

Université Mouloud Mammeri de Tizi–Ouzou

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences commerciales



Mémoire en vue de l'obtention du Diplôme de Master en sciences commerciales

Option: Finance

Thème:

**Essai de mise en place de la démarche
d'audit interne au sein d'une**

Entreprise publique économique Algérienne :

Cas GESTIMAL SPA

Présenté par :

- M^{me} BENOURETS Yasmina
Epouse SEDKAOUI
- M^{lle} BESSA Zahoua

Dirigé par :

- M^r Chenane Arezki

Devant le Jury :

- Président : Mr SEHALI Noureddine
- Examineur: Mr ALLIOUAT Mohammed

Promotion

2014/2015

Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences commerciales



Mémoire en vue de l'obtention du Diplôme de Master en sciences commerciales

Option : Finance

Thème:

**Essai de mise en place de la démarche
d'audit interne au sein d'une**

Entreprise publique économique Algérienne :

Cas GESTIMAL SPA

Présenté par :

- M^{me} BENOURETS Yasmina
Epouse SEDKAOUI
- M^{lle} BESSA Zahoua

Dirigé par :

- M^r Chenane Arezki

Devant le Jury :

- Président : Mr SEHALI Nouredine
- Examineur: Mr ALLIOUAT Mohammed

Promotion

2014/2015

Remerciements

Avant toute chose, nous remercions le bon dieu tout puissant de nous avoir donné le courage, la patience et la volonté pour présenter ce modeste travail ;

Nous tenons tout particulièrement à remercier Mr CHENANE, notre promoteur ; qui nous a fait profiter de sa sagesse, ses connaissances ainsi que de sa méthode de travail ;

Nos remerciements les plus sincères vont s'adresser à nos enseignants qui ont contribué à notre formation et ont permis qu'elle se déroule dans les meilleures conditions possibles ;

Le personnel de l'entreprise GESTIMAL SPA, surtout le directeur général, les auditeurs internes, contrôleur de gestion, responsable de service finances, chargée des affaires juridiques, pour l'aide qu'ils nous ont fournie pendant notre stage pratique et aussi pour nous avoir procuré la documentation nécessaire à la réalisation de ce travail ;

Un grand merci au personnel de la bibliothèque de la faculté pour leur soutien et leur compréhension ;

Nous tenons à remercier du fond du cœur toutes celles et ceux qui ont contribué de prêt comme de loin à ce que travail soit fait.

Je dédie ce modeste travail

- ❖ *A mon père qui a tout fait pour ma réussite et qui m'a apporté soutien, amour, attention, je te remercie d'avoir été à mes côtés, que dieu te protège et te garde pour nous ;*
- ❖ *A la lumière de ma vie qui n'a jamais cessé de m'éclairer et de tout sacrifier pour mon bonheur et ma réussite, ma très chère mère que j'adore plus que tout au monde ;*
- ❖ *A mon cher époux, Nounour, je le remercie chaleureusement pour la grande patience, l'encouragement et la confiance qu'il m'a témoignée. Je tiens à le remercier surtout pour son soutien moral ininterrompu et ses nombreux conseils tout le long de mon mémoire ;*
- ❖ *A ma deuxième famille SEDKAOUI surtout à mon beau père et sa femme;*
- ❖ *A ma sœur Hassina et ma belle mère que je leurs souhaitent un vaste paradis ;*
- ❖ *A mes sœurs : Fadhila, Karima et Nadjia, ;*
- ❖ *A mes frères : Cherif, Abdenour et Djamel ;*
- ❖ *A mes belles sœurs et mes beaux frères ;*
- ❖ *A ma très chère sœur copine : Nadia ;*
- ❖ *A toutes mes nièces surtout à Manel et Lydia et à mes neveux ;*
- ❖ *A mes cousines et cousins: Lynda, Hayat, Nacira, Karima et Narimane ;*
- ❖ *A mes amies : Mahdia, Asma, Dyhia et Khadidja ;*
- ❖ *A mon binôme Zahoua et leur famille.*

