'autres considérations d'ordre managérial. À cet égard, l'entreprise doit prendre en compte la nature et l'importance des changements internes et externes et les risques correspondants, la compétence et l'expérience du personnel chargé de la mise en œuvre des contrôles ajoutons les résultats du pilotage permanent. Les évaluations ponctuelles peuvent revêtir la forme d'auto-évaluation (tests sur le contrôle interne), les audits internes ou externes.

En effet, la combinaison des suivis permanent et ponctuel permettra de déceler les forces et les faiblesses du système de contrôle interne et de les communiquer au management et au conseil d'administration, de manière appropriée et sans retard, afin de les évaluer et déterminer les mesures appropriées à prendre pour ramener le risque à son niveau acceptable.

L'environnement du contrôle constitue le fondement de l'ensemble du système de contrôle interne, une fois créé, il est nécessaire de procéder à une évaluation des risques auxquels l'entreprise est soumise afin de définir une réponse adaptée à ces risques par la mise en place des activités du contrôle dont les coûts ne doivent pas dépasser le bénéfice qui en découle. Pour mener ce contrôle, l'information et la communication sont cruciales à tous les

niveaux de l'entreprise. Or, puisque le contrôle interne est dynamique, il est indispensable de le piloter pour l'adapter aux mutations de l'environnement.

2.3. La mise en œuvre du système de contrôle interne

Pour le manager ou le responsable de quel niveau qu'il soit, il ne suffit pas de comprendre la spécificité du contrôle interne ou bien de saisir les principes sur lesquels sont fondées ses composantes, mais il doit comprendre aussi comment le mettre en œuvre dans l'entreprise. Par ailleurs, la mise en place d'un contrôle interne réfléchi et rationnel est directement liée au management des risques : c'est par la survenance du risque qu'intervient l'action de contrôle. Or, la structure de l'entreprise est un déterminant de base pour le contrôle interne, ainsi, vu la complexité des structures actuelles (entreprise réseaux, entreprises virtuelles,...), cela exige de tenir la méthode adéquate de sa mise en œuvre.

Ainsi, la mise en œuvre d'un système de contrôle interne suppose l'appréciation des préalables à la mission puis l'identification des activités de contrôle.

2.3.1. Appréciation des préalables à la mission

Pour voir clair dans l'ensemble des composantes du contrôle interne, trois conditions préalables doivent prélude à la mise en œuvre du système de contrôle interne : la définition de la mission, puis l'identification des facteurs de réussite et enfin la connaissance des règles à respecter.

2.3.1.1. Définition de la mission

Chaque responsable assure une mission clairement définie en précisant les actions qu'il doit entreprendre, dans quels domaines et pour atteindre quels objectifs dans le cadre de l'environnement du contrôle interne. C'est par rapport à ces éléments constitutifs que le contrôle intervient pour juger le niveau de maîtrise de l'entité concernée : un responsable dont la mission n'est pas clairement définie ne servira plus au système de contrôle interne, il devient nécessaire de faire appel à la hiérarchie pour redéfinir le contenu de sa mission.

2.3.1.2. Identification des facteurs de réussite

L'inventaire de tout ce qui est nécessaire à la réussite de la mission est important pour choisir, avec perspicacité, les modalités de mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne. Nous

parlons ici des besoins de la mission, matérialisés comme des moyens qui doivent être identifiés par les responsables.

2.3.1.3. Connaissance des règles à respecter

Chaque responsable fait un inventaire des règles légales et éthiques ainsi que des frontières techniques qu'il convient de ne pas dépasser pour ne pas prendre le risque de mettre en place des dispositifs de contrôle interne qui laisseront passer des infractions.

Ces préalables, étant définis, les dispositifs généraux de contrôle interne vont pouvoir être mis en place dans le cadre d'un environnement de contrôle efficace.

2.3.2. Identification des activités du contrôle

Les dispositifs spécifiques de contrôle interne sont en nombre indéfini, propres à chaque entreprise et à chaque fonction, ils correspondent aux activités de contrôle directif, préventif, détectif ou correctif selon le niveau de risque identifié. Comment les identifier ? C'est en suivant quatre étapes, à savoir : le découpage de l'activité ou du processus, l'identification des risques associé, puis le choix des dispositifs spécifiques et la qualification/validation du système.

2.3.2.1. Découpage de l'activité ou processus en tâches élémentaires

Cette étape est considérée comme le pilier du système de contrôle interne dans la mesure où les choix opérés lors de cette phase vont déterminer les activités du contrôle et la nature des informations produites par la suite au système décisionnel. Ce découpage sera réalisé en premier lieu au niveau des domaines d'activités stratégiques, ensuite pour chaque activité et processus jusqu'à la tâche élémentaire. C'est la matérialisation du principe de séparation des tâches qui garantit que la survenance des risques sera rendue plus difficile. En effet, la réussite de cette phase dépend de l'implication des membres du personnel car ils possèdent la meilleure connaissance de leur travail.

2.3.2.2. Identification et analyse des risques associés

Après avoir identifié et analysé les tâches élémentaires, il est tout à fait logique de se poser la question suivante : Que se passerait-il si cette tâche était mal faite ou n'est pas faite du tout ? Ce sont des équipes qui évaluent les risques liés à ces tâches. Cependant, toute évaluation

n'est pas exacte mais approximative : il s'agira tout simplement de savoir si l'on doit prévoir des dispositifs précis multiples, ou bien de se contenter d'un contrôle simple.

2.3.2.3. Choix des dispositifs spécifiques de contrôle

Il y a bien entendu des principes généraux de contrôle interne issus de sa définition, mais dans chaque entreprise doivent être mis en place des dispositifs spécifiques à son environnement interne et externe. Pour chacun des risques identifiés, il convient de mettre en place un dispositif de contrôle adéquat en gardant comme idée de base : le risque ne peut jamais être totalement éliminé et ce pour l'existence des risques inhérents à toute activité de contrôle qu'il convient de prendre en considération. Ainsi, l'optimisation du couple (coût-valeur) n'est pas à négliger, car un contrôle interne qui coûte cher présente un autre risque pour l'entreprise.

2.3.2.4. Qualification/validation du système

Les activités du contrôle étant identifiées, elles se doivent d'être classées et rattachées à leur famille d'origine dont elles font partie dans le but de permettre aux responsables d'avoir une synthèse claire des responsabilités qu'ils assument, ajoutons que leur regroupement donne au contrôle interne sa cohérence, source de sa rigueur. La validation du système se fait lorsque tous les dispositifs illustrent leur cohérence entre eux.

Ce qu'il importe de souligner est que la mise en place du système de contrôle interne, dans le cadre des objectifs de l'entreprise, ne peut donner qu'une assurance raisonnable quant à la réalisation de ces derniers. Cette réalité doit constituer la base pour la conception des activités du contrôle.

Section 3 : Les apports du contrôle interne pour le pilotage de l'entreprise

Pour apporter de la valeur au pilotage de l'entreprise, le contrôle interne doit remplir les critères de la qualité, c'est-à-dire être performant. Cela lui procure la capacité d'apporter de la valeur pour l'entreprise en maîtrisant les risques auxquels elle est confrontée.

3.1. La qualité du contrôle interne

En organisant le système de contrôle interne, nous visons l'obtention d'un résultat optimal, ceci est synonyme de mettre en balance son efficacité et son efficience, en se basant

sur le fait que le contrôle interne n'apporte qu'une assurance raisonnable sur un certain degré de certitude que la direction générale estime être acceptable.

3.1.1. Efficacité du contrôle interne

La notion d'efficacité du contrôle interne renvoie à la capacité du manager à maîtriser son fonctionnement en termes d'atteinte des objectifs qui lui sont confiés. Par ailleurs, le référentiel COSO 2 spécifie les conditions nécessaires à l'efficacité d'un système de contrôle interne en affirmant comme préalable nécessaire, la gestion globale des risques (Enterprise Risk Management). L'efficacité du contrôle interne touche chacune de ses composantes, ensuite l'efficacité de l'ensemble.

D'abord, chacune des composantes du contrôle interne doit être mise en place et fonctionner correctement, et cela se fait par la détermination des éléments suivants :

- Un environnement interne favorable qui conditionne une combinaison optimale entre une éthique de valeur, une stratégie soutenue par une culture de risque forte et une organisation qui doit être adaptée aux objectifs de contrôle interne ;
- Une définition claire des objectifs de l'entreprise impliquant de chiffrer la tolérance aux risques³¹ ;
- Une identification, une évaluation et un traitement de qualité des risques de l'entreprise. Cela suppose de recenser tous les événements pouvant être des opportunités ou des menaces et de mener une politique de risque adéquate ;
- La hiérarchisation des activités de contrôle et l'assurance de leur cohérence pour servir le management.

Ensuite, il convient de veiller au fonctionnement conjoint de ces composantes et ne pas les prendre en compte isolément mais en système intégré par l'assurance d'une communication transparente (pas de rétention d'informations, etc.), exhaustive vu la transversalité des flux d'informations circulants, et non anarchique ; car tout simplement, n'ayant pas une bonne perception des risques due dans la plupart des cas à une définition ambiguë d'objectifs, le manager ne peut pas concevoir un contrôle efficace.

³¹ C'est-à-dire les limites fixées par le management à partir desquelles il est nécessaire de prendre des actions protectrices.

Un système de contrôle interne efficace fournit une assurance raisonnable que les objectifs de l'entité seront atteints et que les risques associés seront maîtrisés à un niveau connu et amélioré. Or, la volonté de faire fonctionner le contrôle interne est source d'une contrainte financière qui conditionne son efficience.

3.1.2. Efficience du contrôle interne

Les composantes du contrôle interne supposent la mobilisation de moyens matériels, immatériels et financiers à tous les niveaux de l'entreprise. En effet, aborder l'efficience du contrôle interne est révélateur du degré d'allocation de ces ressources pour maximiser son efficacité. Cela engendre des coûts dits de transaction difficiles à maîtriser pour diverses raisons.

Tout d'abord, les actions de contrôle sont conçues et mises en œuvre par les responsables opérationnels, en conséquence, le coût du contrôle est difficile à isoler car il est inclus dans le coût du fonctionnement des différents services. La composition des coûts de contrôle contient les coûts entraînés par la négociation des procédures, à titre d'exemple.

Ensuite, la séparation des tâches, principe de base du système de contrôle, conduit à une augmentation des frais du personnel liée à un accroissement des effectifs ; la maîtrise des coûts en termes financier, de formation,...constitue une contrainte induite par le contrôle interne.

En plus, il faut ajouter les coûts liés à l'élaboration de la documentation pour le contrôle, sa mise à jour lors de la réorganisation des services et les dépenses liées à la formation. Les allongements de délais dus à la stricte observation des procédures lors de l'exécution d'une tâche ont aussi un coût, dans le cas où la réactivité des organisations constitue actuellement la clé de réussite de la plupart des entreprises.

La performance du contrôle interne renvoie à l'idée de réalisation d'une action conformément à ce qui était voulu, mais aussi l'idée qu'il faut le faire de la meilleure manière possible compte tenu des moyens disponibles ; la qualité du système de contrôle sous-entend sa performance permanente. Or, c'est l'audit qui détermine la qualité du contrôle interne, celui-ci fera l'objet du deuxième chapitre.

3.2. L'apport relatif à la maîtrise des risques de pilotage

Au travers d'un système de pilotage basé sur un dispositif de contrôle interne performant, l'entreprise peut garantir l'exhaustivité dans la prise en compte des opportunités et des menaces de l'environnement, cela se traduit par la maîtrise des risques de pilotage liés à l'incertitude qui le caractérise.

D'abord, un environnement du contrôle fort est une condition déterminante pour le pilotage, puisque c'est à ce niveau que nous sommes en mesure d'évaluer l'engagement de la direction. La prise en conscience par les managers des risques auxquels l'entreprise est exposée est le déclencheur de toute démarche de pilotage : un manager averti sur les risques environnementaux, stratégiques et opérationnels pourra prendre ses décisions avec un degré d'assurance raisonnable, en prolongeant les principes d'une bonne gouvernance jusqu'au niveau le plus fin des activités.

En outre, « *il n'existe un risque que par rapport à un objectif* »³², la planification stratégique est directement affectée par le risque lié à la détermination d'objectifs. C'est par le biais de l'environnement de contrôle que le manager peut cerner la criticité de l'objectif, mesurer le mieux possible le degré d'acuité du risque lié à cet objectif, et réduire cette sévérité. Dès lors, il opte pour des objectifs plus réalistes, en respectant la cohérence sur l'ensemble de l'entreprise à travers une déclinaison adaptée en objectifs opérationnels à toutes les entités, afin de mesurer la contribution de chacune à la réalisation des objectifs stratégiques.

Or, le manager, en déléguant ses pouvoirs à plusieurs de ses collaborateurs, met en œuvre la première décision en matière de prévention des risques. Ce partage de domaines d'intervention, qui trouvera son prolongement dans la définition la plus fine des responsabilités au niveau des entités, a pour conséquence qu'une partie de l'entité pourra contrôler la production des autres, ou au moins, qu'aucune décision transverse à plusieurs entités ne peut émaner d'une seule personne, ce qui réduit le risque d'erreurs et de leur non-détection.

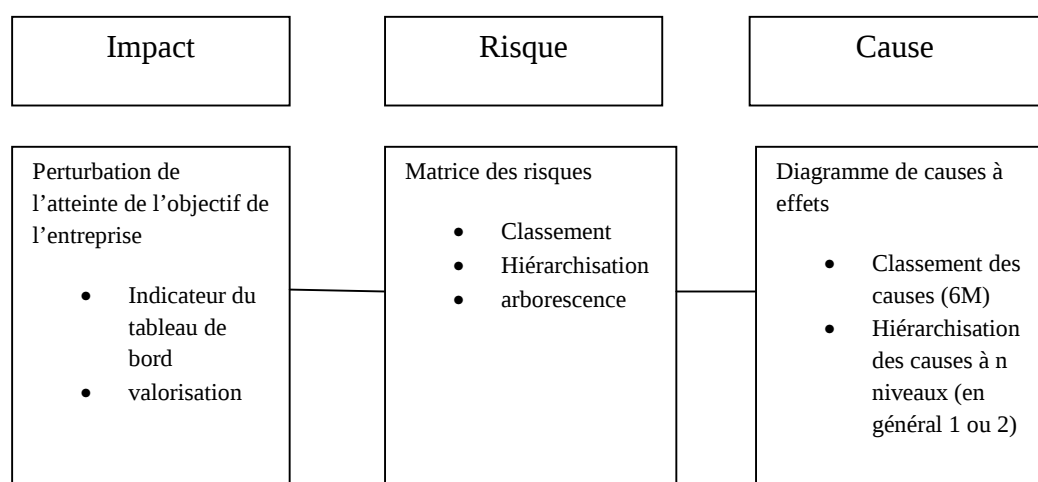
Ainsi, la création d'instances de gouvernance (comités d'audit,...) permet aux actionnaires d'avoir, au moment opportun, toutes les informations relatives à l'utilisation de leurs actifs, cela est source de climat social favorable pour piloter l'entreprise.

³² Jacques WALTER et Philippe NOIROT, *Le contrôle interne, pour créer de la valeur*, éditions Afnor, 2008, p.97.

Un contrôle interne performant serait inutile s'il n'existe pas d'évaluation des risques. Cette dernière consiste à recenser tous les risques qui pèsent sur la capacité de l'entreprise à atteindre le niveau de performance satisfaisant. Or, l'entreprise met en place un contrôle interne parce qu'aucun des modes de régulation ne lui donne satisfaction.

En cartographiant les risques, l'entreprise pourra construire une matrice de risques qui sera au centre de la modélisation avec les événements opérationnels où surviennent les causes, d'une part, et la perturbation des objectifs de l'entreprise, qui correspond au pilotage stratégique et opérationnel, d'autre part. Cela fait de la matrice des risques un lien incontournable entre le pilotage stratégique et l'activité opérationnelle (voir figure 1), en assurant la circulation des flux d'informations dans les deux sens : ascendant et descendant. Ces dernières constituent la résultante des activités de contrôle interne ayant comme objectif de s'assurer de la bonne couverture des risques que l'environnement de contrôle n'arrive pas à couvrir.

Figure 1 : Modes de matérialisation des impacts/risques/causes



Source : Jacques WALTER et Philippe NOIROT, Le contrôle interne : pour créer de la valeur, éditions Afnor, 2008, p.127

En premier lieu, le contrôle opérationnel permet de vérifier que la coordination hiérarchique, formelle ou informelle entre les collaborateurs fonctionne correctement ; c'est-à-dire garantit que les décisions prises par les managers sont mises en œuvre et assure, de ce fait, la déclinaison cohérente des objectifs stratégiques jusqu'au niveau le plus fin. Ajoutons que le contrôle opérationnel permet la protection des dysfonctionnements majeurs du pilotage, surtout quand il s'agit des opérations engageant fortement les personnels tels que les prêts à la clientèle, c'est l'exemple de la faillite de la banque britannique Barings en 1995, suite à la

défaillance relative aux mécanismes de supervision de certaines opérations complexes sur le marché des changes.

En deuxième lieu, les activités de contrôle préventif qui ont pour objet la prévention des imperfections, permettent d'éviter que l'entreprise ne continue pas à incorporer de la valeur ajoutée à des produits non rentables qui seront à l'origine de pertes de parts de marché. En plus, un produit non conforme est d'autant plus coûteux que cette non-conformité aura été décelée à un stade avancé du pilotage : l'irréversibilité qui caractérise quelques décisions opérationnelles liée à la sophistication de quelques applications, fait de la capacité du contrôle préventif à déceler ces anomalies un enjeu majeur pour l'entreprise.

En outre, l'articulation des activités de contrôle autour du système d'informations et de communication, et au niveau de toutes les divisions de l'entreprise, permet aux opérationnels de développer eux même une culture de risque qui les rend capables d'effectuer, en temps opportun, des ajustements dans les processus constituant le pilotage opérationnel. Sources d'apprentissage, les actions d'amélioration induites par ces ajustements seraient la matérialisation d'une adaptation voulue du système de pilotage à l'environnement turbulent.

3.3. Le pilotage par la valeur

Le contrôle interne permet à l'entreprise une maîtrise des risques ; elle pourra anticiper, détecter, agir et réagir face à tous les événements qui affectent la réalisation de ses objectifs.

Plusieurs modes de pilotage sont habituels dans les entreprises, les décisions sont prises soit après l'apparition du sinistre (pilotage par les crises), soit pour affecter les ressources nécessaires à la tenue des délais (pilotage par les délais) ; c'étaient les deux types de pilotage le plus fréquents dans les entreprises. Cependant, avec l'élargissement des objectifs de contrôle interne et son expansion, les entreprises visent à mettre en place un pilotage qui sert leur performance en prenant le contrôle interne comme un puissant outil qui leur permet de sécuriser la création de valeur pour leurs parties prenantes. Par conséquent, la contribution du contrôle interne est importante pour piloter une entreprise, elle se traduit comme suit :

Une entreprise avec un contrôle interne performant présente des business plans matérialisant une stratégie claire et déclinée, et assure un pilotage performant qui garantit les retours sur

investissement. Dès lors, les actionnaires, les banquiers et les clients lui accordent confiance, cette dernière est déterminante du fait qu'elle conditionne la capacité de l'entreprise à conquérir de nouveaux marchés, ainsi qu'une capitalisation boursière.

De plus, une stratégie claire et pertinente présente une sécurité pour le chiffre d'affaires et les marges de l'entreprise, qui trouve son intérêt dans la communication du bilan aux investisseurs et au marché. Or, le contrôle interne contribue à créer de la valeur à l'intérieur de l'entreprise en favorisant un dialogue social par une communication efficace sur les risques et l'allocation des moyens pour atteindre les objectifs.

Par ailleurs, la capacité d'anticipation, qui est la logique de base de la maîtrise des risques, permet une identification rapide des opportunités, et par conséquent, une sécurité de la performance.

En dépit de ce qui précède, nous pouvons ajouter que la valeur créée pour l'ensemble des partenaires se traduit également sous forme de valorisation matérielle et immatérielle de l'image de marque de l'entreprise.