Yasmina

Je dédie ce modeste travail

- ❖ *A la personne devant laquelle tous les mots de l'univers sont incapable d'exprimé, mon amour et mon affection pour elle, à l'être qui m'est le plus cher, à ma douce mère. Mère si tu savais combien je t'aime;*
- ❖ *A la mémoire de mon père qui je n'oublierais jamais que Dieu l'accueille dans son vaste paradis ;*
- ❖ *A mes chers frères et sœurs Mouhoub, Mouhand, Hilal, Malika, Ounissa et Djedjiga ;*
- ❖ *A mes tantes : Ounissa et Malika ;*
- ❖ *A mes cousines Samia, Lynda et Djamila ;*
- ❖ *A mes cousins : Mohand, Idris et Saadi ;*
- ❖ *A mes belles sœurs : Lisa Aissat et Samira Melek ;*
- ❖ *A mes chers amis adoré : Yazid, Aghiles Mazeni et Bo Ya ;*
- ❖ *A mes très chères amies qui sont devenus des sœurs pour moi, Khadidja et son fiancé, Kahina Ihdene ;*
- ❖ *A mes amies adorée: Mahdia, Asma, Flora, Kahina Rekbi, Dyhia, Lynda Tali, Razika et son mari, Samira Ouassif, Lisa Rassoul;*
- ❖ *A mon binôme Yasmine et son mari Nounour ainsi leur famille.*

Zahoua

Sommaire

Sommaire

Introduction générale.....	1
Chapitre I : Les fondements théoriques de l’audit interne.....	5
Section (01): Le développement de l’audit Interne	5
Section (02): Les objectifs et les typologies de l’audit interne.....	16
Section (03): Les caractéristiques de la fonction d’audit.....	23
Chapitre II : La place de l’audit interne au sein des entreprises.....	39
Section (01) : Le rattachement de la fonction l’audit interne.....	39
Section (02) : La structure organisationnelle de la fonction d’audit.....	43
Section (03) : L’audit interne et ses facteurs voisins.....	53
Chapitre III : La méthodologie de l’audit interne.....	67
Section (01): Le référentiel de l’audit interne.....	67
Section (02): Le déroulement de la mission d’audit interne	75
Section (03): Les techniques de l’audit interne.....	94
Chapitre IV : Le cadre pratique de la mise en place de la démarche d’audit.....	105
Section (01) : Présentation de l’entreprise GESTIMAL SPA	105
Section (02) : La réalité de l’audit interne au sein de l’entreprise GESTIMAL SPA : constats et limites.....	113
Section (03) : Proposition d’une démarche d’audit interne ai sein de l’entreprise de GESTIMAL SPA selon le référentiel IFACI.....	129
Conclusion générale	138
Bibliographie	
Annexes	
Liste d’abréviations	
Liste de figures	
Liste des tableaux	
Liste des schémas	

Liste d'abréviations

Liste d'abréviations

AAA: American Accounting Association

AAC : Association Américaine de Comptabilité

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants

AMRAE : Association pour le Management des Risques et des Assurances de l'Entreprise

ATH: Association Technique d'Harmonisation

CIPP : Cadre de Référence Internationale des Pratiques Professionnelles

CNCC : compagnie nationale des commissaires aux comptes

COSO : Comité des Sponsoring Organizations

CRFS : compte rendu final au site

CRPP : Cadre de Référence des Pratiques Professionnelles

DRAI : Déclaration des Responsabilités de l'Audit Interne

EAP : Etat des Actions de Progrès

EPE : Entreprises publiques économique

FCA : Feuille de Constat et d'Analyse

FEI: Financial Executives International

FRAP: feuilles de révélation et d'analyse de problème

GPC: Guidance Planning Committee

GPC : Guide des planning des Comités

IPPF : International Professional Practices Framework

IIA: Institute of Internal Auditors

IFACI : Institut français de l'audit et du contrôle interne

IMA: Institute of Management Comptables

MPA : Modalité Pratique d'Application

OR : Ossature du rapport

PPF : Professional Practices Framework

PPPN : Publications sur la pratique professionnelle des normes

PSPR : Professional Standards Practice Release

QCI : questionnaire d'audit et de contrôle interne

QCM : questionnaires à choix multiples

QO : questionnaires ouverts

QPC : questionnaire de prise de connaissance

RO : Rapport d'Orientation

SIAS : Statements on Internal Auditing Standards

TaRi : Tableau des risques

Introduction

générale

Introduction générale

L'adaptation de plus en plus fréquente du monde de gestion décentralisé ou déconcentré, la complexité de plus en plus grandissante des organisations, l'importance des risques liés à la défaillance du système de contrôle interne, font de l'audit interne un outil structuré au service des décideurs pour une maîtrise du système de contrôle interne et de l'organisation en place ainsi qu'une meilleure vision de leur activité.

La fonction d'audit interne est une fonction relativement récente puisque son apparition remonte à la crise économique de 1929 aux États-Unis. L'évolution que connaît le métier d'audit interne et la prise de conscience de son intérêt auraient entraîné l'accélération du rythme de création des structures en charge de cette activité.