La création de la valeur constitue un véritable gisement que toute entreprise doit exploiter pour améliorer sa performance. Ainsi, la valeur immatérielle, qui nécessite des investissements importants pour la matérialiser, peut être exploitée à travers un pilotage par la valeur endossé à un processus de contrôle interne performant.

Conclusion

Piloter une entreprise consiste à exploiter toutes ses forces et les opportunités saisies pour adapter sa stratégie aux mutations environnementales, dans le simple objectif relatif au maintien de sa valeur matérielle et immatérielle, afin de pouvoir dépasser ses faiblesses et gérer ses menaces, à long terme. En effet, **un système de contrôle interne performant est un déterminant de base pour sécuriser cette valeur, du moment où il fournit à l'entreprise la capacité à maîtriser ses risques afin de sécuriser sa création de valeur.**

Par ailleurs, la performance du contrôle interne est mesurée par l'audit qui, d'une part, évalue son fonctionnement, et détecte les pistes d'amélioration, d'autre part.

Chapitre deux:

**Les apports de l'audit interne aux systèmes de contrôle interne
et de pilotage de l'entreprise**

Introduction

En quelques années et sous la pression des exigences réglementaires de plus en plus évolutive, l'audit interne a profondément évolué pour devenir un outil au service des managers de par sa méthodologie et ses outils de travail. De plus, sa finalité initiale étant l'évaluation de la pertinence du système de contrôle interne, l'audit interne se trouve entraîné vers des objectifs plus larges dans le cadre d'une approche basée surtout sur les risques.

Pour expliquer clairement ce qui précède, nous commençons ce chapitre par la présentation d'un aperçu global de la notion d'audit interne dans la première section, pour entamer la démarche de la mission d'audit proprement dite dans le cadre de la deuxième section. En outre, une troisième section sera consacrée aux différents apports de l'audit interne au contrôle interne et au pilotage de l'entreprise.

Section 1 : Aperçu global sur l'audit interne

Comprendre l'actualité de l'audit interne nous mène à évoquer les principales transformations de cette notion d'une part, et de présenter ses éléments de base, d'autre part.

1.1. Le développement de la notion d'audit interne

Pour mieux saisir la signification du terme audit interne, il importe de présenter son évolution qui « *a suivi la même évolution que celle du contrôle interne...* »³³.

1.1.1. Évolution historique de l'audit interne

La création de la fonction d'audit interne s'inscrit dans le cadre général de l'évolution de l'audit. D'une simple vérification de la justesse des procédures comptables et financières, puis l'assurance de la pertinence des systèmes de contrôle interne, l'audit connut un élargissement remarquable en termes de champ d'application et d'objectifs.

Par ailleurs, « *la fonction d'audit interne est une fonction relativement récente* »³⁴, son apparition remonte à la crise de 1929 aux États-Unis. Pour répondre à la nécessité de réduire le montant des dépenses relatives à l'audit financier, les grandes entreprises américaines vinrent à confier certains domaines financiers (comptabilité, trésorerie,...) au personnel de l'entreprise sous la supervision des cabinets d'audit externes.

³³ Eustache Ebondo WAMANDZILA, op.cit, p.103.

³⁴ Jacques BERNARD, Théorie et pratique de l'audit interne, éditions d'Organisation, 2010, p.35.

En effet, les auditeurs internes, ayant acquis la connaissance de tous les processus de l'entreprise et afin de répondre aux exigences croissantes de son management, élargirent le périmètre de leur intervention pour couvrir la plupart des stades décisionnels et modifièrent leurs objectifs. Ces derniers deviennent de plus en plus liés au pilotage de la performance multidimensionnelle³⁵ et non seulement la performance financière.

Par conséquent, l'audit interne recouvre de nos jours une conception beaucoup plus large, cet élargissement se fait dans deux directions : horizontale d'une part, en pénétrant toutes les organisations qu'elles soient publiques ou privées et verticale d'autre part, en évaluant la maîtrise de tous les processus dans l'organisation.

Or, l'évolution des besoins de management de l'entreprise caractérisée par la mondialisation de la fonction d'audit interne, l'innovation et la difficile recherche de compétences et de structures organisationnelles efficaces, entraînent le besoin pour un auditeur interne d'adapter un état d'esprit centré sur le risque, ce qui implique le repositionnement de la fonction d'audit interne vers une activité basée sur l'évaluation du processus de management des risques (voir figure 2).

Figure 2 : L'évolution de l'audit interne³⁶

³⁵ Qui intègre, en plus des indicateurs financiers, d'autres relatifs à l'axe clients, maîtrise des processus internes et celui relatif à l'apprentissage organisationnel.

³⁶ P.SCHICK, J.VERRA et O.BOUROUILH-PAREGE, Audit interne et référentiels des risques, éditions Dunod, Paris, 2010, p.25.

Il s'agit d'une nouvelle approche de l'audit interne : occuper une fonction stratégique qui va au-delà du simple rapport présenté au conseil d'administration.

En sus de ce qui précède, il importe de souligner que la fonction d'audit interne s'est développée avec la création de l'IIA (Institut of Internal Auditors) aux États-Unis en 1941, dont la mission principale est l'accroissement de la compétence professionnelle et des techniques des auditeurs internes, par des recherches et des formations professionnelles

1.1.2. Définition et objectifs de l'audit interne

Fonction évolutive et universelle, l'audit interne a vu se succéder plusieurs définitions. Dans notre tentative de cerner cette notion, nous présentons la définition officielle adoptée par l'IIA³⁷ (qui date du 21 mars 2000 et approuvée par le conseil d'administration de l'IFACI à la même année) :

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

À partir de cette définition, nous pouvons évoquer deux points d'ancrage, qui permettent d'éclaircir cette notion et la situer par rapport à plusieurs fonctions voisines :

- L'objectif de l'audit interne est double : d'une part, il permet d'évaluer le degré de maîtrise des processus de contrôle interne et de management des risques, c'est-à-dire apporter aux managers un éclairage sur l'existence d'une démarche structurée de ces derniers, c'est ce qui apporte une réelle contribution à la gouvernance de l'entreprise. D'autre part, il les aide à améliorer ces processus en proposant des avis et des recommandations, qui apportent à leur tour des solutions aux problèmes rencontrés pour les anticiper dans le cadre d'une démarche d'amélioration continue, ce qui permet de créer de la valeur ajoutée dans l'entreprise.

³⁷ P.SCHICK, J. VERA et O.BOURROUILH-PAREGE, Audit interne et référentiels des risques, éditions Dunod, Paris, 2010, p.23

- Pour atteindre ces deux objectifs, l'audit interne doit répondre aux principes d'indépendance et d'objectivité : l'indépendance désigne la capacité de la fonction d'audit interne à assumer ses responsabilités de manière impartiale, c'est pour cela que le responsable de l'audit interne doit avoir un accès direct à la direction générale relevant d'un niveau hiérarchique suffisant dans l'entreprise. Cela s'effectue par le rattachement du service d'audit à la direction générale, à une direction opérationnelle ou au conseil d'administration sinon au comité d'audit³⁸. Or, l'objectivité est une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leur mission de telle sorte qu'ils soient certains de la qualité de leurs travaux (éviter des pré jugements à titre d'exemple).

En sus de ce qui précède, nous pouvons situer clairement la fonction d'audit interne par rapport à plusieurs fonctions voisines dans l'entreprise, telles que :

- ✓ L'audit externe, qui vise la certification des comptes ou du système de management de la qualité par un prestataire de service juridiquement indépendant de l'entreprise ;
- ✓ Le contrôle de gestion où le contrôleur de gestion est le concepteur du système d'informations de l'entreprise, il s'intéresse plus à l'information qu'aux procédures. L'auditeur lui en confirme la maîtrise ;
- ✓ Le risk management, qui se situe en amont de l'audit en contribuant à l'élaboration du programme d'audit par l'établissement de la cartographie des risques ;
- ✓ Et l'audit qualité, dont la mission est de courte durée par rapport à l'audit interne, il permet d'identifier les exigences de la norme ISO relatives à la qualité non satisfaites par le système management de la qualité conduisant à la non satisfaction du client.

En définitive, l'audit interne veille à la qualité de l'information sur laquelle la direction générale appuie ses décisions.

³⁸ Le comité d'audit est un groupe de travail chargé de surveiller la gestion confiée à la direction générale, en s'assurant de l'efficacité de l'audit interne ainsi que de l'audit externe.

1.2. Les types de l'audit interne

Pour mieux saisir les responsabilités des auditeurs internes, une typologie³⁹ des audits effectués est nécessaire. Deux critères sont pris en considération, à savoir : le domaine d'intervention de l'auditeur et l'objectif de l'audit.

1.2.1. En fonction du domaine d'intervention de l'auditeur

Deux types d'audit sont appliqués, à savoir l'audit financier et l'audit opérationnel. Le premier a pour but de s'assurer de la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers. Il peut être exercé par un auditeur interne dans le cadre de la fonction financière ou bien par un commissaire aux comptes (mission de certification). Tandis que l'audit opérationnel a pour objectif d'aider la direction générale à maîtriser tous les processus et augmenter la performance de l'entreprise par le biais des recommandations proposées, cela consiste à cartographier et analyser les causes des risques relatifs à la fixation d'objectifs et au déploiement stratégique. On parle à cet effet d'audit social dont l'objectif est la maîtrise et l'amélioration du système de management des ressources humaines, d'audit qualité qui vise l'amélioration du système de management de la qualité et l'audit thématique qui recouvre un aspect particulier d'un processus tel que l'audit de la paie.

1.2.2. En fonction de l'objectif de l'audit

L'audit interne prend quatre formes selon ce critère⁴⁰, elles se présentent comme suit :

- ✓ L'audit de conformité ou de régularité : l'objectif est de vérifier la bonne application des dispositifs de contrôle par rapport à un référentiel, en analysant les causes et les conséquences des écarts, l'auditeur recommande ce qui améliore le fonctionnement des processus.
- ✓ L'audit de performance : qui consiste à émettre une opinion sur la qualité des contrôles effectués en termes d'efficience et d'efficacité des opérations, par rapport à un référentiel établi par l'auditeur lui-même, résultant de son appréciation sur ce qu'il considère comme devant être la meilleure des solutions possibles. Ce type d'audit est

³⁹ Il importe de souligner que ces types d'audit interne sont indissociables dans la pratique.

⁴⁰ Ces formes reflètent l'évolution de la fonction d'audit interne.

favorisé par une « *culture de développement* »⁴¹ qui laisse une plus grande liberté à l'auditeur interne dans son travail.

- ✓ L'audit de management : il a pour objectif de vérifier si la politique⁴² des responsables est connue, comprise et mise en œuvre en adéquation avec la stratégie de l'entreprise.
- ✓ L'audit de stratégie : actuellement, on parle beaucoup plus de ce type d'audit dont l'objectif est double : l'identification des risques relatifs à la phase de planification stratégique intégrée et l'analyse des écarts entre les réalisations et les référentiels retenus. Ce type d'audit nécessite des connaissances approfondies de la part des auditeurs internes.

Enfin, en optant pour ces différents types d'audit interne, l'auditeur n'a pas la responsabilité d'assurer les équilibres dans le fonctionnement des processus, mais il vérifie que les conditions propres à les maintenir et les améliorer sont maîtrisées.

1.3. Les normes de l'audit interne :

L'audit interne est exercé dans différents environnements juridiques et culturels ainsi que dans des organisations dont la taille, la structure et la complexité sont différentes. Pour cela, il est essentiel de se conformer aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (de l'IIA). Ces dernières englobent des exigences impératives (en utilisant le terme « must ») et des recommandations approuvées (en utilisant le terme « should »).

Les normes d'audit interne visent la réalisation de trois objectifs, à savoir :

- ✓ Définir les principes essentiels de la pratique de l'audit interne ;
- ✓ Fournir le cadre de référence pour la réalisation d'un large champ d'intervention d'audit et d'être, de ce fait, un facteur d'amélioration des processus ;
- ✓ Établir les critères d'appréciation de l'audit interne.

Par ailleurs, les normes de l'audit interne regroupent trois éléments piliers (ainsi qu'un nombre d'interprétations qui expliquent mieux les normes), qui se présentent comme suit :

⁴¹ Jacques BERNARD, op.cit, p.50.

⁴² Les politiques de responsables sont des ensembles de règles qui permettent la mise en œuvre d'orientations définies dans la stratégie.

1.3.1. Le code de déontologie (de conduite ou d'éthique)

C'est un document qui résume clairement quatre principes fondamentaux pour la pratique de l'audit interne et douze règles de conduite ayant pour but de guider la conduite éthique des auditeurs internes. En d'autres termes, il constitue un référentiel pour ceux-ci au cours de leur mission. En ce qui concerne les principes, ils consistent en l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité et la compétence. Pour les règles de conduite, elles déclinent ces principes, nous les présentons dans le tableau suivant :

Tableau 1 : Les composantes du code de déontologie

Principe du code de conduite	Règles de conduite correspondantes
L'intégrité	▪ Honnêteté dans la pratique de la mission ; ▪ Respect de la loi ; ▪ Ne pas prendre part à des actions illégales ; ▪ Respect de l'éthique.
L'objectivité	▪ Être impartial ; ▪ Ne rien accepter pouvant compromettre le jugement de l'auditeur; ▪ Révéler tous les faits significatifs dans la mission.
La confidentialité	▪ Protéger les informations recueillies ; ▪ Ne pas en tirer un bénéfice personnel.
La compétence	▪ S'engager dans les travaux pour lesquels les auditeurs ont toutes les connaissances et l'expérience ; ▪ Respecter les normes de l'IIA ; ▪ Améliorer les compétences des auditeurs et les mettre à jour.

Source : Établi par nous

1.3.2. Les normes de qualification

Ces normes concernent les auditeurs et les services d'audit interne et se composent de trois articles principaux, à savoir :

- ✓ La norme 1000, portant sur les missions, pouvoirs et responsabilités du service d'audit interne ;
- ✓ La norme 1200, qui s'intéresse à la compétence et la conscience professionnelles ;
- ✓ La norme 1300, exigeant un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité de l'audit interne.

2.2.4. Les normes de fonctionnement et de mise en œuvre associées

Elles décrivent la nature et le déroulement des missions d'audit interne ainsi que les critères d'appréciation de la qualité de celles-ci. Elles comportent sept articles qui se présentent comme suit :

- ✓ La norme 2000, qui porte sur la gestion de l'audit interne ;
- ✓ La norme 2100, traitant la nature du travail ;
- ✓ La norme 2200, sur la planification de la mission d'audit interne ;
- ✓ La norme 2300, portant sur l'accomplissement de la mission ;
- ✓ La norme 2400, qui traite la communication des résultats ;
- ✓ La norme 2500, intitulée : surveillance des activités de progrès ;
- ✓ La norme 2600, à propos de l'acceptation des risques par la direction générale.

En outre, il nous semble important d'ajouter la charte d'audit comme une référence des auditeurs internes. C'est un document officiel élaboré par le responsable de l'audit interne et approuvé et revu périodiquement par la direction générale et le comité d'audit. Elle établit officiellement les missions, pouvoirs et responsabilités du service d'audit interne.

L'actualité de l'audit interne illustre clairement l'intégration de la fonction d'audit interne dans toutes les organisations pour atteindre divers objectifs relatifs au déploiement de la stratégie tracée.

Section 2 : Le déroulement de la mission d'audit interne

L'audit interne est une fonction normée, qui nécessite de procéder suivant une méthodologie bien définie et utilisant des outils appropriés afin qu'elle puisse fournir des informations pertinentes au système décisionnel en maîtrisant la contrainte temps.

2.1. Présentation des principales phases de la mission d'audit interne

Dans le but d'apporter de la valeur ajoutée à l'entreprise, la mission d'audit interne doit être menée suivant une méthodologie bien déterminée. Or, le champ d'application de l'audit interne peut varier d'une entreprise à une autre en fonction de ses besoins, dans ce cas, nous distinguons les missions générales des missions spécifiques. Pour ce qui est de la durée de la mission, elle peut être courte ou longue (de quelques jours à quelques mois) selon l'envergure du sujet et le nombre d'auditeurs.

Par ailleurs, trois phases jalonnent le déroulement d'une mission d'audit interne, à savoir : une phase d'étude, de vérification et de conclusion⁴³.

2.1.1. La phase d'étude

C'est la période au cours de laquelle sont réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer aux vérifications. L'étude se prépare au bureau et s'effectue sur le terrain, elle correspond à la succession de trois étapes, à savoir : l'initialisation de la mission, sa préparation et son lancement.

2.1.1.1. Initialisation de la mission

C'est à partir du plan d'audit⁴⁴ ou des demandes ponctuelles d'audit que l'initialisation de la mission d'audit s'effectue. Ensuite le directeur du service de l'audit interne doit recueillir les informations nécessaires concernant les entités à auditer pour rédiger, par la suite, un ordre de mission. Ce dernier est un document qui formalise le mandat donné par la direction générale au service d'audit et doit contenir une brève description de la mission.

⁴³ Ces différentes phases correspondent aux normes 2200 (planification de la mission), 2300 (accomplissement) 2400 (communication des résultats) et 2500 (surveillance des activités de progrès), respectivement.

⁴⁴ Il consiste en une description des activités qui composent une mission d'audit (date de début et de fin, l'équipe d'audit ainsi que l'entité à auditer, etc.) tandis que le programme d'audit est la planification annuelle des audits à effectuer issue des demandes des responsables, propositions du service d'audit et souhaits de la direction générale.

2.1.1.2. Préparation de la mission

Les auditeurs étudient les documents récupérés⁴⁵ auprès des audités et les synthétisent dans le but d'estimer le coût de la mission et d'identifier les processus où se situent les risques, c'est-à-dire de construire une base pour élaborer un référentiel de l'activité à auditer appelé le tableau des risques. Ce dernier contient la décomposition de l'entité à auditer en objets auditables et la présentation pour chacun des objectifs du contrôle interne, des risques ainsi que les bonnes pratiques de contrôle devant être présentes.

2.1.1.3. Lancement de la mission sur site

La réunion d'ouverture marque le lancement officiel de la mission dans l'entité concernée, quatre points y sont abordés⁴⁶, à savoir :

- ✓ Présenter les auditeurs et se faire présenter les audités ;
- ✓ Rappeler la place et le rôle de l'audit dans l'organisation ;
- ✓ Expliquer les circonstances de la mission et son déroulement prévisionnel ;
- ✓ Affiner la logistique et prendre les premiers rendez-vous.

Par ailleurs, en comparant les informations présentes dans les tableaux des risques avec celles collectées auprès des responsables audités, l'équipe d'audit élabore le tableau des forces et faiblesses apparents correspondant aux risques spécifiques, qui permet de confirmer les forces critiques et résoudre les faiblesses graves.

À la fin de la phase d'étude, le responsable d'audit établit le rapport d'orientation, c'est un document récapitulatif qui précise le champ d'intervention de l'équipe d'audit. Or, c'est sur la base de ce document que s'établit le programme de vérifications, ce dernier est destiné à répartir et suivre avec détails les contrôles à réaliser et sa matérialisation s'effectue dans le cadre d'un budget-planning, celui-ci permet de planifier les opérations de contrôle en indiquant les tâches et les procédures afin de rationaliser le temps alloué à chaque auditeur.

À ce stade, l'équipe d'audit dispose de toutes les informations nécessaires à la conduite des vérifications.

⁴⁵ Ces documents fournissent des informations sur l'environnement du secteur de l'entreprise, l'organisation de l'entité à auditer, le volume et types des transactions réalisées ainsi que l'analyse économique et financière et son évolution.

⁴⁶ Avec la participation du responsable d'audit, des auditeurs et les représentants des audités, dans la plupart des cas.

2.1.2. La phase des vérifications

Durant cette phase, l'équipe d'audit réalise l'ensemble des travaux de contrôle prévus au programme de vérifications par le biais des techniques d'audit disponibles.

En effet, les travaux de vérifications doivent-être formalisés dans divers documents, du fait qu'ils constituent les preuves d'audit ou les éléments probants pour la formulation des conclusions d'audit. Ces documents englobent :

- Les papiers de travail : Ils contiennent le détail des investigations des auditeurs.
- Les feuilles de couverture : Chaque tâche est affiliée à un objectif du rapport d'orientation et fait l'objet d'une ou de plusieurs feuilles de couverture. Ces dernières « *décrivent les modalités de mise en œuvre d'une tâche définie dans le programme de vérifications, puis, mettent en évidence les conclusions qui en ont été tirées* »⁴⁷. Une feuille de couverture où aucun dysfonctionnement n'est décelé est archivée directement dans le dossier d'audit. En l'occurrence, celle qui atteste d'un dysfonctionnement donnera lieu à la formalisation d'une fiche d'audit et de recommandations.
- Les fiches d'audit et de recommandations (FAR) : C'est le document de travail synthétique par lequel l'auditeur interne exprime son opinion à propos des faiblesses du contrôle interne, il mentionne pour chaque dysfonctionnement ce qui suit :
 - ✓ Les constats qui prouvent le problème ;
 - ✓ Les causes logiques ou historiques qui l'expliquent ;
 - ✓ Les conséquences mesurées ou estimées qui le pèsent ;
 - ✓ Et les recommandations qui le résolvent.

Ensuite, chaque FAR doit être approuvée par le responsable d'audit puis validée avec l'audité concerné qui peut trouver des solutions plus facilement que l'auditeur. Une réunion de synthèse interne est organisée afin de hiérarchiser les FAR et organiser les supports de présentation.

⁴⁷ P.SCHICK, J. VERA et O.BOURROUILH-PAREGE, op.cit, p.118

Enfin, tous les documents utilisés lors de la conduite des vérifications constituent le dossier d'audit⁴⁸ qui rassemble tous les éléments d'entrée de la phase des conclusions.

2.1.3. La phase des conclusions

Une fois le dossier d'audit élaboré, la mission atteint sa phase des conclusions qui consiste en la rédaction des conclusions puis le suivi de la mission.

Dans un premier temps, l'étape de rédaction des conclusions consiste à :

- Établir l'ossature du rapport d'audit : C'est le résultat de la mise en ordre des problèmes et documents correspondants lors de la réunion de synthèse. Il permet de faciliter la communication avec les audités lors du compte rendu final sur site, d'une part et sert de guide de montage du projet de rapport d'audit, d'autre part.
- Le compte rendu final sur site : Qui s'effectue oralement auprès des audités pour les informer du déroulement global de la fin de la mission ainsi que des principaux problèmes relevés et leur importance. Cela leur permet de débiter la réflexion à propos du plan d'actions.
- Le projet du rapport d'audit : C'est un relevé des dysfonctionnements constatés au cours de la mission et un certain nombre de recommandations. Une fois validé, il est diffusé aux audités pour préparer efficacement la réunion de clôture.
- La réunion de clôture ou de validation : Elle réunit les mêmes participants que la réunion d'ouverture et a pour objet de recueillir l'avis des audités sur le projet du rapport. Au terme de cette réunion, l'équipe d'audit valide le corps du rapport, désigne les responsables pour le pilotage de la mise en œuvre des recommandations et obtient l'embauche du plan d'actions.
- Le rapport définitif : Suite à la réunion de clôture, les audités finalisent le plan d'actions et l'équipe d'audit rédige le rapport final qui se compose de ce qui suit:
 - ✓ Une synthèse qui reprend l'opinion de l'équipe d'audit sur le fonctionnement général de l'organisation auditée (ce que la direction générale doit connaître) ;
 - ✓ Une partie rédactionnelle destinée aux audités (les dysfonctionnements) ;
 - ✓ Le plan d'actions (appelé aussi cahier des recommandations) ;
 - ✓ Et des annexes éventuelles.

⁴⁸ En plus du dossier d'audit, le responsable d'audit établit un dossier administratif qui synthétise l'état d'avancement de la mission.

Le rapport final est communiqué aux audités et aux destinataires institutionnels (la direction générale, les directions fonctionnelles, le comité d'audit, etc.).

Dans un second temps, une étape de suivi de la mission se fait. La mise en œuvre des recommandations s'effectue dès que le plan d'actions est définitif⁴⁹. En effet, l'équipe d'audit récupère les fiches de suivi des recommandations⁵⁰ complétées par les audités durant les trois mois suivant la diffusion du rapport et effectuent une première évaluation de la mise en œuvre du plan d'actions. Le résultat de cette évaluation est formalisé dans l'état des actions de progrès qui est renvoyé aux audités pour le suivi effectif des recommandations. Enfin, l'équipe établit, dans un tableau de suivi des rapports, une synthèse des états des actions de progrès et diffusent ces informations aux destinataires institutionnels.

En sus de ce qui précède, il importe de souligner l'importance du profil des auditeurs internes dans le déroulement de la mission d'audit. Ils doivent combiner un esprit d'analyse et de synthèse en même temps pour pouvoir traiter les informations recueillies lors des trois phases de conduite de la mission et atteindre les objectifs qui leurs sont assignés.

2.2. Les outils de l'audit interne

Pour mener efficacement sa mission, l'auditeur interne choisit un nombre d'outils appropriés, qui ne sont pas spécifiques à l'audit mais sont utilisés par des consultants, auditeurs externes, etc. ces outils permettent la collecte de l'information nécessaire à la conduite de la mission soit en formulant des questions (outils d'interrogation) et/ou en révélant les spécificités des situations rencontrées (outils de description).

2.2.1. Les outils d'interrogation

Ces outils englobent :

- Les sondages statistiques : Utilisés surtout lors de la conduite des vérifications, ils permettent d'obtenir des preuves des dysfonctionnements concernant une population nombreuse par échantillonnage, en un temps court.
- L'interrogation des fichiers informatiques : Sert à collecter des preuves d'audit à partir du système informatique de l'entreprise soit en sollicitant des experts dans le domaine

⁴⁹ Car il est ajusté au regard du rapport d'audit définitif reçu.

⁵⁰ Elles contiennent la décision concernant la recommandation, le responsable et l'échéance de sa mise en œuvre et l'objectif de la réflexion en ce qui concerne les recommandations mises à l'étude.

ou bien en utilisant les logiciels d'interrogation de bases informatiques à la disposition de l'équipe d'audit.

- Les rapprochements divers : Il désigne la vérification ponctuelle et à posteriori de la validité d'une constatation par le biais de sources endogènes ou exogènes⁵¹.
- Les interviews : Qui apportent une plus value surtout lors de la phase d'étude, du fait qu'ils permettent d'appréhender les différents processus de l'entreprise et collecter les éléments d'analyse nécessaires à l'élaboration des conclusions.
- Les questionnaires : Ils englobent une liste de questions classées par ordre logique (du général au particulier) adressées à l'audité afin de collecter des informations à propos de sujets bien déterminés. Les questionnaires peuvent-être à choix multiples ou ouverts en fonction du besoin de l'auditeur. De ce fait, il constitue un outil d'interview et d'analyse.

2.2.2. Les outils de description

Nous présentons, dans ce qui suit, cinq outils à savoir :

- L'observation physique :

C'est la constatation directe de la réalité du fonctionnement de l'entité auditée. Cet outil présente les garanties les plus solides en ce qui concerne la fiabilité des informations collectées.

- L'analyse économique et financière :

C'est un ensemble de travaux préliminaires d'analyse sur les données chiffrées permettant d'apprécier les enjeux financiers et stratégiques de l'entité auditée (étude des budgets, analyse de la rentabilité, etc.).

- Le diagramme de circulation des documents (flow chart) :

C'est une représentation graphique qui permet de visualiser, d'une manière globale et à l'aide de symboles, le cheminement des informations d'une entité donnée en termes des contrôles effectués, documents et outils utilisés et d'en dégager les forces et faiblesses. Cet outil est utilisé lors du lancement de la mission.

⁵¹ Tels que les rapprochements bancaires pour les sources exogènes et les rapprochements entre inventaire physique et comptable, pour les sources endogènes.

- La grille de séparation des tâches :

L'auditeur l'établit ou l'exploite (si elle existe déjà) pour comprendre la répartition des responsabilités entre les collaborateurs à un instant donné dans le but de s'assurer du respect du principe de «séparation des fonctions ».

- La piste d'audit :

Utilisée aussi en audit externe, elle constitue un moyen spécifique d'investigations s'appuyant sur un document final qui permet de remonter à l'origine en passant par toutes les étapes intermédiaires afin de suivre la traçabilité des documents et les sources des informations. Il s'agit en fait de vérifier que les documents sont conservés et les traces informatiques sont utilisables.

Enfin, nous insistons sur le fait que les outils présentés ne constituent pas une liste exhaustive, mais chaque auditeur est censé de les adapter en fonction de ses objectifs visés.

2.3. L'efficacité de l'audit interne

La direction générale doit-être convaincue de l'efficacité des audits réalisés dont les résultats seront exploités comme des leviers d'actions dans le but de l'amélioration continue du fonctionnement global de l'entreprise.

L'efficacité de l'audit interne requiert des conditions diverses relatives surtout à son intégration dans l'entreprise : le rôle de l'audit sera compris et accepté « *si le service d'audit est bien intégré* »⁵², cela nécessite la combinaison des conditions suivantes :

2.3.1. La culture de l'entreprise

Elle a un impact réel sur la possibilité de mettre en œuvre ou non des audits efficaces. En effet, dans un environnement pouvant être hostile au changement et orienté uniquement sur la conformité, l'utilisation des outils d'audit peut s'avérer inadapté au regard du contexte d'intervention, dans ce contexte, un plan d'actions peut devenir très rapidement obsolète. Or, une culture d'audit, c'est-à-dire un environnement dans lequel les auditeurs internes sont considérés comme de véritables partenaires demandés à tous les niveaux hiérarchiques, conditionne l'efficacité de l'audit interne.

⁵² Jacques BERNARD, op.cit, p.430.

2.3.2. Le style de management

Il existe une forte corrélation entre le style de management et l'efficacité de l'audit : une entreprise conduite selon les principes de management participatif suivant le principe de délégation des responsabilités, dans le cadre d'une stratégie clairement définie, qui favorise la créativité des collaborateurs et leur adhésion, laisse une grande liberté à l'auditeur dans son travail et rend sa collaboration avec le manager de plus en plus efficace.

2.3.3. Le climat social

Ce facteur a un impact réel sur la possibilité ou non de pratiquer des audits d'efficacité : il est difficile de motiver des individus dans une entreprise où les conflits ne sont pas maîtrisés. En outre, la mise en œuvre du plan d'actions présentera des difficultés majeures surtout en ce qui concerne la maîtrise de la contrainte «temps».

2.3.4. Une méthodologie rigoureuse dans la démarche

L'aspect méthodologique est très important en audit interne pour savoir où l'on doit aller et comment y arriver. Ceci commence dès la définition des objectifs de l'audit interne, c'est-à-dire établir un plan d'audit qui les illustre clairement afin que l'équipe d'audit puisse rencontrer adhésion et collaboration de la part des audités. Ensuite, il est nécessaire d'appliquer un certain nombre de principes qui concerneraient les phases de la mission, à savoir :

- ✓ La rigueur, assurée par le respect des normes internationales d'audit qui exigent le suivi d'une méthodologie ;
- ✓ La relativité du vocabulaire, qui véhicule la culture d'audit. Ce principe consiste d'accepter que les phases de la mission puissent être nommées différemment, à titre d'exemple ;
- ✓ La transparence en s'éloignant de l'inspection et de la perquisition.

2.3.5. La communication en audit

Un bon plan de communication permet à l'auditeur de bien connaître ses clients et leurs attentes, de définir les points clés à faire parvenir, de convaincre la direction générale des résultats et des pistes d'amélioration et de mieux l'informer sur ses possibilités et ses limites.

Par conséquent, il est nécessaire de choisir les supports de communication les plus adaptés aux attentes des cibles (les audités).

2.4.6. Le professionnalisme des auditeurs

Pour mener bien sa mission, un auditeur est censé d'être un bon professionnel d'audit, c'est-à-dire : observer et écouter efficacement lors de l'audit, exploiter les données de l'audité et synthétiser avant de décider. Or, une composition pertinente de l'équipe d'audit est un autre facteur qu'il faut prendre en considération, en fonction de leur formation, de leur compétence et de la complexité de l'entité à auditer.

Par ailleurs, la norme 1300 responsabilise le responsable d'audit interne en ce qui concerne la qualité de l'audit interne en lui exigeant de tenir un programme d'assurance et d'amélioration qualité qui comporte des évaluations tant internes qu'externes. Les premières comportent une évaluation continue et des revues périodiques de la pratique de l'audit. Les évaluations externes doivent être réalisées par une équipe qualifiée externe à l'entreprise.

La conduite d'une mission d'audit suivant une méthodologie rigoureuse, basée sur des outils performants, une forte culture d'audit ainsi qu'une compétence des auditeurs, est une source d'un nombre non négligeable de contributions.

Section 3 : Les apports de l'audit interne au contrôle interne et au pilotage de l'entreprise.

Manager une entreprise est risqué, c'est pour cela qu'il est logique que la notion du risque occupe une place importante en audit interne, dont l'apport est considérable. Partant d'une simple évaluation du contrôle interne de l'entreprise, l'audit interne devient un outil d'assistance au management.

3.1. L'appréciation du contrôle interne

Chaque composante dans l'entreprise est mise sous contrôle interne, non pas au sens répressif ou de conformité, mais au sens de bon fonctionnement, de détection des forces et faiblesses et d'alerte en cas de besoin. Cependant, aucun système de contrôle interne n'est parfait : des changements organisationnels peuvent intervenir comme des résultats de l'incertitude caractérisant l'environnement actuel.

Pour cela, les auditeurs internes fournissent une évaluation indépendante de la pertinence du système de contrôle interne⁵³ mis en place par le management. En outre, ils n'assument pas la responsabilité de base, qui revient à la direction générale, de la conception, la mise en place et la documentation du système de contrôle interne.

La complexité croissante des entreprises et des missions d'audit ont conduit les auditeurs internes à développer deux types de méthodes : subjectives et objectives.

3.1.1. Les méthodes subjectives

Au vu des différents constats, les auditeurs internes portent un jugement global et approximatif sur la performance du contrôle interne (contrôle adapté, insuffisant ou avec lacunes graves), dès la fin de la phase de conduite des vérifications. Pour chaque mission, toute composante du contrôle interne fera l'objet d'une cotation qui diffère d'un service d'audit à un autre. À la fin de l'année, l'auditeur effectue une appréciation globale de la qualité du contrôle interne sur la base de l'état de ses composantes. La synthèse de ces résultats est prise en compte par la direction générale : des décisions seront prises dans le but de l'amélioration de la qualité du contrôle interne.

3.1.2. Les méthodes objectives

Ces méthodes consistent à établir une grille d'appréciation du contrôle interne qui permet un mode de calcul identique pour tous les auditeurs internes. D'abord une analyse des risques pour toute mission réalisée se fait : pour chaque opération d'une activité, l'auditeur met la cotation « un » pour celles dont la maîtrise est excellente, et plus de « cinq » pour celles à risques maximums ainsi que les situations intermédiaires. Il obtient alors le tableau de risque de chaque activité. Ensuite, une double pondération est nécessaire pour permettre les comparaisons : une micro-pondération relative aux opérations d'une activité donnée⁵⁴ et une macro-pondération qui va permettre d'étendre l'évaluation à l'ensemble des activités auditables en s'appuyant sur le plan d'audit et en suivant la même démarche que la micro-pondération.

⁵³ Cette évaluation de la pertinence du système de contrôle interne a été évoquée au niveau de l'article 2130 relatif au contrôle des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

⁵⁴ La micro-pondération se fait par l'identification des opérations à risques maximums et celles à risques minimums et établir un rapport de risque par lequel sera pondéré les chiffres d'appréciation de ces deux opérations.

Cependant, ces méthodes subjectives et objectives ne permettent pas un suivi permanent de la performance du contrôle interne (elles s'effectuent tous les deux, trois ou même quatre ans). Pour cela, diverses techniques se sont développées telles que le self-audit et l'auto-évaluation.

3.1.3. Le self-audit

C'est une méthode qui consiste soit à la communication du questionnaire de contrôle interne à l'audité (par l'auditeur interne) pour surveiller en permanence le contrôle interne, ou bien son élaboration par le responsable lui-même, sinon, la transmission des questions par la hiérarchie au responsable pour son usage propre, ou en l'exigeant de lui transmettre les réponses obligatoirement dans le but d'effectuer des analyses causes à effets.

3.1.4. L'auto-évaluation

C'est une démarche collective qui consiste à élaborer des questionnaires de contrôle interne par les responsables d'une entité donnée dans l'entreprise avec le concours de quelques collègues, ensuite l'établissement d'un plan d'actions lors d'une réunion qu'ils organisent et dont l'auditeur interne joue le rôle de facilitateur.

En outre, l'auditeur est parfois aidé par des outils apparemment éloignés de ses préoccupations telles que le benchmarking.

Toutes les méthodes présentées ci-dessous illustrent clairement que le contrôle interne est à la base du métier de l'auditeur : sa vocation première est de rendre compte de la réalité d'une entité au regard des référentiels considérés, puis porter une appréciation sur la performance de son système de contrôle interne.

En effet, par son indépendance, la fonction d'audit interne permet d'informer la direction générale du niveau de risque en lui renvoyant une image différente de la perception interne, et c'est ce qui peut être le point de départ de la réorganisation du système de contrôle interne. En y ajoutant que le champ d'intervention de l'audit interne est très vaste, nous pouvons affirmer que **l'audit interne est un contributeur clé dans l'évaluation du contrôle interne et de son amélioration afin que de ce dernier apporte, lui-même, sa contribution au processus de pilotage de l'entreprise.**

3.2. L'audit interne : Pour une meilleure gestion du changement

Le changement est le quotidien du manager du fait qu'il est devenu sa première préoccupation dans un environnement de plus en plus turbulent : adapter les compétences de ses collaborateurs, ses processus ainsi que le système d'informations pour se conformer aux contraintes réglementaires ou bien pour un repositionnement stratégique qui répond mieux aux besoins des parties prenantes, sont des facteurs qui poussent les entreprises à s'adapter en permanence à l'environnement dans lequel elles évoluent et c'est ce qui constitue le changement proprement dit.

Un processus de changement déclenche une myriade de décisions plus difficiles les unes que les autres. Toutes ces décisions sont très sensibles et « *doivent faire l'objet d'une pesée plus fine* »⁵⁵ ; les anticipations et les ajustements sont indispensables pour le pilotage des changements. Pour ce faire, la fonction d'audit interne est idéalement positionnée pour se profiler comme un partenaire indépendant des managers dans la gestion du changement en mettant à leur disposition des recommandations qui seront une base de données pour la prise de décisions en temps opportun. Or, l'accès privilégié de l'audit interne aux membres de la direction lui confère une bonne connaissance des objectifs stratégiques de l'entreprise ainsi que de la politique des responsables. La conséquence fera de l'audit interne une fonction impliquée dans les différentes phases de pilotage du changement, les managers sont, de ce fait, assurés d'être alertés à temps des risques pour prendre les actions correctives nécessaires. De manière proactive, l'auditeur interne partage ses attentes en termes de bonnes pratiques quant au contrôle interne pour piloter efficacement le changement. En effet, l'implication de l'audit interne dépend de la complexité et des enjeux du changement. Nous tentons d'illustrer, dans ce qui suit, la valeur que peut apporter l'audit interne lors des phases de pilotage (cas d'un projet à titre d'exemple) :

- Phase de planification stratégique intégrée :

L'audit interne se focalise sur la surveillance des activités relatives à la définition des objectifs et des risques associés (identifiés lors du diagnostic stratégique réalisé). Selon la nature et la complexité du projet à piloter, l'auditeur interne peut, à ce stade déjà, apporter sa contribution au travers ses conclusions d'audit qui seront un élément d'entrée dans les phases d'identification et de hiérarchisation des risques. En outre, lors des phases d'étude et de

⁵⁵ Pierre PASTOR, Décider oui mais comment ?, éditions Liaisons, 2006, p.134

vérification de la mission d'audit, l'équipe d'audit évalue l'exhaustivité et la représentativité de la cartographie des risques ainsi que la pertinence du système de reporting et veillera à leur mise à jour tout au long de la conduite du changement. Pour cela, l'équipe d'audit peut participer aux réunions de pilotage pour conserver une vision actuelle des progrès réalisés.