Le rôle de l'audit interne est d'assister les responsables de l'entreprise dans l'exercice efficace de leurs responsabilités. Dans ce but, l'audit interne leur fournit des analyses, des appréciations, des conseils et des informations de manière systématique concernant les activités examinées. Ceci inclut la promotion du contrôle efficace à un coût raisonnable.

En Algérie, un environnement économique instable, ponctué de faillites et des scandales financiers qui ont ébranlé récemment les entreprises publiques algériennes, à titre d'exemple, les grandes entreprises SONATRACH et SONELAGAZ, a mis sur le devant de la scène la nécessité de renforcer le système de contrôle interne qui est considéré de plus en plus comme une solution à un large éventail de problèmes latents, y compris la fonction d'audit interne qui est un élément du système de contrôle interne et un outil de pilotage de ce dernier.

Depuis leur autonomie en 1988, les entreprises publiques économiques algériennes se trouvent confrontées à un dilemme dans leur mode de contrôle d'un côté, elles gèrent une propriété publique marchande, cette disposition est expliquée par la structure de leur propriété très dominée par l'Etat actionnaire majoritaire et d'un autre côté, leur management obéit un caractère de commercialité, lié pour sa part aux exigences de la performance et de la compétitivité, causée par l'ouverture à la concurrence nationale et étrangère.

L'activité de l'audit interne des entreprises peine à se développer au sein des entreprises algériennes, Malgré la mise en circulation par le ministère de l'Industrie et de la Promotion des Investissements, en janvier 2007, d'une disposition portant sur la mise en place, au niveau de

chaque entreprise publique économique, d'une structure d'audit et de contrôle interne, force est de constater que cette activité est toujours quasiment ignorée par les chefs d'entreprise. Les managers doivent comprendre que le contrôle interne apporte une meilleure maîtrise des activités et des risques, et que l'audit interne est un outil d'évaluation du contrôle interne

Tout cela nous a conduits à poser la problématique suivante :

**«Qu'en est-il de la pratique de l'audit interne au sein de l'entreprise choisie ?
Qu'elle est alors la démarche qu'il faudrait adopter et avec quel référentiel ?»**

De cette problématique découlent les questions suivantes :

- La fonction de l'audit interne au sein de l'entreprise choisie est-elle une profession normalisée ?
- Qu'elle est l'apport de l'audit interne dans la réalisation des objectifs de l'entreprise ?
- Qu'elles sont les phases de déroulement de la mission d'audit interne ?

- **Les hypothèses**

Pour répondre à cette problématique, nous allons examiner les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : Nous supposons que l'audit interne au sein de l'entreprise est une profession normalisée et exercée dans le respect d'un code de déontologie et des normes internationales ;

Hypothèse 2: Nous supposons que l'audit interne peut améliorer la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation du système de contrôle interne et la création de la valeur ajoutée ;

Hypothèse 3: Nous supposons que l'auditeur interne s'appuie sur une méthodologie d'investigation qui se déroule en trois phases: l'étude, la vérification et la conclusion, tout en utilisant un ensemble de techniques afin d'établir un rapport d'audit.

- **Objectifs et organisation du mémoire**

L'objectif de ce mémoire est de savoir comment l'audit interne peut vraiment contribuer à améliorer la gouvernance d'entreprise à travers une étude basée sur le traitement de questionnaires adressés aux auditeurs internes d'une entreprise publique économique

algérienne. Ce mémoire qui traite la mise en place d'une démarche de l'audit interne au sein de l'entreprise GESTIMAL SPA, comporte quatre chapitres :

Le premier chapitre, consiste en une approche théorique de l'audit interne, il s'agit d'éclairer ce phénomène, en présentant son développement, ses objectifs et ses caractéristiques.

Dans le deuxième chapitre, nous aborderons la place de l'audit interne au sein de l'entreprise, son rattachement par rapport aux autres structures, son organisation structurelle et ses fonctions voisines.

Ensuite, nous présenterons dans le troisième chapitre le référentiel et les normes internationales, la mission d'audit et comment elle est conduite. Nous allons aussi voir les différents outils de l'audit.

Enfin, nous présenterons dans le quatrième chapitre l'entreprise EPE « GESTIMAL SPA », et nous analyserons la situation de contrôle existante dans cette entreprise ensuite nous proposerons une démarche d'audit interne au sein de cette entreprise selon le référentiel IFACI.

- **Approche de l'étude**

Pour réaliser les objectifs de notre étude nous avons utilisé l'approche descriptive et analytique afin de décrire la notion et la démarche de l'audit interne, et comment l'audit interne peut contribuer à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise.