- Phase de mise en œuvre et mesure :

L'auditeur peut participer à la séance préparatoire de mise en production et vérifier ainsi les différents points de contrôle pris en compte pour la décision finale de mise en production, nous parlons ici des référentiels de pilotage qui sont synthétisés dans les tableaux de bord. Au travers d'une revue post-implémentation, l'audit interne contribue à l'évaluation des résultats du nouveau projet (résultat de l'adaptation au changement) et partage ces enseignements avec les responsables pour qu'ils les capitalisent lors de futures situations similaires. L'auditeur peut encore revoir la conformité des caractéristiques du nouveau projet au système de contrôle interne et effectuer les ajustements nécessaires. Or, l'indépendance de la fonction d'audit interne contribue à garantir qu'aucune recommandation ne sera omise.

- Phase d'apprentissage et amélioration :

Afin que les ressources investies délivrent les plus-values estimées, un suivi des plans d'actions est mis en œuvre par les services d'audit interne pour permettre de contribuer à la maîtrise permanente du pilotage du changement. Les informations synthétisées sur les tableaux de suivi des rapports établis par l'équipe d'audit et communiquées à la direction générale seront les éléments d'entrée du prochain projet et permettent d'améliorer le processus de pilotage afin de répondre à la nécessité d'une adaptation permanente du fait que *« tout changement est lui-même facteur de changement »*⁵⁶.

Enfin, **la participation de l'audit interne dans la gestion du changement permet à l'entreprise d'améliorer sa chance de succès par la maîtrise active et anticipée des risques.** Ce succès se matérialise par l'atteinte de la pérennité dans un environnement évolutif.

⁵⁶ Pierre PASTOR, Décider oui mais comment ?, éditions Liaisons, 2006, p.127

3.3. L'audit interne : Une source de pérennité de l'entreprise

L'incertitude est présente surtout dans l'entreprise : au niveau de la démarche stratégique (incertitude stratégique) et dans son organisation interne (incertitude structurelle), c'est pour cela qu'elle doit être prise en considération durant tout le processus de pilotage de l'entreprise. Cela suppose l'atteinte de la pérennité de l'entreprise qui permet à celle-ci de gérer ses incertitudes : *« l'atteinte de la pérennité constitue, pour le dirigeant, une sorte de victoire sur le temps et sur lui-même et confère aux entreprises pérennes des vertus d'harmonie »*⁵⁷.

La pérennité de l'entreprise est souvent conditionnée par sa capacité à conjuguer deux impératifs contradictoires : d'une part, le maintien de son aptitude au changement (évoluer en gardant son identité), d'autre part, le contrôle et la stabilisation sur les domaines d'activités stratégiques parvenus à maturité. Par conséquent, l'équilibre entre changement et continuité apparaît comme un des points centraux de l'analyse de la pérennité.

Par ailleurs, l'audit interne, de part ses objectifs relatifs à l'évaluation des degrés de maîtrise des contrôles effectués et leur amélioration, contribue à la gestion de cette contradiction majeure.

D'abord, l'audit interne, en appréciant et en améliorant la qualité du système de contrôle interne, permet de sécuriser la valeur créée pour les parties prenantes et assurer une stabilité pour l'entreprise, qui peut être source d'inertie et de stagnation à court terme, mais peut aussi, à long terme, lui apporter une sécurité qui sera la source d'adaptation et d'innovation. Ceci est la résultante de l'atteinte, de toutes les composantes de l'entreprise, d'un degré important de contrôle et de transparence⁵⁸.

Ensuite, afin de maintenir son aptitude au changement, l'auditeur interne apporte de la valeur ajoutée à l'entreprise durant tout le processus de pilotage, par la contribution des recommandations qu'il propose. Or, lorsque l'entreprise est dotée d'une culture d'audit, c'est-à-dire une ouverture d'esprit à de nouvelles informations, interprétations et perspectives, elle est plus à même d'intégrer le changement dans une perspective de continuité. Les conclusions

⁵⁷ Sophie MIGNON, Philippe LORINO, Pilotage de la pérennité organisationnelle : normes, représentations et contrôle, éditions EMS, 2013, p.15

⁵⁸ Contrairement aux idées reçues, les entreprises innovantes s'appuient sur des modalités de contrôles plutôt strictes et formalisées.

des audits réalisés permettent d'abandonner certaines décisions et ne retenir que celles les plus pertinentes dans le cadre d'un processus d'apprentissage continu.

La force des entreprises pérennes est d'avoir su intérioriser les éléments de stabilité qui forment les composantes de leurs systèmes de contrôles internes, en étant capables de préparer des changements de grande ampleur (pilotage de nouveaux projets). À cet égard, **l'audit interne joue un rôle très important dans l'atteinte de la pérennité par sa contribution remarquable dans l'appréciation de la qualité de ses éléments de stabilité, d'une part, ainsi que la conduite du changement par l'assistance des managers dans la maîtrise d'un système de pilotage performant.**

Conclusion

Enfin, l'audit interne reflète la mise en mains par les managers de la protection de l'entreprise sans attendre la survenance du risque ; il peut attester de l'existence d'une culture de risque ou d'un contrôle interne performant. Par conséquent, **l'audit interne et le contrôle interne doivent être appréhendés comme un processus continu** dont l'application doit être garantie en permanence : le contrôle interne est la finalité de l'audit interne qui, à son tour, contribue à son amélioration pour piloter efficacement le changement, dans le souci d'atteindre le degré de pérennité souhaité par l'entreprise.

Chapitre trois:

**Les apports de l'audit interne aux systèmes de contrôle interne et
de pilotage de l'entreprise publique algérienne**

Cas de l'unité cuisson à l'ENIEM.

Introduction

L'audit interne devient de plus en plus une nécessité pour le développement des entreprises publiques algériennes à partir du moment où les managers ont compris son rôle déterminant dans l'assurance de la stabilité des systèmes de contrôle interne mis en œuvre, d'une part, ainsi que l'adaptation aux turbulences de l'environnement.

Nous allons présenter dans ce qui suit la création, l'organisation et la stratégie de l'ENIEM particulièrement l'unité cuisson (objet de notre étude), puis nous illustrerons, à travers les deux sections qui suivent, la contribution des audits internes au contrôle et au pilotage de celle-ci.

Section 1 : Présentation générale de l'entreprise ENIEM

Dans cette première section, qui se veut introductive, nous aborderons d'abord les éléments liés à la création et l'organisation structurelle de l'ENIEM, puis nous présenterons les éléments clés liés à sa stratégie pour s'intéresser dans la troisième sous section à la présentation générale de l'unité cuisson.

1.1. Création et organisation de l'ENIEM

L'entreprise Nationale des Industries de l'Électroménager (ENIEM) est issue de la restructuration organique de la SONELEC (société nationale de fabrication et de montage du matériel électrique) par décret n°83-19 du 2 Janvier 1983. Elle a été chargée de la production et la commercialisation des produits électroménagers et disposait à sa création de :

- ✓ Complexe d'Appareils Ménagers (CAM) de Tizi Ouzou, entré en production en Juin 1977 ;
- ✓ Unité Lampes de Mohammedia (ULM), entrée en production en Février 1979.

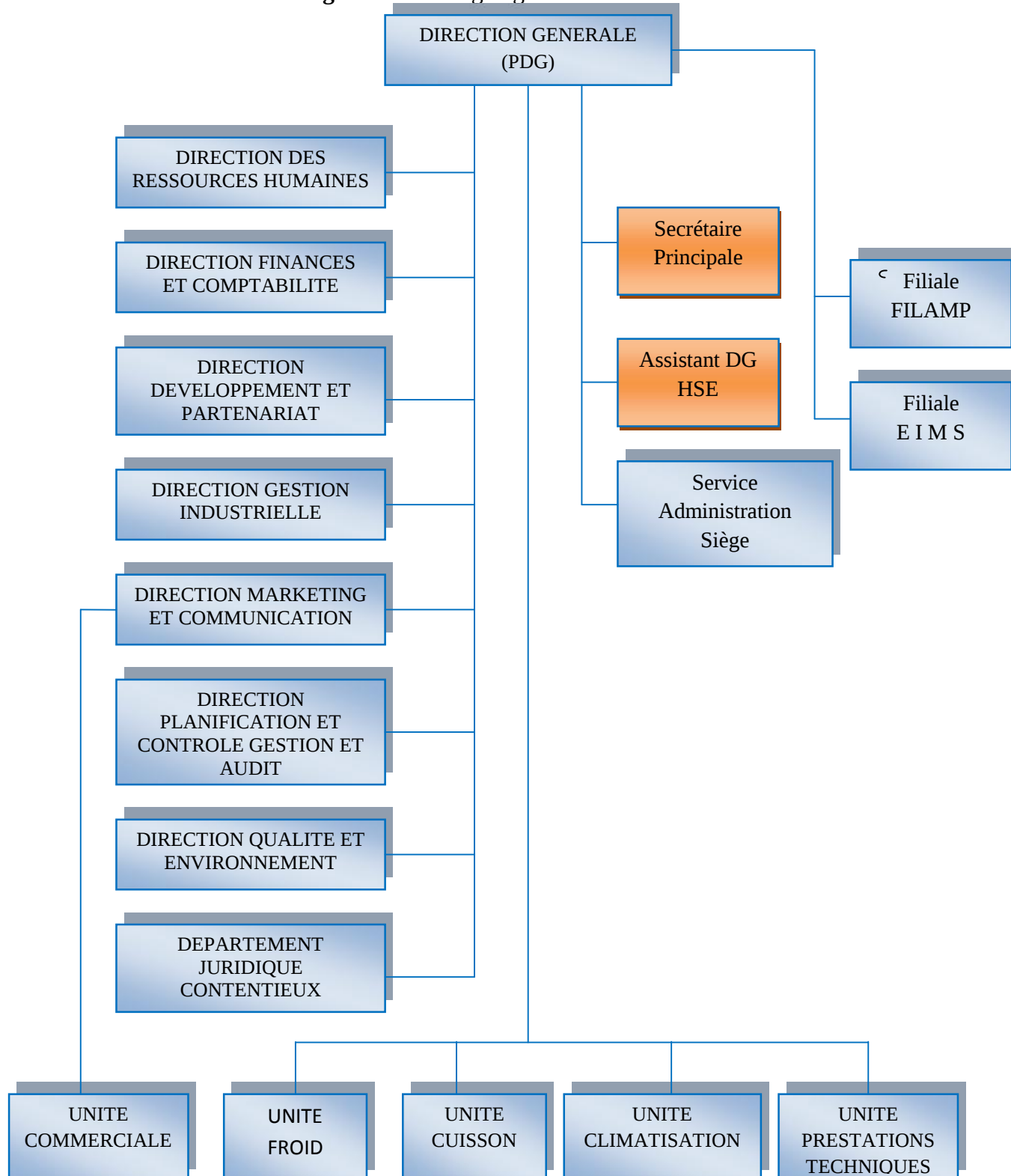
L'ENIEM a été transformée juridiquement en société par actions le 8 Octobre 1989. Actuellement, son capital social est évalué à 10 279 800 000 da⁵⁹, détenu en totalité par la société de gestion de participation Industrie Electrodynamique (INDELEC).

En effet, l'organisation structurelle de l'ENIEM a subi des transformations de 1998 à nos jours qui ont donné naissance à la structure organisationnelle actuelle (structure

⁵⁹ Information extraite du manuel qualité de l'ENIEM, Février 2013.

divisionnelle) et ce pour répondre à la nécessité d'adaptation à l'environnement actuel. L'organisation structurelle de l'ENIEM est présentée dans l'organigramme suivant :

Figure n°3 : L'organigramme de l'ENIEM⁶⁰.



⁶⁰ Source : Direction Générale de l'ENIEM, 2015.

L'ENIEM est constituée des composantes structurelles suivantes :

- ✓ La direction générale ;
- ✓ La filiale EIMS de production de sanitaires (production de lavabos, baignoires, éviers et receveurs de douches) installée à Miliana, wilaya d'Ain Defla ;
- ✓ La filiale Filamp (production de lampes électriques) située à Mohammedia, wilaya de Mascara ;
- ✓ Le Complexe d'Appareils Ménagers (CAM), implanté à la zone industrielle Aissat Idir de Oued Aissi.

Par ailleurs, il nous semble important de cerner l'ensemble des activités assurées par ces composantes organisationnelles :

- La direction générale : elle est responsable de la définition de la stratégie globale de l'entreprise, la gestion de son portefeuille stratégique et l'allocation des ressources nécessaires. Elle comprend sept directions centrales, à savoir :
 - ✓ La direction des ressources humaines ;
 - ✓ La direction finances et comptabilité ;
 - ✓ La direction développement et partenariat ;
 - ✓ La direction planification et contrôle de gestion ;
 - ✓ La direction marketing et communication ;
 - ✓ La direction qualité et environnement ;
 - ✓ Département juridique et contentieux ;
 - ✓ L'administration générale.
- La filiale Filamp : spécialisée dans la fabrication, la commercialisation ainsi que la recherche et développement des produits d'éclairage.
- La filiale EIMS : acquise en l'an 2000 et devenue filiale à 100% de l'ENIEM en 2006. Elle assure la fabrication sous licence RIA des produits sanitaires.
- Le CAM : composé de trois unités de fabrication, une unité de prestations techniques et une unité commerciale. Un tableau récapitulatif des principales activités assurées par ces unités ainsi que les gammes des produits correspondantes est présenté ci-dessous :

Tableau n°2: Activités des unités de l'ENIEM et gammes de produits

Intitulé	Activités assurées par l'unité	Gamme des produits
Unité froid	- Transformation de la tôle - Traitement et revêtement de surface - Injection plastiques et polystyrène - Fabrication de pièces métalliques - Isolation - Thermoformage - assemblage	- Réfrigérateur 160L/1porte - Réfrigérateur 240L/1porte - Réfrigérateur 350L/1porte - Réfrigérateur 350L/2portes - Réfrigérateur 520L/2portes - Réfrigérateur No Frost 375L/2portes - Réfrigérateur 500L/2portes - Réfrigérateur combiné 290L - Armoire vitrée 675L - Congélateur vertical 220L - Conservateur BAHUT 350L et 468L
Unité cuisson	- Transformation de la tôle - Traitement et revêtement de surface - Assemblage	- Modèle 6120 (économique) - Modèle 6520 (simple) - Modèle 6535 (inox) - Modèle 6525 (grille en fonte) - Modèle 8210 (5 feux) - Modèle 6545 (inox) - Table extra plate de cuisson
Unité climatiseurs et machines à laver	Assemblage	- Climatiseur individuel type fenêtre - Climatiseur individuel type split système - Machines à laver linge : 7kg - Chauffe-eau/bain : 5 et 10L
Unité prestations	- Gestion environnementale - Exploitation et développement	Fournir des prestations techniques et services

techniques	des systèmes informatiques ▪ Fabrication des pièces de rechange économiques ▪ Production d'énergie et des fluides ▪ Entretien général ▪ Médecine du travail	nécessaires aux unités de production
Unité commerciale	▪ Marketing ▪ Ventes ▪ Service après vente ▪ Gestion des stocks des produits finis	

Source : Établi par nous

Pendant nos visites guidées au CAM de Oued-Aissi, nous avons constaté que l'organisation réelle de l'entreprise correspond effectivement à l'organisme fonctionnel (toutes les unités disposent de leurs propres ateliers pour lesquels des panneaux d'informations sont disponibles), mais la dispersion géographique des structures crée une contrainte majeure qui engendre la complexité dans la gestion du temps ainsi qu'une inexploitation des synergies possibles entre les unités. Or, l'effectif de 2272 agents (hors EIMS) fait de l'ENIEM une entreprise où le management des ressources humaines constitue un défi majeur pour réussir sa stratégie.

1.2. La stratégie de l'ENIEM

Les dernières transformations qu'a connues l'économie algérienne, caractérisées par le passage à l'économie de marché, font que le marché des entreprises publiques devient de plus en plus concurrentiel. Face à ce nouveau contexte, l'ENIEM se trouve obligée de tracer une stratégie lui permettant de faire face à la concurrence et d'assurer sa pérennité, en optant non pas pour une production de masse (objectif de l'ENIEM avant la libéralisation du commerce extérieur), mais en traçant comme principaux objectifs :

- ✓ Le maintien de sa position concurrentielle sur le marché national en améliorant la qualité de ses produits et en suivant l'évolution du marché ;

- ✓ La réalisation d'une rentabilité financière en diminuant les coûts et en éliminant toutes les charges inutiles ;
- ✓ La réalisation de l'indépendance financière en réduisant le niveau d'endettement et en rééquilibrant sa trésorerie.

Pour cela, l'ENIEM a adopté une stratégie de recentrage sur son métier de base combinée à un nombre de certifications.

- La stratégie de recentrage sur le métier de base :

L'ENIEM a maintenu les activités de froid, climatisation et cuisson, en suivant une politique rigoureuse en matière de réduction des coûts⁶¹ par l'utilisation optimale de ses capacités de production existantes ainsi que la pénétration des marchés étrangers. Cette dernière constitue un défi majeur pour l'ENIEM qui doit affronter de grandes marques étrangères connues dans le domaine de l'électroménager. Cependant, la conquête du marché international devient plus difficile en raison de sa saturation croissante et du rôle déterminant de l'innovation technologique. Il faut noter qu'au niveau mondial, la situation de cette industrie est caractérisée par une forte concentration (nombre réduit de producteurs à taille minimale optimale élevée), ces producteurs visent la satisfaction de la demande mondiale et s'implantent dans plusieurs pays. En l'occurrence, le marché algérien de l'électroménager se compose d'un nombre important de producteurs, résultants de la volonté de l'État à promouvoir l'activité industrielle, dont la production se limite, pour la majorité des offreurs, à l'activité de montage.

- Les certifications de l'ENIEM :

Pour faire face à la situation critique traversée par l'ENIEM durant les années 1990 (dévaluation du dinar algérien et baisse du pouvoir d'achat) et dans le but de répondre aux exigences croissantes due à la transition économique, les responsables de l'ENIEM ont procédé à la remise en question du système de management de l'entreprise : la certification qualité conformément à la norme ISO 9001 version 2008 et la certification environnementale selon la norme ISO 14001 version 2004.

⁶¹ Nous parlons de politique de réduction des coûts et non pas de stratégie de domination par les coûts, car cette dernière nécessite la production à grande échelle et des prix méfiant toute concurrence.

1.3. Présentation de l'unité cuisson

L'unité de cuisson est sise au complexe d'appareils ménagers d'Oued-Aissi à Tizi ouzou. Sa mission globale consiste en la production et le développement des différents modèles de cuisinières.

Avant d'aborder l'organisation de l'unité cuisson, il nous paraît important de présenter le contexte du marché de la cuisinière en Algérie pour pouvoir comprendre le comportement du produit « cuisinière » face à la concurrence.

1.3.1. Le contexte du marché de la cuisinière

Le marché de la cuisinière est fortement concurrentiel, actif et innovant. La présence de nouveaux offreurs accentue l'intensité concurrentielle, en effet, la concurrence provient essentiellement des entreprises publiques, sociétés privées de montage et d'importateurs. Ces entreprises activent le plus souvent en partenariat industriel et/ou commercial avec les partenaires étrangers.

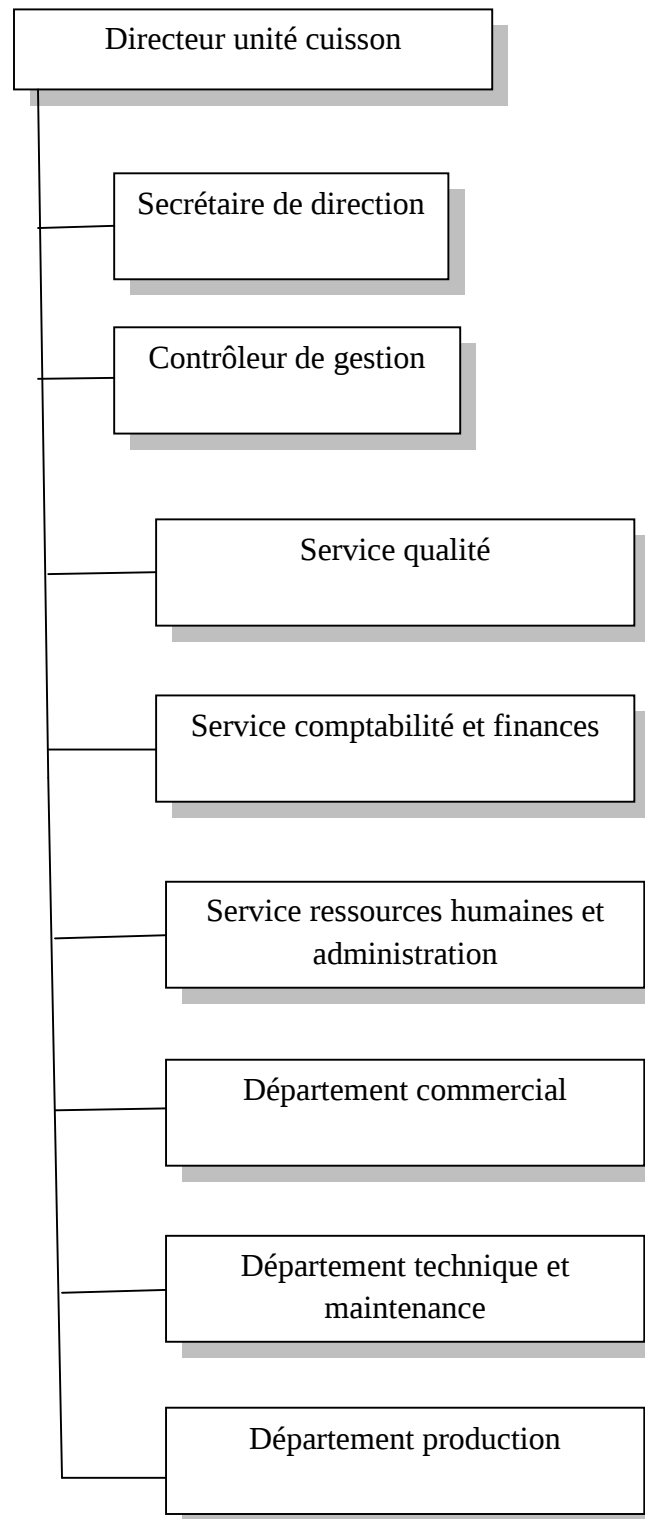
Par ailleurs, le marché de l'électroménager est de taille moyenne, mûre pour la cuisinière. Les principaux concurrents sont : LOTUS, GEANT et SENTRAX. Face à la concurrence, la cuisinière ENIEM jouit d'une bonne réputation compétitive et l'engouement de la clientèle le démontre. Toutefois l'état des équipements ne permet pas d'augmenter les capacités de production pour moduler l'offre à la demande: une diminution de 10,16% des ventes a été enregistrée entre 2013 et 2014, causée principalement par les pannes répétitives des équipements qui engendrent des ruptures de stocks aux moments de forte demande. Or, l'utilisation non optimale des capacités productives à l'unité cuisson rend l'adaptation aux mutations du marché un objectif difficile à atteindre : la capacité de production⁶² à l'unité cuisson est de 71640 appareils pour l'année 2015, le taux d'utilisation des capacités installées est de 46,82%(jusqu'au mois de septembre) et a augmenté de 2.82% par rapport à l'année 2014. Ce taux faible d'exploitation des capacités de production s'explique par l'état des équipements ainsi que les prévisions de production.

1.3.2. L'organisation de l'unité cuisson

L'organisation structurelle de l'unité cuisson se présente comme suit :

⁶² Qui indique le taux d'utilisation du potentiel industriel de l'entreprise.

Figure n°4 : Organigramme général de l'unité cuisson⁶³



⁶³ Source : Direction des ressources humaines de l'ENIEM

- ✓ Le directeur de l'unité : il exerce son autorité hiérarchique et fonctionnelle sur l'ensemble des services et départements de l'unité cuisson dans le but de l'atteinte les objectifs qui lui sont assignés. Le directeur de l'unité est assisté par un contrôleur de gestion dont la mission principale est de lui fournir des informations périodiques concernant le fonctionnement de l'unité cuisson, leur comparaison avec les informations passées et/ou prévues permet d'inciter el directeur à déclencher des actions correctives appropriées.
- ✓ Le service qualité : son objectif est l'entretien et l'amélioration du système management de la qualité au niveau de l'unité.
- ✓ Le service comptabilité : il est responsable du système comptable et financier à l'unité.
- ✓ Le service ressources humaines et administration : il est responsable du système de management des ressources humaines et des questions relatives à l'administration de l'unité.
- ✓ Le département commercial : il est chargé des transits, relations bancaires, assurances, achats et gestion des stocks.
- ✓ Le département technique et maintenance : il est responsable de la maintenance industrielle ainsi que du développement des produits et des méthodes de fabrication.
- ✓ Le département de production : il se compose d'un service ordonnancement et suivi de production et trois services de fabrication (tôlerie et pièces métalliques, émaillage et montage).

1.3.3. Le pilotage de l'unité cuisson

Le directeur de l'unité se charge de tracer le schéma du pilotage de l'unité, et assure le bon fonctionnement des trois phases correspondant, à savoir :

- ✓ La planification de la production :

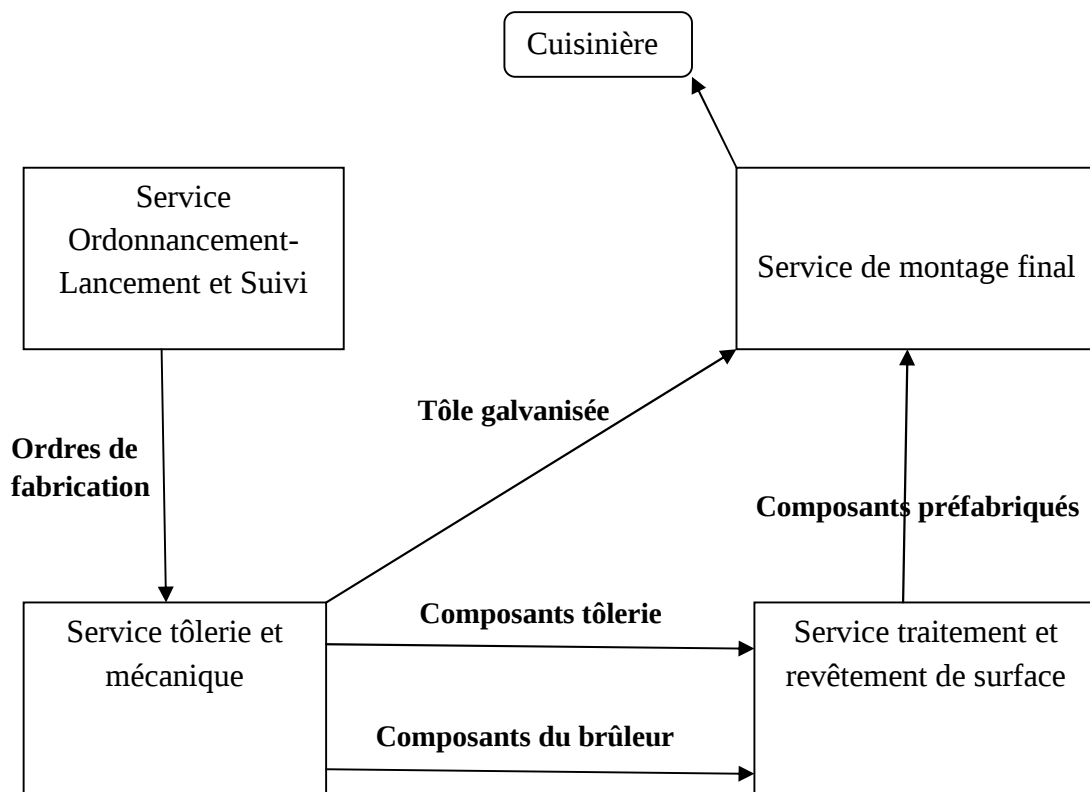
Le plan directeur de production fournit au responsable l'échéancier des ordres de fabrication de la cuisinière. Les ateliers ne peuvent pas se contenter de cette planification globale pour organiser leur travail de façon optimale. C'est pourquoi le service ordonnancement-lancement et suivi de production détermine le planning des

ordres de fabrication pour chaque composante de la cuisinière. Ces derniers sont communiqués aux services de fabrication sous forme de plan de production.

✓ Phase de mise en œuvre et mesure :

Comme le montre la figure n°4, deux types de composantes sont fabriquées dans l'atelier tôlerie et mécanique et sont transférées directement à l'atelier traitement et revêtement de surface (sauf pour la tôle galvanisée qui est envoyée directement au montage) pour l'émaillage, le tangage, le chromage et le zingage puis envoyées au montage final pour donner lieu à une cuisinière de types : 6520 ; 6525, 6535, 6540, 6120, 8210 et plaque cuisson. Le système d'information correspondant contient un nombre d'indicateurs⁶⁴ opérationnels qui permettent de mesurer la performance opérationnelle à l'unité cuisson.

Figure n°4: le processus de production à l'unité cuisson



Source : Établi par nous

⁶⁴ Voir liste des annexes, annexe 02

- ✓ Phase d'apprentissage et d'amélioration :

Des écarts de production apparaissent dès que les réalisations sont confrontées aux prévisions et les ajustements correspondants constituent les opportunités d'amélioration pour pouvoir anticiper les dysfonctionnements qui peuvent freiner le pilotage de l'unité cuisson.

Section 2 : Les apports du contrôle interne au pilotage de l'unité cuisson.

A travers une analyse détaillée des composantes du système de contrôle interne au niveau de l'unité cuisson, nous avons apprécié la qualité du système de contrôle interne en termes de forces et de faiblesses, afin de pouvoir par la suite présenter ses principaux apports pour le pilotage de l'unité cuisson.

2.1. État du contrôle interne à l'unité cuisson

Lors de nos visites guidées à l'unité cuisson, nous avons notamment rencontré le directeur de l'unité, les chefs de services ainsi que les contremaîtres et les ouvriers exécutants du département de production. Nous avons collecté les informations ci-dessous en effectuant des entretiens⁶⁵ ainsi qu'un questionnaire d'appréciation du contrôle interne⁶⁶ qui ont été complétés par l'étude des différents documents circulant surtout au niveau des ateliers de production, nous citons à titre d'exemple:

- ✓ Les fiches suiveuses qui indiquent tous les contrôles effectués pour chaque cuisinière ainsi que les anomalies trouvées⁶⁷ ;
- ✓ Les fiches de rebuts dont l'objectif est de présenter les quantités à rebuter et l'origine des défauts pour calculer le taux de rebuts⁶⁸ ;
- ✓ Les fiches de retour des composantes ou des cuisinières;
- ✓ Le rapport de production qui met l'exergue sur le taux d'utilisation des capacités productives de l'unité cuisson;

⁶⁵ Qui visent à identifier les habitudes de travail, la communication entre salariés et supérieurs et le climat de travail à l'unité cuisson.

⁶⁶ Voir liste des annexes, annexe 03.

⁶⁷ Voir liste des annexes, annexe 04.

⁶⁸ Voir liste des annexes, annexe 05.

- ✓ Le rapport de contrôle⁶⁹ établi lors des supervisions et contient toutes les informations relatives aux contrôles effectués ainsi que leur interprétation;
- ✓ Les fiches de non-conformité⁷⁰ dont l'objectif est la présentation des produits non conformes ainsi que les causes des anomalies puis son traitement;
- ✓ La carte de contrôle⁷¹ qui détermine les critères de contrôles ainsi que le suivi des écarts ;
- ✓ Les bons de mise en consommation des matières et composantes ;
- ✓ Les bulletins de livraison des matières et composantes ;
- ✓ Les bulletins de réceptions, etc.

2.1.1. L'environnement du contrôle interne

C'est la base du système de contrôle interne du fait qu'il englobe l'ensemble des dispositions auxquelles les collaborateurs font référence et reflète, de ce fait, la culture de l'entreprise en matière de contrôle. Au cours de notre visite à l'unité de cuisson, nous avons procédé à des évaluations des éléments constitutifs de l'environnement du contrôle à savoir :

- ✓ L'intégrité et les valeurs éthiques des responsables et du personnel :

Nous avons constaté lors de nos entretiens avec le responsable de production, l'existence d'un code de conduite à sa disposition constitué d'un règlement intérieur qui détermine les devoirs des collaborateurs, une convention collective décrivant leurs droits ainsi que la législation du travail. Cependant, nous avons remarqué que ce ne sont pas tous les employés qui disposent de ce code d'éthique, ceci indique qu'ils n'ont pas pris connaissance des dispositions intérieures ainsi que de leurs droits. Le responsable affirma que la direction a mis à leur disposition ce code le jour de leur recrutement.

En ce qui concerne le système de sanction, il est appliqué seulement dans des cas graves alors que les avertissements ne sont plus utilisés. A titre d'exemple, nous avons constaté des ouvriers exécutants au niveau de l'atelier de montage qui fumaient pendant leur travail et d'autres qui utilisent leurs téléphones mobiles à la chaîne, cela est la conséquence de l'inefficacité du système de sanctions.

⁶⁹ Voir liste des annexes, annexe 06.

⁷⁰ Voir liste des annexes, annexe 07.

⁷¹ Voir liste des annexes, annexe 08.

✓ L'engagement à un niveau de compétence :

A ce propos, nous avons constaté que la plupart des employés maîtrisent leurs tâches par le biais de l'expérience acquise. Ainsi, un nombre restreint d'eux (contrôleurs de qualité) s'intéresse à la formation tandis que les monteurs ne bénéficient que de promotions pour le poste réparateur : pour eux, le salaire ne reflète plus leurs efforts. Cependant, nous avons relevé la volonté de la direction de production à l'amélioration des compétences de son personnel et ce en mettant comme objectif du mois de juin 2015 la formation des responsables de structure sur la détection des besoins de formation.

✓ Le style de management :

En plus des réunions périodiques avec les chefs de services et contremaîtres qui peuvent être assimilées aux cercles de qualité (l'étude du temps sur l'ensemble du processus de production ne présente pas une préoccupation primordiale de ces réunions au sein des différents ateliers)⁷², le directeur de l'unité effectue quotidiennement des visites sur sites de production. Il insiste sur le fait que n'importe quel employé peut faire un rapport s'il constate un dysfonctionnement majeur⁷³, tandis que les suggestions des ouvriers exécutants restent négligeables. Or la collaboration des responsables de l'unité avec les auditeurs internes apparaît réellement, non seulement pendant les missions d'audit interne, mais à travers le suivi permanent des actions correctives.

✓ La structure organisationnelle de l'unité :

La structure de l'unité cuisson présente une contrainte en ce qui concerne la distance entre les entités constituantes (ateliers et services) : le service contrôle de gestion est situé à distance de 15 minutes des ateliers ce qui ne devra pas constituer un problème puisque l'intranet est disponible à l'ENIEM, mais ce que nous avons remarqué est que pour un problème d'accès à ce réseau interne à l'entreprise, plus exactement à la direction de production, le service méthodes et suivi qualité n'a pas pu transmettre des informations importantes concernant des écarts de prévisions de l'année 2015 en ce qui concerne le modèle 6535 Inox au moment voulu. En outre, nous avons constaté que la séparation des tâches est appropriée⁷⁴, pour ce qui est de la délégation de pouvoirs, il ressort de notre enquête que les fiches de description des

⁷² Or, les cercles de qualité concernent, en plus de l'analyse des dysfonctionnements majeurs, la construction d'un diagramme causes-effets qui met en évidence les pertes de temps à l'unité. Le cercle de qualité décide de formaliser le travail plus efficacement en s'appuyant sur une gestion rigoureuse du temps.

⁷³ Entretien réalisé le mardi, 29 septembre 2015 à 11h30'.

⁷⁴ Nous n'avons pas trouvé des employés qui cumulent des fonctions d'enregistrement et de contrôle à la fois (pour l'échantillon pris en compte).

postes existent et qu'elles sont mises à jour pour l'échantillon sur lequel nous nous sommes basées.

2.1.2. L'évaluation des risques

Nous avons remarqué lors de nos visites à l'unité cuisson que les responsables n'établissent pas des modalités formelles pour le management des risques : l'identification, l'analyse et les procédures de gestion des risques concernent essentiellement les risques industriels et s'effectuent au niveau de la structure sécurité industrielle.

L'analyse des risques se fait par leur classification en : risques d'incendies, accidents de travail, risques mécaniques, chimiques, électriques, nuisances sonores, risque ergonomique et explosif. Des zones à risque élevé sont définies au niveau des ateliers de l'unité et un programme annuel d'exercice de simulation est mis en œuvre pour la gestion des situations d'urgences. Ensuite, l'analyse des risques se fait en termes d'intensité et de probabilité de survenance en menant une analyse « causes à effets ». À titre d'exemple, l'analyse du risque d'accident se fait dans le cadre d'une enquête d'accident de travail⁷⁵ qui englobe des informations relatives aux circonstances détaillées de l'accident, ses facteurs causals ainsi que des recommandations pour éviter un accident similaire.

2.1.3. Les activités du contrôle interne

Pour faire face aux risques identifiés, des contrôles opérationnels sont assurés par l'ensemble du personnel. À l'unité cuisson, les activités de contrôle opérationnel englobent les éléments suivants :

✓ Les objectifs opérationnels de l'unité :

Pour l'année 2015, la direction de l'unité cuisson trace les objectifs opérationnels suivants :

- Une production de 1 401 260 Kda
- Maintenir le taux de rebuts à 0.4% ;
- Un taux du coût de la non qualité inférieur à 1% ;
- La formation de 06 agents à l'unité.

⁷⁵ Voir liste des annexes, annexe 09.

Ces objectifs sont tout à fait cohérents avec les objectifs stratégiques de l'ENIEM qui se présentent comme suit :

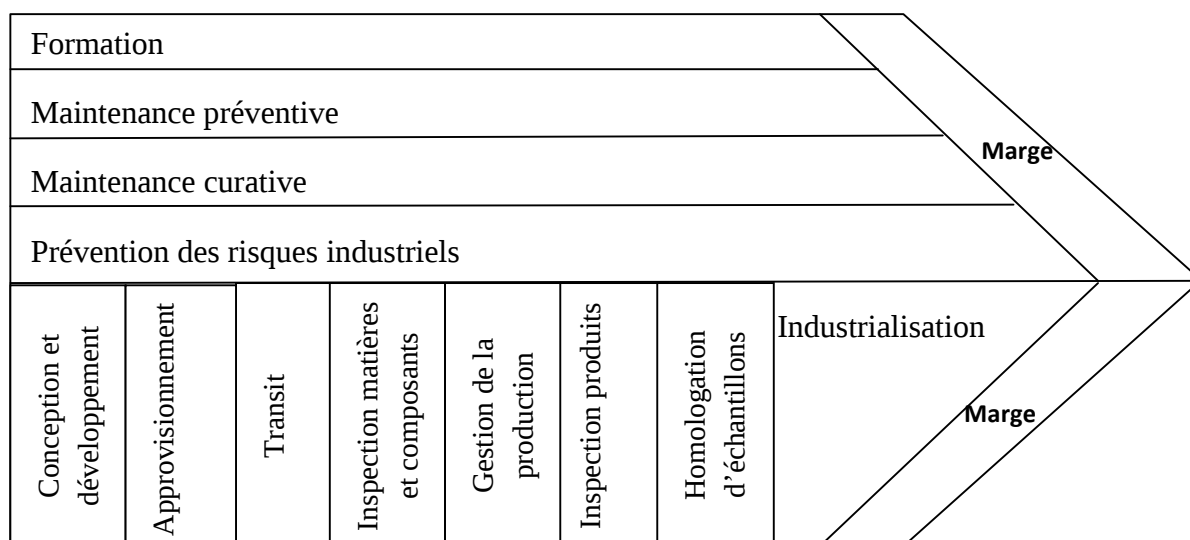
- Accroître la satisfaction des clients ;
- Diversifier les produits ;
- Améliorer la compétence du personnel ;
- Diminuer les rebuts ;
- Et accroître le chiffre d'affaires.

À l'issue de notre entretien avec le responsable de production, nous avons constaté qu'il n'est pas impliqué dans la définition des objectifs opérationnels, il se charge seulement de la réalisation des prévisions de production en tenant compte de la contrainte budgétaire dans les délais prévus. Le service suivi et méthodes qualité effectue le contrôle effectif des réalisations à l'aide d'un nombre d'indicateurs. Par conséquent, ces derniers deviennent non représentatifs de la réalité et ne permettent pas un pilotage stratégique efficace.

✓ Les tableaux de bord :

Rassemblent une masse d'indicateurs correspondant à toutes les activités principales et celles de soutien qui forment la chaîne de valeur de l'unité cuisson. Cette dernière se présente comme suit :

Figure n°5: La chaîne de valeur de production de l'unité cuisson.



Source : Établi par nous

✓ Les procédures :

À travers notre analyse documentaire à l'unité cuisson, nous avons constaté qu'elle dispose de manuels formalisés de procédures communes et spécifiques relatives à la production, ainsi que de divers documents tels que l'organigramme fonctionnel, les fiches de définition de fonctions et de postes, le tableau de polyvalence et les postes ayant une incidence sur la qualité.

✓ La supervision :

Grâce au passage des inspecteurs qualité, les activités du contrôle peuvent donner lieu à la réalisation des objectifs opérationnels. Ces visites sont quotidiennes et concernent tous les services de l'unité cuisson. Par conséquent, elles constituent un excellent moyen de pilotage permanent du système de contrôle interne. Cependant, nous avons constaté que les inspecteurs qualité se basent essentiellement sur les questions d'ordre technique en termes de contrôles préventifs. Or, la formation rigoureuse et l'entraînement, les pauses au travail pour éviter les conséquences de la fatigue, la conception de systèmes productifs anti-erreurs et l'assurance de bonnes conditions de travail ne constituent pas des points importants du pilotage du contrôle interne malgré qu'ils influencent le rendement des collaborateurs.

✓ Les budgets :

La contrainte budgétaire constitue une contrainte majeure pour l'unité cuisson : les équipements devenant de plus en plus obsolètes ainsi que la difficile recherche des moyens financiers et humains de qualité pour renforcer les contrôles constituent des freins pour la mise en œuvre du système de contrôle interne à l'unité cuisson. En effet, les coûts relatifs à celui-ci correspondent au coût de la non qualité dont l'objectif est de le minimiser à moins de 1% (pour l'année 2015).

2.1.4. L'information et la communication

L'information constitue la matière première de la prise des décisions. À l'unité cuisson, l'information n'est pas tout le temps disponible en temps opportun. L'accessibilité peut être jugée d'acceptable grâce à la maîtrise de la documentation dans la plupart des processus connexes à la production.

La communication interne est, pour la majorité des cas, verbale dans le sens descendant. Or, nous n'avons remarqué aucune boîte à idées qui permet d'analyser les suggestions des ouvriers. En effet, une boîte à idées reflète la volonté de la direction opérationnelle à alimenter son système décisionnel par des informations collectées du niveau hiérarchique le plus fin de l'organigramme de l'unité cuisson. Cela permet de faire adhérer les collaborateurs à la stratégie et assurer, par conséquent, un pilotage stratégique efficace. Or, une boîte à idées constitue un indicateur pertinent pour le responsable de production qui reflète la créativité des collaborateurs et leur aptitude à s'adapter aux changements, surtout ceux qui sont relatifs à l'environnement technologique.

En outre, des consignes de sécurité au travail ainsi que la politique environnementale permettent un contrôle préventif permanent. Par ailleurs, la communication externe se fait grâce au service suivi et méthodes qualité qui fournit les informations nécessaires concernant les attentes des clients et fournisseurs.

2.1.5. Le pilotage du contrôle interne

D'abord, le pilotage permanent à l'unité cuisson consiste en tous les contrôles opérationnels effectués pour atteindre les objectifs opérationnels dans le cadre de la stratégie globale de l'ENIEM. Cependant, le pilotage ponctuel se fait par le biais des auditeurs internes qui vérifient le taux de réalisation des objectifs tracés et proposent des recommandations dans le but de l'amélioration des actions entretenues. Ce que nous avons constaté est le caractère d'assistance de la part des auditeurs internes dans le but de l'amélioration continue du processus de pilotage de l'unité cuisson.

2.2.Présentation des principales forces et des faiblesses du contrôle interne à l'unité cuisson

À la lumière de ce qui précède, nous pouvons apprécier la qualité du système de contrôle interne au niveau de l'unité cuisson à travers une évaluation de son efficacité et de son efficience pour synthétiser ses principales forces et faiblesses qui conditionnent l'atteinte de ses objectifs.

2.2.1. Les faiblesses du contrôle interne à l'unité cuisson

Nous avons vérifié les critères de performance du contrôle interne (présenté au chapitre un) et nous avons abouti aux faiblesses suivantes :

- ✓ L'environnement du contrôle à l'unité cuisson n'est pas favorable du fait qu'il ya un manque d'éthique et d'intégrité et donc de rigueur : l'existence d'un code de conduite non connu par l'ensemble des collaborateurs ainsi qu'un système de sanctions inefficace ne contribuent pas à soutenir la stratégie de l'ENIEM. En outre, la compétence du personnel devient de plus en plus insuffisante dans un environnement technologique turbulent qui est la source d'une éventuelle incompétence. Cette dernière signifie que le savoir-faire acquis par l'expérience n'a plus de valeur marchande du fait des progrès technologiques importants dans le secteur de l'électroménager. Cependant, les compétences stratégiques à l'unité cuisson ne présentent pas une combinaison optimale des compétences individuelles, du savoir technique (facteurs « hard ») et de culture managériale (facteurs « soft ») : les responsables donnent plus d'importance aux facteurs « hard », or, les conditions technologiques actuelles accordent de plus en plus de l'importance aux facteurs « soft » pour la gestion du changement.

Or, la structure de l'unité nécessite une logistique importante qui assure la réalisation des objectifs du contrôle interne.

En effet, il convient d'aborder à cet égard la question relative à la culture de l'entreprise, qui repose sur des valeurs culturelles non définies : le salarié se réalise ailleurs et la considère comme un gagne pain et un instrument de distribution des revenus de familles.⁷⁶ C'est la cause principale pour laquelle l'environnement du contrôle est inefficace et dont la conséquence sera négative sur l'ensemble des composants restants du fait qu'il en constitue la base.

- ✓ L'identification et le traitement des risques ne permet pas à l'unité la maîtrise de toutes les opportunités et menaces de l'environnement, car tout simplement, le recensement des risques n'est pas exhaustif : le risque d'approvisionnement n'est pas pris en compte par le responsable de production, à titre d'exemple. Or, afin de gérer les changements à l'unité cuisson, le processus d'anticipation des risques n'est pas mis en place : pour le nouveau projet d'installation d'émaillage en poudre confié à AE/Italie pour un montant de 112 millions de dinars reçu en juillet 2015, la direction n'a pas anticipé les risques auxquels il a donné lieu ; nous citons l'arrêt de production pour une durée d'un mois et demi à compter du mois de juillet (pour

⁷⁶ En l'occurrence des entreprises américaines où les salariés les considèrent comme le lieu où ils peuvent se réaliser et réussir.

quelques chaînes de production) où le responsable de production a lancé la fabrication non prévue de quelques modèles de cuisinières dans le but du stockage sachant que cela engendre des coûts importants pour l'entreprise.

- ✓ La définition des objectifs opérationnels de l'unité cuisson n'implique pas la tolérance aux risques : le département production a tracé l'objectif d'une production de 1 401 260 Kda pour l'année 2015 sans prendre en compte l'arrêt de production engendré par le nouveau projet d'émaillage en poudre. Par conséquent, le résultat pour le premier semestre de l'année 2015 a atteint 499 508,74 Kda⁷⁷ (la production est toujours arrêtée pour les mois de juillet, août, septembre et octobre 2015 pour quelques chaînes), par conséquent, cet objectif ne pourra pas se réaliser en fin d'année 2015.
- ✓ Des coûts importants de contrôle interne sont enregistrés à l'unité cuisson, ils sont en augmentation de 12,29% par rapport à l'année 2014 (1,22% en 2014 et 1.73% en 2015)⁷⁸. Ces coûts englobent à la fois les rebuts, les retouches, les réparations, les garanties, les contrôles préventifs et détectifs. De plus, ces contrôles restent toujours inefficaces puisque l'identification des risques n'est pas exhaustive.

Enfin, il importe de souligner que l'environnement du contrôle défavorable est la source principale des défaillances du contrôle interne de l'unité cuisson. Cependant, quelques points positifs restent à signaler.

2.2.2. Les forces du contrôle internes à l'unité cuisson

D'abord, la communication est, pour la plupart des cas, verbale. La conséquence est une réduction des coûts liés à la bureaucratie ainsi qu'une gestion de plus en plus efficace du temps. Or, certaines procédures sont remplacées par l'intimité comme mécanisme de coordination, ce qui favorise le climat social à l'unité cuisson. En effet, malgré que les réunions périodiques des responsables, chefs de service et contremaitres ne sont pas suffisantes pour assurer des contrôles efficaces, elles demeurent un outil permettant un pilotage opérationnel efficace de l'unité.

⁷⁷ Voir l'état de production du premier semestre 2015 présenté en annexe 10.

⁷⁸ Voir liste des annexes, annexe 11.

Par ailleurs, la décision du lancement du projet d'émaillage en poudre n'est qu'une mesure qui vise le renforcement du système de contrôle interne du fait qu'elle permet une gestion plus rigoureuse de l'environnement et une protection des collaborateurs.

Enfin, la prise en conscience des responsables des aléas de l'environnement de l'entreprise ainsi que la forte collaboration avec les auditeurs internes constituent un atout à exploiter pour atteindre les objectifs du contrôle interne pour qu'il puisse servir le management de l'unité cuisson.

2.3. La contribution du contrôle interne au pilotage de l'unité cuisson

Le pilotage de l'unité cuisson est basé sur le système de contrôle interne qui présente des défaillances remarquables. Par conséquent, sécuriser la valeur créée par celle-ci est un but difficilement réalisable, dans la mesure où la maîtrise des risques n'est pas traduite par les composantes du contrôle interne.

La planification de la production est directement affectée par les risques liés à la définition des objectifs opérationnels. L'environnement de contrôle défavorable ne permet pas au pilote de l'unité de mesurer le mieux possible la sévérité du risque ; il ne peut même pas l'anticiper. Par conséquent, les objectifs opérationnels ne sont plus SMART et des écarts remarquables seront enregistrés. De plus, l'analyse des causes de ceux-ci sera par la suite, non représentative de la réalité. Nous prenons l'exemple de l'objectif du plan d'action de l'année 2014⁷⁹ lié à la maîtrise des procédés de revêtement de surface par la formation interne de deux agents en chimie industrielle et traitement de surface. Cet objectif n'a pas été réalisé en 2014, puis non réalisé en 2015⁸⁰, à cause de la non disponibilité du formateur. Cela résulte de la non prise en compte des risques relatifs à cet objectif dès sa définition, ces derniers correspondent en premier lieu à la disponibilité des agents à former ainsi que du formateur, combiné à une estimation des coûts résultant de cette action, en deuxième lieu.

Par ailleurs, le contrôle opérationnel vérifie que les décisions prises par le responsable de production sont mises en œuvre par le suivi des résultats du plan d'actions. De plus, les activités de contrôle interne assurent les ajustements nécessaires par le biais des actions

⁷⁹ Voir liste des annexes, annexe 12.

⁸⁰ Voir liste des annexes, annexe 13.

correctives correspondant à chaque indicateur de mesure en fonction du taux d'atteinte des objectifs⁸¹.

En sus de ce qui précède, il résulte que le pilotage de l'unité cuisson est un pilotage par les crises, c'est-à-dire que la plupart des décisions opérationnelles sont prises après l'apparition du sinistre⁸² ou bien lors d'un accroissement remarquable de la gravité ou de la fréquence de survenance des risques.

La valeur créée par le système de contrôle interne de l'unité cuisson est minime, elle concerne surtout la valeur matérielle résultante de l'atteinte des objectifs relatifs à l'augmentation du chiffre d'affaires, ainsi que celle relative à la réduction des coûts de la non qualité, tandis que la valeur immatérielle concerne particulièrement le climat social favorable par le biais des contrôles préventifs mis en œuvre.

Enfin, il importe de souligner que **les faiblesses du contrôle interne à l'unité cuisson est la cause principale de la création d'une valeur minime du fait de son incapacité à déceler les opportunités et les menaces caractérisant l'environnement par une maîtrise des risques de pilotage.**

Section 3: Les apports de l'audit interne au contrôle interne et au pilotage de l'unité cuisson

L'audit interne est une activité indépendante et objective assurée par une équipe d'audit ⁸³qualifiée, qui donne aux différentes composantes organisationnelles de l'unité cuisson une assurance raisonnable, par le biais d'une démarche méthodique et rigoureuse, sur le degré de maîtrise du processus de contrôle interne puis lui apporte de l'amélioration continue par la proposition de recommandations qui permettent l'atteinte des objectifs de l'unité, ce qui contribue à la création de la valeur ajoutée pour l'ensemble des services.

Par ailleurs, les auditeurs internes effectuent des audits internes de conformité par rapport aux normes ISO 9001 version 2008 et 14001 version 2004. Or, ces derniers sont combinés à des audits de performance planifiés (une à deux fois par année) et/ou inopinés ;

⁸¹ Voir liste des annexes, annexe 14.

⁸² Il n'y a pas de combinaison optimale entre les contrôles correctifs, préventifs et directifs. Dans l'absence d'une logique d'anticipation des risques, le contrôle correctif est le plus dominant à l'unité cuisson au détriment du contrôle préventif.

⁸³ À l'ENIEM, le comité d'audit n'existe pas, le contrôle du déroulement des audits internes se fait par les réunions au sein du service d'audit interne.

les auditeurs internes affirment que ceux-ci sont rares malgré que nous avons jugé que les conséquences du projet d'émaillage en poudre est un facteur déclenchant d'une demande d'audit interne.

3.1. Déroulement des audits internes à l'unité cuisson

Nous n'avons pas eu l'occasion de faire une sortie sur le terrain avec les auditeurs internes dans le cadre d'une mission d'audit, mais cela ne nous a pas empêché d'accéder à toutes les informations relatives à la conduite de cette dernière. À cet effet, nous avons élaboré des check-lists⁸⁴ qui nous ont permis d'établir une synthèse relative à la méthodologie de l'audit à l'unité cuisson.

La mission d'audit interne se déroule en trois phases, à savoir : l'étude, la vérification et les conclusions. Elle prend une durée courte (un à trois jours) en fonction du champ d'audit. Nous présentons dans ce qui suit ses principales phases :

❖ La phase d'étude :

Sur la base du programme d'audit interne⁸⁵, l'initialisation de la mission se fait. Les auditeurs internes préparent toutes les informations relatives à l'entité à auditer et lancent officiellement la mission par l'organisation d'une réunion d'ouverture avec les pilotes de l'unité cuisson. Trois points y sont abordés, à savoir :

- ✓ Présentation des auditeurs et audités ;
- ✓ Rappel des objectifs de l'audit dans l'unité, des méthodes de travail ainsi que la présentation du plan d'audit⁸⁶ ;
- ✓ Prendre les premiers rendez-vous.

Ensuite, les auditeurs préparent un programme de vérifications qui comprend les détails des contrôles à effectuer.

❖ La phase de vérifications :

Durant cette phase, les auditeurs internes réalisent leurs travaux de vérifications prévues en appréciant la qualité des composants du système de contrôle interne de l'unité cuisson.

⁸⁴ Voir liste des annexes, annexe 15

⁸⁵ Voir liste des annexes, annexe 16

⁸⁶ Voir liste des annexes, annexe 17.

Différents outils d'audit sont utilisés, à cet égard : les techniques d'interrogation englobent les sondages statistiques, l'interrogation des fichiers informatiques, les rapprochements divers ainsi que les interviews, or, des outils de description tels que l'observation et la narration sont utilisés à l'unité cuisson. Puis, les auditeurs formalisent leurs constations dans le dossier d'audit qui comporte les papiers de travail ainsi que les rapports de non conformités⁸⁷. Le dossier d'audit comporte les informations d'entrée de la phase de conclusions.

❖ La phase des conclusions :

Les auditeurs internes effectuent un compte-rendu final sur site auprès des audités en leur communiquant les principales constatations, puis, organisent une réunion de clôture dont l'objectif est d'énoncer les points forts, les écarts (non conformités et remarques), les preuves tangibles et des recommandations à court, moyen et long terme, en y ajoutant la validation du rapport d'audit interne. À cet effet, l'auditeur interne synthétise tout ce qui précède dans le rapport d'audit final⁸⁸.

Par ailleurs, le suivi de la mission se fait dans le cadre des comités de direction qui se font quatre fois dans l'année avec la participation des auditeurs internes qui élaborent la prise en charge des recommandations de l'audit permettant de synthétiser les recommandations prises en considération pour évaluer, à la fin, l'efficacité de l'audit interne.

En effet, la plupart des auditeurs internes effectuent leurs travaux de contrôle dans le cadre de l'approche processus qui apparaît aujourd'hui de façon explicite dans les normes de l'audit. Celle-ci consiste en l'application d'un système de processus au sein d'une entité, ainsi que l'interaction et la gestion de ces processus. L'avantage de cette approche est de permettre à l'auditeur interne la maîtrise permanente des relations entre le processus de production et les processus connexes tels que l'approvisionnement et la distribution.

3.2. La qualité de l'audit interne à l'unité cuisson

L'audit interne constitue une nécessité pour l'unité cuisson afin de mieux connaître les forces et les faiblesses de son système de contrôle interne. Sa valeur ajoutée se mesure par

⁸⁷ Voir liste des annexes, annexe 18.

⁸⁸ Ce rapport comporte les critères, champ et équipe d'audit, les documents examinés, les conclusions d'audit, les points positifs, les non conformités et les recommandations. Or, un canevas concernant le suivi des recommandations (signé par le directeur de l'unité cuisson) peut être un élément constitutif du rapport d'audit interne.

rapport à plusieurs critères. Lors de nos entretiens avec les auditeurs internes ainsi que nos visites guidées à l'unité cuisson, nous avons pu déceler quelques points d'ancrage qui nous ont permis de comprendre le contexte dans lequel s'effectuent les audits internes.

❖ La culture de l'entreprise :

Nous avons constaté, lors des visites périodiques des auditeurs internes à l'unité cuisson (dans le cadre du suivi des recommandations d'audit interne) qu'ils sont de véritables partenaires avec les responsables. Cependant, la mise en œuvre du plan d'actions de l'année 2015 illustre une lenteur remarquable. Cela est dû à l'environnement de contrôle interne défavorable de l'unité qui présente un frein pour la gestion du changement. Les collaborateurs ne sont plus conscients de la conséquence de leurs actions sur le pilotage de l'unité.

❖ Le style de management :

La communication orale au sein de l'unité favorise l'adhésion des collaborateurs, tandis que leur créativité reste négligeable du fait que l'objectif du responsable de production est la réalisation des prévisions, malgré que ce dernier est souvent disponible sur site. Un management participatif nécessite de mettre en œuvre un système d'incitation efficace auprès du personnel.

❖ Le climat social :

La motivation des collaborateurs peut être maîtrisée du fait que le climat social actuel est bon. En effet, les conflits sociaux ne se présentent plus comme un facteur causal des écarts dans l'atteinte des objectifs opérationnels pour l'année 2015. Ceci présente un facteur déterminant pour l'efficacité de l'audit interne.

❖ La méthodologie dans la démarche de l'audit :

Comme nous l'avons déjà présentée, la démarche d'audit interne à l'unité cuisson suit une méthodologie rigoureuse qui permet de construire une opinion sur la base de preuves tangibles. Cependant, les outils de l'audit ne sont pas suffisants compte tenu de la complexité des activités à auditer ainsi que de la contrainte temps : un diagramme de circulation des documents permettra de déceler les forces et les faiblesses en ce qui concerne la circulation des documents relatifs au contrôle. Or, le questionnaire de contrôle interne constitue un outil de base pour l'auditeur interne qui lui assure une évaluation exhaustive des contrôles

effectués. De plus, l'utilisation du self-audit constitue un excellent moyen pour le développement d'une culture de contrôle poussée au niveau hiérarchique le plus fin.

❖ La communication en audit :

Parmi les difficultés rencontrées par les auditeurs internes à l'unité cuisson est l'implication du personnel audité dans quelques cas. Ceci est directement lié à l'environnement de contrôle interne défavorable : pour quelques collaborateurs, l'auditeur est un contrôleur qui vient investiguer et accuser. C'est pour cela que l'absence d'un plan de communication approprié constitue une faiblesse remarquable qu'il importe de prendre en considération par le biais des sensibilisations.

❖ Le professionnalisme des auditeurs :

L'expérience des auditeurs internes à l'ENIEM qui varie entre 5 et 20 ans ainsi que les formations qu'ils assurent aux audités apprentis constituent un atout considérable pour l'entreprise. De plus, l'esprit de synthèse et d'analyse, la patience, l'objectivité, la compétence et la disponibilité sur site sont les principales caractéristiques des auditeurs internes de l'ENIEM.

En sus de ce qui précède, il résulte que la compétence des auditeurs internes ainsi que le climat social favorable au sein de l'unité cuisson ne sont pas suffisants pour garantir la qualité de la mission d'audit interne : dans le cadre d'un environnement de contrôle interne qui présente des défaillances remarquables en termes de culture de contrôle, la valeur ajoutée de l'audit est minimale.

3.3. La contribution de l'audit interne au contrôle interne et au pilotage de l'unité cuisson

Mener des audits internes à l'unité cuisson constitue le mécanisme de pilotage de son système de contrôle interne pour s'adapter aux changements qui peuvent l'affecter.

D'abord, la direction de l'unité cuisson élabore un plan d'actions qui présente la déclinaison des objectifs opérationnels. Un suivi des réalisations se fait grâce aux activités de contrôle et des rapports trimestriels sont établis dans le cadre des comités de direction pour l'analyse des écarts. Ensuite, l'auditeur interne vérifie, dans le cadre d'une mission d'audit interne planifiée, la réalisation des objectifs opérationnels par la confrontation du plan

d'actions aux résultats et détecter par la suite les forces et les faiblesses du contrôle interne pour proposer, à la fin, des recommandations dont l'objectif est l'amélioration. À leur tour, les audités analysent les résultats d'audit et construisent un plan d'actions pour l'année suivante en tenant compte des recommandations d'audit définies dans le rapport d'audit final.

En effet, afin de mieux comprendre les apports de l'audit interne pour l'unité cuisson, nous prenons l'exemple de l'audit interne effectué le 15 et 16 septembre 2014 conformément à la norme ISO 9001 version 2008, par une équipe d'audit composée d'un responsable d'audit et de deux auditeurs internes.

Les fonctions auditées englobent :

- ✓ Le département production ;
- ✓ Le service études et méthodes ;
- ✓ Le service maintenance ;
- ✓ Le service qualité ;
- ✓ Le département ressources humaines ;
- ✓ Le département commercial.

La mission s'est déroulée conformément au plan d'audit et a été réalisée dans de bonnes conditions de collaboration et de disponibilité du personnel. L'audit a été mené selon échantillonnage en examinant le rapport d'audit externe du 14 juillet 2014 ainsi que le rapport d'audit interne du 18 septembre 2013.

En effet, le premier apport de cet audit interne consiste en l'appréciation du système de contrôle interne des activités auditées. Il en résulte les forces et les faiblesses présentées comme suit :

Tableau 3 : Les forces et faiblesses du contrôle interne (Audit interne du 15 et 16 septembre 2014)

Les forces du contrôle interne	Les faiblesses du contrôle interne
▪ La prise en charge de toutes les recommandations des audits précédents ; ▪ La bonne maîtrise du processus de	▪ Confusion sur la déclinaison des objectifs des différentes structures de l'unité ; ▪ Le risque de non-conformité du

production ainsi que la vérification du produit fini ; ▪ La bonne planification de conception et de réalisation du projet de la table extra plate ; ▪ Aucune non-conformité n'a été enregistrée.	planning d'étalonnage des instruments de mesure de la structure qualité ; ▪ La liste des équipements soumis aux contrôles réglementaires de sécurité n'est pas établie.
---	---

Source : Établi par nous à partir du rapport d'audit du 15 au 16 septembre 2014

Pour remédier aux faiblesses marquées au niveau du contrôle de l'unité cuisson, l'auditeur interne a proposé les recommandations suivantes :

- ✓ Fixer des objectifs par processus de manière à ce que chaque processus contribue pour une part à l'atteinte des objectifs de l'unité en cohérence avec la politique de l'ENIEM ;
- ✓ Revoir le planning d'étalonnage des instruments de mesure de la structure qualité ;
- ✓ Établir une liste des équipements soumis aux contrôles réglementaires de sécurité.

Par ailleurs, le deuxième apport de cet audit concerne le pilotage des changements caractérisés soit par les recommandations elles mêmes et/ou des mutations de l'environnement de l'ENIEM.

Après la réception du rapport final d'audit interne, les pilotes des fonctions ont établi un plan d'actions en tenant compte des recommandations proposées. Ce dernier englobe un ensemble de décisions opérationnelles, les coûts engendrés ainsi que les délais de réalisation. Le pilotage des changements est assisté par le suivi périodique effectué de la part des auditeurs internes. En effet, il importe de souligner que l'absence d'une logique d'anticipation en ce qui concerne le projet d'émaillage en poudre constitue la cause principale des écarts de réalisations des objectifs surtout ceux relatifs à la réduction du taux de rebuts ainsi que les taux de réparations malgré que le taux de non qualité (coût des contrôles effectués) réalisé au premier trimestre 2015 a atteint 1,59% (hausse de 0,59% par rapport à l'année 2014).

Conclusion

Enfin, et sans prendre le risque de généraliser, nous pouvons affirmer que **l'audit interne a contribué à l'évaluation du système de contrôle interne de l'unité cuisson.**

Ainsi, seules les recommandations prises en considération par celle-ci peuvent apporter de la valeur au système de pilotage. Or, l'audit interne constitue un outil d'assistance à la direction de l'unité qui lui permet d'atteindre ses objectifs et participe à la gestion du changement. Cependant, **l'absence d'une logique d'anticipation des risques tend à minimiser la valeur créée par l'audit interne.**

En sus de ce qui précède, il nous paraît important d'insister sur le fait que l'audit interne est un outil de management, qui paraît comme l'élément régulateur du système de contrôle interne en fonction des nécessités d'adaptation aux changements dans le but d'atteindre la pérennité nécessaire au maintien de l'identité de l'ENIEM.

Conclusion Générale

Dans un environnement de plus en plus turbulent, les managers ont besoin de piloter leur entreprise en s'appuyant sur des outils performants qui permettent de relier en permanence ses objectifs aux réalisations dans le cadre des axes stratégiques de celle-ci. Or, se doter d'un contrôle interne performant constitue l'élément de stabilité de l'entreprise qui lui sécurise sa valeur matérielle et immatérielle créée en lui permettant la maîtrise des risques qui affectent la réalisation de ses objectifs. De plus, les apports de l'audit interne en termes d'appréciation du système de contrôle interne et de pilotage des changements qui en résultent ont permis à l'auditeur interne de réaliser de plus en plus des missions tournées vers le conseil faisant de lui un véritable consultant interne. Par ailleurs, le rattachement de la fonction d'audit interne à la direction générale de l'ENIEM illustre clairement le rôle que joue cette dernière dans l'atteinte de sa pérennité.

À l'issue de ce travail, trois hypothèses ont été vérifiées, à savoir :

- La première hypothèse : Nous avons vérifié cette hypothèse selon laquelle le pilotage est l'affaire des dirigeants. Ces derniers combinent une approche technique relative à l'allocation des moyens nécessaires à l'atteinte de ces objectifs à une approche humaine qui consiste à adhérer les opérateurs pour la mise en œuvre de la stratégie. Pour cela, l'unité cuisson est dotée d'un système de contrôle interne permettant de s'assurer du déploiement des objectifs opérationnels pour s'adapter aux changements éventuels.
- La deuxième hypothèse : Nous avons vérifié cette hypothèse selon laquelle les objectifs du contrôle interne ne sont pas purement comptables et financiers. Ce dernier est mis en œuvre par les responsables et le personnel de l'unité cuisson pour atteindre des objectifs liés aux opérations (performance opérationnelle et financière), aux reportings (performance du système d'informations) et à la conformité aux référentiels (objectifs déclinés à l'unité, aux procédures, aux normes ISO 9001 et 14001, etc).
- La troisième hypothèse : Nous avons vérifié cette hypothèse selon laquelle l'audit interne est créateur de valeur pour l'entreprise publique algérienne, particulièrement au niveau de l'unité cuisson. Ceci se matérialise par la connaissance qu'il a sur son système de contrôle interne ainsi que la pertinence de ses recommandations.

Cependant, l'analyse des forces et faiblesses du système de contrôle interne à l'unité cuisson à l'ENIEM ainsi que le déroulement des missions d'audits internes nous ont permis de constater que la valeur créée par ces deux outils d'assistance au management est minime du fait qu'ils ne permettent pas un pilotage performant de l'unité. Cela est dû à l'environnement du contrôle interne défavorable qui caractérise l'unité cuisson combiné à l'absence d'une logique d'anticipation des risques dans la mise en œuvre du contrôle. Or, la culture d'entreprise joue un rôle primordial à ce propos du moment où une culture forte de contrôle est la pierre angulaire de la mise en œuvre des recommandations d'audit interne.

Par conséquent, l'audit interne est un élément de création et même de maximisation de valeur dans la mesure de la prise en compte de ses recommandations par le biais d'un contrôle interne performant basé surtout sur un environnement du contrôle interne favorable aux changements (engendrés par celles-ci) qui garantit l'efficacité des autres composantes de contrôle interne.

Enfin, nous pouvons synthétiser les déterminants de la mise en œuvre de l'audit interne qui permettent de contribuer à la performance du contrôle interne et du pilotage de l'entreprise, source de sa pérennité, à savoir :

- **Un préalable managérial** par la définition d'une stratégie claire et précise ;
- **Un préalable organisationnel** par une définition claire des responsabilités ;
- **Un préalable informationnel** par l'existence d'un système d'informations de qualité ;
- **Et un préalable culturel** par le biais d'un management culturel efficace.

Bibliographie

Les ouvrages

1. BARBIER Étienne, L'audit interne : permanence et actualité, éditions d'Organisation, 1996
2. BAROUCH Gilles, Booster la performance de son entreprise : la boîte à outils de votre succès, éditions Afnor et Livres à vivre, 2010
3. BERNARD Jacques, Théorie et pratique de l'audit interne, éditions d'Organisation, 2010
4. BERTIN Élisabeth, Audit interne : enjeux et pratiques à l'international, éditions d'Organisation, 2007
5. CANARD Frédéric, Management de la qualité, éditions Lextenso, Paris, 2009
6. DEMEESTERE René, Philippe Lorino et Nicolas Mottis, Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion, éditions Dunod, 2013
7. FABRE Pascal et alii, DSCG 3 Management et contrôle de gestion, éditions Dunod, 2008
8. FALQUE Laurent, Bernard BOUGON, Pratiques de la décision : développer ses capacités de discernement, éditions Dunod, 2013
9. FRIEDERICK Micheline et LNGOIS Georges, Le meilleur du DSCG 4, comptabilité et audit, éditions Foucher Malakeff, 2012
10. GUERRA Fabienne, Pilotage stratégique de l'entreprise, le rôle du tableau de bord prospectif, éditions Boeck et Larcier s.a, 2007
11. KAMEMATSU Matsuda, Le guide qualité de la gestion de production : le pilotage industriel dans l'entreprise au plus juste, éditions Dunod, Paris, 1998
12. KOVALEVSKY Olec, Optimiser le pilotage de vos processus avec la méthode SOCLE, éditions Afnor, 2010
13. LEVY-LEBOYER Claude, La gestion des compétences : une démarche essentielle pour la compétitivité des entreprises, éditions d'Organisations, 2009
14. LONING Hélène et alii, Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques, éditions Dunod, 2008
15. LORINO Philippe, Méthodes et pratiques de la performance : le pilotage par les processus et par la compétence, éditions d'Organisation, 1997, 2001, 2003
16. MIGNON Sophie et LORINO Philippe, Pilotage de la pérennité organisationnelle : normes, représentations et contrôle, éditions EMS, 2013

17. MOUGIN Yvon, Processus : les outils d'optimisation de la performance, éditions d'Organisation, 2004.
18. PASTOR Pierre, Décider, oui, mais comment ?, éditions Livraison, 2006
19. SCHICK. P et alii, Audit interne et référentiels des risques, éditions Dunod, Paris, 2010
20. TARONDEAU Jean-Claude et HUTTIN Christine, Dictionnaire de stratégie d'entreprises, éditions Vuilbert, Mars 2006
21. THEVENET Maurice, Le management : pourquoi j'échoue ?, éditions d'Organisation, 2009
22. TREILLE Jean-Michel, Le pilotage opérationnel de l'entreprise : comment déployer la stratégie sur le terrain ?, éditions d'Organisation, 2004
23. VERAN Lucien, La prise de décision dans les organisations : réactivité et changement, éditions d'Organisation, 1991
24. WALTER Jacques, NOIROT Philippe, Le contrôle interne, pour créer de la valeur, éditions Afnor, 2008
25. WALTER Jacques, NOIROT Philippe, Le contrôle interne, des chiffres porteurs de sens !, éditions Afnor, 2010
26. WAMANDZILLA Eustache Ebondo, La gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne, éditions L'Harmattan, 2005
27. WILLALONGA Christophe, L'audit qualité interne : manager avec efficacité son processus d'audit, éditions Dunod, Paris, 2007

Les thèses et mémoires

1. AMOKRANE Mahdia, La mise en place d'un système de Management Qualité selon le référentiel ISO 9001, version 2000 et l'amélioration des performances de l'entreprise (étude de cas de l'ENIEM), mémoire de Magister en Sciences Économiques, université de Mouloud MAMMERI Tizi ousou, 2005
2. ARAB Abdellah, Du management de la qualité à la qualité du management : Étude de la première expérience en Algérie (cas de l'ENIEM), mémoire de Magister, Mouloud MAMMERI de Tizi ousou, 2007
3. ARAB Lyasmine, Impact de la certification environnementale ISO 14001 sur la performance environnementale d'une entreprise algérienne : cas de l'ENIEM,

mémoire de Magister en Sciences Économiques, option Management des entreprises, Mouloud MAMMERI de Tizi ousou, 2012

4. BECHEKEUR Said, Analyse du rôle des ressources et compétences dans le développement d'un nouveau produit (cas de l'ENIEM), mémoire de Magister en Sciences Économiques, option Management des entreprises, Mouloud MAMMERI Tizi ousou, 2012
5. CHEKROUNE Meriem, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : Cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion LMD, université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, 2013/2014
6. DAHMOUNE Fatiha, L'impact de l'ouverture économique et de la concurrence sur l'industrie de l'électroménager en Algérie (cas de l'ENIEM), mémoire de Magister en Sciences Économiques, option Gestion des entreprises, Mouloud MAMMERI, 2009
7. MELBOUCI Leila, Création, développement et croissance des entreprises algériennes avec la dynamique de l'environnement politique, juridique et économique, Thèse de doctorat en Sciences Économiques, Mouloud MAMMERI de Tizi ousou, 2007

Les sites internet

1. Site de l'ENIEM : www.eniem.dz
2. Site de l'IFACI : www.ifaci.org
3. Site de l'ISO : www.iso.org

Liste des annexes

Liste des annexes

Annexe 01: Cadres de référence relatifs à l'évolution du contrôle interne.

Pour le cadre légal :

- ❖ Adoption de la loi fédérale américaine Sarbanes-Oxley (SOX)¹ aux États-Unis le 30/07/2002, qui exige que la direction générale engage sa responsabilité sur l'établissement d'une structure de contrôle interne comptable et financier ainsi qu'une évaluation annuelle par rapport à un modèle de contrôle interne reconnu ;
- ❖ La loi de sécurité financière (LSF) du 01/08/2003 en France, qui exige aux sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne de rendre compte des procédures de contrôle interne mises en place (pas uniquement pour les procédures relatives aux informations comptables et financières).

Pour les référentiels :

- ❖ Internal Control-Integrated Framework (COSO) en 1992 d'origine anglo-saxonne, en deux versions complémentaires COSO1 (contrôle interne) et COSO2 (management des risques), mis à jour en 2013 ;
- ❖ Criteria Of COntrol (COCO) en 1995 qui concerne les recommandations sur le contrôle interne (de l'institut canadien des comptables agréés), celui-ci donne une vision dynamique au contrôle interne ;
- ❖ Turnbull Guidance, en 1999 (par l'institut des experts comptables d'Angleterre et du pays de Galle, qui élargit le champ du contrôle interne au delà de l'aspect comptable et financier ;
- ❖ L'autorité des marchés financiers (AMF) en France, publié en 2007 et mis à jour en 2010, qui s'inspire du COSO ;
- ❖ COBIT (Control Objectives for Information and Technology) qui donne un cadre de référence en matière de contrôle des technologies de l'information et de prise en charge de la gestion des risques liés au domaine informatique.

¹ Appelée aussi Sarbax ou SOA

Annexe 02 : Les principaux indicateurs utilisés à l'unité cuisson²

- ❖ Pour l'approvisionnement des matières et composantes (PRCO 001) :
 - ✓ Délai de réalisation ;
 - ✓ Nombre de non conformités.
- ❖ Pour le transit (PRCO 002) :
 - ✓ Délai de dédouanement.
- ❖ Pour l'inspection matières et composantes (PRCO 003):
 - ✓ Le taux de non-conformités pour un bon de réintégration ;
 - ✓ Le taux de lots non conformes dans la période.
- ❖ Pour la gestion de production (PRCO 004) :
 - ✓ Le taux de réalisation ;
 - ✓ Le taux de rebuts ;
 - ✓ Le taux de réparations.
- ❖ Pour l'inspection produit (PRCO 005) :
 - ✓ Le taux de non-conformité dans le lot retourné.
- ❖ Pour la modification du produit (PRCO 006) :
 - ✓ Nombre de modifications de la nomenclature par année ;
 - ✓ Délai de traitement.
- ❖ Pour l'homologation d'un échantillon (PRCO 007) :
 - ✓ Efficacité du traitement des échantillons ;
 - ✓ Respect des délais.
- ❖ Pour l'industrialisation (PRCO 008) :
 - ✓ Délai d'industrialisation du projet extra plate.
- ❖ Pour la conception et développement :
 - ✓ Délai d'études.
- ❖ Pour la formation (PSCO 001) :
 - ✓ Nombre d'agents formés/nombre d'agents programmés ;
 - ✓ Indicateur de réussite.
- ❖ Pour la maintenance préventive (PSCO 002) :
 - ✓ Taux d'actions réalisées.
- ❖ Pour la maintenance curative (PSCO 003) :
 - ✓ Taux de pannes.
- ❖ Pour la prévention des risques industriels (PSCO 006) :
 - ✓ Fréquence des accidents ;
 - ✓ Taux de gravité.

² Source : service études et méthodes qualité.

Annexe 03 : Questionnaire de contrôle interne de production³.

Appréciation du contrôle interne :	Oui	Non	Justification
<u>L'environnement de contrôle :</u>			
Existe-t-il un code de conduite ?	x		Sauf pour les cas graves
Est-il connu par l'ensemble du personnel ?		x	
Existe-t-il un système de sanctions ?		x	
Existe-t-il des avertissements ?		x	
L'expérience et la compétence sont-elles suffisantes ?		x	
Le personnel exécutant donne-t-il de l'importance aux formations ?		x	
Existe-t-il des agents polyvalents ?	x		
Le responsable de production est-il quotidiennement disponible dans les ateliers ?	x		
Accorde-t-il une importance pour le contrôle ?		x	
Accorde-t-il une importance pour l'audit ?	x		Juste les risques industriels Causes à effets, PSCO 006
La structure organisationnelle de l'unité est-elle adaptée à sa taille ?		x	
<u>L'identification des risques :</u>			
Les risques ont-ils été identifiés ?		x	
Quelles sont les techniques d'identification des risques ?			
Existe-t-il une cartographie des risques ?		x	
Le risque est il analysé ?	x		
L'analyse du risque se fait-elle de manière informelle ?	x		

³ Établi par nous

▪ <u>Les activités de contrôle :</u> Existe-t-il un bon système d'informations ? Les procédures d'autorisation, d'enregistrement et de financement sont-elles séparées ? Les indicateurs sont-ils suffisants pour la mesure de la performance ? La contrainte budgétaire est-elle prise en considération ? Existe-t-il des actions de supervision ? Sont-elles suffisantes ? ▪ <u>L'information et communication :</u> Les informations sont-elles obtenues en externe plus en interne ? Les informations communiquées en interne sont-elles toujours disponibles ? Sont-elles toujours exactes ? Sont-elles toujours accessibles ? Sont-elles mises à jour ? Les employés connaissent-ils leurs objectifs ? Y a-t-il une interaction entre les membres du personnel ? Le responsable permet-il aux salariés de faire des suggestions ? Y a-t-il une boîte à idée ? Quels sont les canaux de communication ? Lequel est le plus dominant ? Le responsable est-il toujours à l'écoute de l'employé ?			

▪ <u>Le pilotage du contrôle interne :</u>			
Les supervisions permettent-elles de déceler les défaillances du contrôle interne ?		x	
Y a-t-il des réunions entre superviseurs pour l'évaluation des résultats ?	x		
Sont-elles suffisantes ?		x	
Existe-t-il des demandes d'audits inopinés ?		x	
La perception de l'audit à l'unité constitue-t-elle un frein pour l'unité ?		x	
▪ <u>S'assurer que la production est bien organisée :</u>			
Existe-t-il un organigramme de production ?	x		
Couvre-t-il tous les postes ?	x		
Est-il accessible et tenu à jour ?	x		
Est-il connu par tout le personnel ?		x	
▪ <u>L'existence d'une procédure écrite de production :</u>			
Existe-t-il une procédure écrite de production ?	x		
Les documents sont-ils approuvés et signés par des personnes compétentes ?	x		
Sont-ils compréhensibles par tout le personnel ?		x	
▪ <u>S'assurer de la conformité des pratiques par rapport au référentiel :</u>			
Existe-t-il des documents qui justifient les entrées et sorties des matières ?	x		
Existe-t-il une administration qui suit les résultats de production ?	x		
▪ <u>Fiabilité des informations produites par le système d'informations :</u>			
Est-ce que tout achat correspond-t-il à un ordre d'achat ?		x	La régularisation se fait

Le lancement de production peut-il se faire sans ordre de fabrication ?		x	La régularisation se fait
La capacité de production est-elle réellement utilisée ?		x	
La production figure-t-elle réellement sur le plan de production ?		x	
▪ <u>S'assurer de la sécurité du personnel :</u>			
Existe-t-il une équipe de maintenance qualifiée ?	x		
L'entretien des équipements est-il effectué ?		x	
Les règles d'hygiène et d'entretien des locaux et des équipements sont-elles connues et appliquées ?		x	
Le personnel est-il équipé de chaussures de sécurité ?	x		
De combinaisons de travail ?	x		
De gants de sécurité ?		x	
Existe-il une ambulance sur site ?	x		
Existe-il une trousse de pharmacie sur les sites de production ?		x	
Les conditions de stockage sont-elles bonnes ?	x		
▪ <u>S'assurer de la qualification du personnel affecté à la production :</u>			
Le personnel est-il en nombre suffisant pour assurer la production ?		x	
Le personnel de production possède-il la qualification initiale ?	x		
Et l'expérience ?	x		
Le plan de formation est-il mis en œuvre ?		x	

Annexe 11⁴ : Évolution des coûts de contrôle interne entre 2014 et 2015
(premier semestre)

Rubrique	Taux du premier semestre 2014	Taux du premier semestre 2015	Taux d'évolution
Rebut	0,38%	0,58%	52,63%
Retouches	0,07%	0,11%	57,14%
Réparations	0,08%	0,08%	0%
Garanties	0,028%	0,032%	14,29%
Prévention	0,11%	0,28%	54,54%
Détection	0,54%	0,65%	20,37%
Taux du coût de la non qualité	1,22%	1,37%	12,29%

⁴ Établi à partir des informations collectées auprès du service qualité à l'unité cuisson.

Annexe 12⁵: Synthèse du plan d’actions de l’unité cuisson

Année 2014

Structure	Objectifs	Actions	Délai	Budget
Département commercial	Réduire les coûts d’achat matières premières à 2%	Recherche de nouvelles sources d’approvisionnement	Année 2014	Moyens entrepris
Service ressources humaines	Assurer une meilleure disposition des équipements ; Amélioration de la gestion de la documentation ; Maîtrise des procédés de revêtement de surface	Formation de 6 agents sur l’automate programmable Formation de 5 agents sur la maîtrise documentaire Formation de 2 agents en chimie industrielle et traitement de surface	Année 2014	4 millions Da Formation interne Formation interne
Service qualité inspection matière	Ramener le taux du PRCO 003 à un taux inférieur à 4%	Renforcer le contrôle des bulletins de réintégration à la réception	Année 2014	Moyen de l’unité
Service qualité inspection produits	Ramener le taux du PRCO 005 à un taux inférieur à 0.5%	Renforcer le contrôle inspection pour éviter le retour du montage	Année 2014	Moyens de l’unité

⁵ Source : service méthodes et suivi qualité.

Service maintenance	Ramener le taux de pannes à un taux inférieur à 3%	Modification du motoréducteur du convoyeur G04 ; Rénovation du four G11	Mars 2014	Moyens de l'unité
	Augmenter la cadence de production de 50%	Réparation des gabarits pour E33 et C59 Mise en marche de la machine de sérigraphie n°2	Mars 2014	Moyens de l'unité

Annexe 13 ⁶: Synthèse du plan d'actions de l'unité cuisson

Année 2015

Structure	Objectifs	Actions	Délai	Budget
Département production	Réaliser une production d'une valeur de 1 401 260 Kda	Sédentarisation des effectifs	Année 2015	Moyens entrepris
Service montage final	Réduire le taux de réparations à moins de 29,79%	Sensibilisation du personnel de la manutention	Premier trimestre 2015	Moyens de l'unité
Service TRS	Réduire le taux de retouches à moins de 0,28%	Entretien des bains de prétraitements Surveillance des paramètres des bains	Immédiat	Moyen de l'unité
Service tôlerie	Réduire le taux de rebuts à moins de 0,28%	Révision des outils de poinçonnage et défournage	Immédiat	Moyens de l'unité
Service études et méthodes	Ramener le taux de retouches sur le soudage glissière à 0% Amélioration de brillance des pièces zinguées Élargir la gamme de produits Amélioration de la planéité grille de table	Réalisation des outils pour un autonettoyant Réparation des balancelles endommagées Industrialisation de la plaque cuisson Industrialisation de cuisinière semi sécurité de flamme Remplacement des pièces d'usure	Année 2015	Moyens entrepris

⁶ Source : service études et suivi qualité

Département commercial	Réduire les coûts d'achat des matières et composants de 3%	Recherche de nouvelles sources d'approvisionnement	Décembre 2015	Moyens entrepris
Service ressources humaines	Maîtriser la détection des écarts de compétence	Formation de 2 responsables de structure	Juin 2015	Un million Da
	Amélioration de la gestion documentaire	Formation de 2 agents	Mai 2015	
	Maîtrise des procédés de revêtement de surface	Formation de 2 agents en chimie industrielle et traitement de surface	Juin 2015	Formation interne
Service inspection matière	Ramener le PRCO 003 à un taux inférieur à 2,75%	Renforcer le contrôle des bulletins de réintégration	Année 2015	Moyen de l'unité
Service inspection produits	Ramener le PRCO 005 à moins de 0,5%	Renforcer le contrôle inspection produits	Année 2015	Moyens de l'unité
Service maintenance	Ramener le taux de pannes à moins de 6%	C59 : réparation des gabarits E33 : remise en marche de la lampe d'acide T27 : réparation du redresseur T34 : réparation de l'axe principal d'entraînement	Juillet 2015	Moyens entrepris

Annexe 14⁷ : Bilan de revue des activités de réalisation à l'unité cuisson

Premier trimestre 2015

Intitulé de l'activité	Indicateur de calcul	Taux d'atteinte	Action corrective
Approvisionnement	Délai (D) Nombre de non conformités (NC)	Fil d'acier : D = 0,33% NC = 0 Robinetterie : D = 1,6% NC = 0 Tôles : D = 0,5% NC = 0	Éviter les retards dans le paiement des droits de douanes
Transit	Délai de dédouanement	10 jours	Mettre à disposition un moyen de transport
Inspection matières et composants	Taux de non-conformité d'un bon de réintégration Taux de lots non conformes	0% 7,81%	Fournisseur saisi
Gestion de la production	Taux de réalisation Taux de rebuts Taux de réparations	77, 87% 0,54% 28,68%	Formation Sédentarisation des effectifs formation
Inspection produit	Taux de non-conformités dans le lot retourné	0,35%	Renforcer le contrôle

⁷ Source : service méthodes et études qualité

Modification du produit	Nombre de modifications Délai de traitement	70% 90%	Outils à mettre au point pour les essais
Homologation d'un échantillon	Efficacité du traitement Respect des délais	50% 40%	Manque des caractéristiques techniques des échantillons
Industrialisation	Délai	95%	
Conception et développement	Délai d'étude	100%	
Formation	Nombre d'agents formés Réussite	 5,88%	
Maintenance préventive	Taux d'actions réalisées	87,43%	
Maintenance curative	Taux de pannes	6,6%	Formation du personnel
Prévention des risques industriels	Fréquence des accidents Taux de gravité	13,9% 0,034%	Sensibilisation du personnel Visites périodiques pour l'analyse des causes

Annexe 15⁸: Check-list d'audit

- ❖ L'organisation de la fonction d'audit interne est-elle centralisée ou décentralisée ?
- ❖ La fonction d'audit interne est-elle rattachée au Conseil d'administration, au comité d'audit, à la direction générale ou au comité d'audit ?
- ❖ Les objectifs, le champ et les responsabilités des auditeurs sont-ils définis dans une charte d'audit interne ?
- ❖ Les auditeurs internes reçoivent-ils des formations en matière d'audit par des spécialistes
- ❖ Le nombre d'auditeurs est-il suffisant pour mettre en œuvre le programme d'audit interne ?
- ❖ La compétence des auditeurs est-elle suffisante pour réaliser des audits efficaces ?
- ❖ Quelle est l'expérience des auditeurs internes ?
- ❖ Y a-t-il des demandes d'audits inopinés de la part des responsables opérationnels ?
- ❖ Quels types d'audit sont-ils fréquemment utilisés ?
- ❖ Y a-t-il des demandes pour des missions de conseil ?
- ❖ Quelles est la relation entre les auditeurs internes et externes ?
- ❖ Les missions d'audit internes sont-elles planifiées selon trois phases ? si oui, lesquelles ?
- ❖ Existe-t-il un ordre de mission ?
- ❖ Les auditeurs établissent-ils un tableau des risques apparents ?
- ❖ Le rapport d'orientation est-il traduit par les auditeurs internes lors de la phase d'étude ?
- ❖ Quels sont les principaux points abordés lors de la réunion d'ouverture, de clôture ?
- ❖ Un programme de vérifications est-il établi par les auditeurs internes,
- ❖ De quoi est constitué le dossier d'audit ?
- ❖ Le compte rendu final sur site se fait-il lors de la phase des vérifications ?
- ❖ Quelles sont les composantes du rapport final d'audit interne ?
- ❖ Comment se fait le suivi des recommandations ?
- ❖ Quelles sont les outils d'audit utilisés ?
- ❖ Comment se fait la communication avec les audités ?
- ❖ Quels sont les principaux problèmes rencontrés lors de la conduites des audits internes ?

⁸ Établi par nous

Table des matières

Remerciements	
Dédicaces	
Sommaire	
Introduction générale	1
Chapitre 1 : Les apports du système de contrôle interne au processus de pilotage de l'entreprise	4
Section 1 : Mener le processus de pilotage de l'entreprise	4
1.1. Nécessité du pilotage	4
1.1.1. L'entreprise : un système ouvert	4
1.1.2. L'entreprise : un système dynamique	5
1.1.2.1. La composante organisationnelle	6
1.1.2.2. La composante de gestion de l'information	7
1.1.2.3. La composante managériale	7
1.2. Principes du pilotage	9
1.2.1. Définition et objectifs du pilotage de l'entreprise	9
1.2.2. Spécificité du pilotage de l'entreprise	11
1.3. La dynamique du pilotage	13
1.3.1. Le schéma de pilotage (de gestion)	14
1.3.2. La démarche de pilotage	15
1.3.2.1. Phase de planification stratégique intégrée	15
1.3.2.2. Phase de mise en œuvre et mesure	15
1.3.2.3. Phase d'apprentissage et amélioration	16
Section 2 : Le système de contrôle interne	17
2.1. Cadre théorique de contrôle interne	17
2.1.1. Aperçu global sur la notion de contrôle	17
2.1.2. Définition du contrôle interne	18
2.1.3. Contrôle interne et contrôle de gestion	20

2.2. Les composantes du système de contrôle interne.....	21
2.2.1. L'environnement du contrôle.....	22
2.2.1.1. L'intégrité et les valeurs éthiques des responsables et du personnel.....	22
2.2.1.2. L'engagement à un niveau de compétences.....	22
2.2.1.3. Le style de management.....	22
2.2.1.4. La structure de l'entreprise.....	23
2.2.2. L'évaluation des risques.....	23
2.2.2.1. Identification des risques.....	23
2.2.2.2. Analyse des risques.....	23
2.2.2.3. Procédures de gestion des risques.....	23
2.2.3. Les activités du contrôle.....	24
2.2.4. L'information et la communication.....	25
2.2.5. Le pilotage du contrôle interne.....	25
2.3. La mise en œuvre du système de contrôle interne.....	26
2.3.1. Appréciation des préalables à la mission.....	27
2.3.1.1. Définition de la mission.....	27
2.3.1.2. Identification des facteurs de réussite.....	27
2.3.1.3. Connaissance des règles à respecter.....	28
2.3.2. Identification des activités du contrôle.....	28
2.3.2.1. Découpage de l'activité ou processus en tâches élémentaires.....	28
2.3.2.2. Identification et analyse des risques associés.....	28
2.3.2.3. Choix des dispositifs spécifiques de contrôle.....	28
2.3.2.4. Qualification/validation du système.....	29
Section 3 : Les apports du contrôle interne pour pilotage de l'entreprise.....	29
3.1. La qualité du contrôle interne.....	29
3.1.1. Efficacité du contrôle interne.....	29

3.1.2. Efficience du contrôle interne.....	30
3.2. L'apport relatif à la maîtrise des risques.....	31
3.3. Le pilotage par la valeur.....	34
Chapitre 2 : Les apports de l'audit interne aux systèmes de contrôle interne et de pilotage de l'entreprise.....	36
Section 1 : Aperçu global sur l'audit interne.....	36
1.1. Le développement de la notion de l'audit interne.....	36
1.1.1. Évolution historique de l'audit interne.....	36
1.1.2. Définition et objectifs de l'audit interne.....	38
1.2. Les types de l'audit interne.....	40
1.2.1. En fonction du domaine d'intervention de l'auditeur.....	40
1.2.2. En fonction de l'objectif de l'audit.....	40
1.3. Les normes de l'audit interne.....	41
1.3.1. Le code déontologie.....	42
1.3.2. Les normes de qualification.....	42
1.3.3. Les normes de fonctionnement et de mise en œuvre associées.....	43
Section 2 : Le déroulement de la mission d'audit interne.....	44
2.1. Présentation des principales phases de l'audit interne.....	44
2.1.1. Phase d'étude.....	44
2.1.1.1. Initialisation de la mission.....	44
2.1.1.2. Préparation de la mission.....	45
2.1.1.3. Lancement de la mission sur site.....	45
2.1.2. Phase de vérifications.....	46
2.1.3. Phase des conclusions.....	47
2.2. Les outils de l'audit interne.....	48
2.2.1. Les outils d'interrogation.....	48
2.2.2. Les outils de description.....	49

2.3. L'efficacité de l'audit interne.....	50
2.3.1. La culture de l'entreprise.....	50
2.3.2. Le style de management.....	51
2.3.3. Le climat social.....	51
2.3.4. Une méthodologie rigoureuse.....	51
2.3.5. La communication en audit.....	51
2.3.6. Le professionnalisme des auditeurs.....	52
Section 3 : Les apports de l'audit interne au contrôle interne et au pilotage de l'entreprise...52	
3.1. L'appréciation du contrôle interne.....	52
3.1.1. Les méthodes subjectives.....	53
3.1.2. Les méthodes objectives.....	53
3.1.3. Le self-audit.....	54
3.1.4. L'auto-évaluation.....	54
3.2. L'audit interne : pour une meilleure gestion du changement.....	55
3.3. L'audit interne : une source de pérennité.....	57
Chapitre 3 : Les apports de l'audit interne aux systèmes de contrôle interne et de pilotage de l'entreprise publique algérienne, cas de l'unité cuisson à l'ENIEM.....	59
Section 1 : Présentation générale de l'ENIEM.....	59
1.1.Création et organisation de l'ENIEM.....	59
1.2. La stratégie de l'ENIEM.....	63
1.3. Présentation de l'unité cuisson.....	65
1.3.1. Le contexte du marché de la cuisinière.....	65
1.3.2. L'organisation de l'unité cuisson.....	65
1.3.3. Le pilotage de l'unité cuisson.....	67
Section 2 : Les apports du contrôle interne au pilotage de l'unité cuisson.....	69
2.1. État du contrôle interne à l'unité cuisson.....	69
2.1.1. L'environnement du contrôle interne.....	70

2.1.2. L'évaluation des risques.....	72
2.1.3. Les activités du contrôle interne.....	72
2.1.4. L'information et la communication.....	74
2.1.5. Le pilotage du contrôle interne.....	75
2.2. Présentation des principales forces et faiblesses du contrôle interne à l'unité cuisson...	75
2.2.1. Les faiblesses du contrôle interne à l'unité cuisson.....	75
2.2.2. Les forces du contrôle interne à l'unité cuisson.....	77
2.3. La contribution du contrôle interne au pilotage de l'unité cuisson.....	78
Section 3 : Les apports de l'audit interne au contrôle interne et au pilotage de l'unité cuisson.....	79
3.1. Déroulement des audits internes à l'unité cuisson.....	80
3.2. La qualité de l'audit interne à l'unité cuisson.....	81
3.3. La contribution de l'audit interne au contrôle interne et au pilotage de l'unité cuisson...	83
Conclusion générale.....	87
Bibliographie.....	89
Liste des sigles et abréviations	
Liste des tableaux	
Liste des figures	
Liste des annexes	
Table des matières.....	92