- **Les instruments de la recherche**

Afin d'arriver à une bonne analyse de notre recherche, soit du côté théorique ou pratique nous avons utilisé quelques outils importants dans la recherche scientifique.

Ces outils sont comme suit :

- La recherche bibliographique : comprend la consultation des ouvrages, les articles et les documents officiels ainsi que tous ceux qui ont une relation directe ou indirecte avec notre travail afin de mieux comprendre notre sujet et bénéficier des études précédentes.

- L'entretien : nous avons fait une série d'entretiens semi directifs face à face avec des spécialistes, principalement les professionnels où nous avons pu dessiner les grandes lignes de notre travail au sein de l'entreprise ou nous avons effectué notre étude de cas en l'occurrence GESTIMAL SPA.
- Enfin, pour conforter notre démarche de la mise en œuvre de l'audit interne, nous avons fait recours à un questionnaire adressé aux auditeurs interne de cette entreprise ainsi que le responsable financier.

Notre travail s'achève par une conclusion générale et quelques recommandations ainsi qu'une proposition de mise en œuvre d'une démarche de l'audit interne au sien de cette entreprise en tenant compte, de ces spécificités ainsi que le référentiel IFACI qui nous semble mieux indiqué.

Chapitre I

Les fondements théoriques de l'audit interne

Chapitre I : Fondements théoriques de l'audit interne

La pratique de l'audit a connu au cours des dernières décennies un développement considérable marqué par une triple extension : extension dans son objet qui est passé de la conformité à la performance, extension dans ses objectifs de la recherche de la fraude à une fonction d'assistance extension du champ d'application, d'un audit comptable et financier à un audit opérationnel et stratégique.

Dans ce premier chapitre, tout d'abord nous nous intéresserons au développement historique et la naissance de la fonction d'audit interne (section 01), ensuite, nous présenterons les objectifs de l'audit interne et ses différentes typologies (section 02). Enfin, nous mettrons l'accent sur les caractéristiques de l'auditeur et de l'audit interne (section 03).

Section (01) : Le développement de la fonction d'audit interne

Le plan de développement stratégique de la fonction audit interne doit guider les aspects opérationnels de sa mise en place, et non l'inverse. Trop souvent, la création d'une fonction audit interne est initiée pour faire face à des besoins immédiats. La focalisation très importante sur les aspects opérationnels à court terme peut dans ce cas faire perdre de vue la nécessité d'inscrire la fonction ainsi créée dans une perspective stratégique à plus long terme.

Dans la mesure où l'audit interne s'insère dans le processus d'audit global, il nous a paru utile de passer en revue d'abord à la définition de l'audit interne, ensuite, la présentation historique et les principaux motifs de la création de l'audit interne.

1-1 Définition

1-1-1 Définition de la notion d'audit

Comme on l'a mentionné précédemment, le concept de l'audit est un concept ancien, visait à vérifier et protéger les états financiers. C'est pour quoi la mission de l'audit à longterm est liée à la Cour des comptes¹. Comme disait Mikol, il s'agit d'une mission de vérification comptable².

¹Mikol A, « Forme d'audit : L'audit interne, encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », Economica, Paris. 2000, P 734.

² Idem, P 735.

En général, l'audit est définie comme "un processus systématique d'objectivité et d'évaluation des preuves concernant l'état actuel de l'entité, région, processus, compte financier ou le contrôle et en la comparant aux prédéterminé, critères acceptés et communiquer les résultats aux utilisateurs prévus. Les critères auxquels l'état actuel est comparé peut être une norme légale ou réglementaire (comme la Loi Sarbanes- Oxley), ou générés en interne des politiques et procédures"³.

Bécour et Bouqui, définit l'audit comme 'l'activité qui applique en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation, la pertinence, la sécurité et le fonctionnement de tout ou partie des actions menées dans une organisation par référence à des normes⁴. Elle est en effet définie selon les mêmes auteurs comme 'un outil de management qui s'applique aussi bien à la gestion stratégique qu'aux processus et systèmes de contrôle et de pilotage.

L'audit cherche à évaluer la concordance entre des assertions et la réalité. C'est à travers ce point que l'Association Américaine de Comptabilité (A.A.C) considère l'audit comme étant 'le processus qui consiste à réunir et à évaluer de manière objective et systématique les preuves relatives aux assertions visant les faits et événements économiques, de manière à garantir la correspondance entre ces assertions et les critères admis, et à communiquer le résultat de ces investigations aux utilisateurs intéressés⁵.

1-1-2 Définition de l'audit interne

L'audit interne a vu la succession de plusieurs définitions. Selon l'IFACI (Institut français de l'audit et du contrôle interne) :

La première définition de l'audit interne a été approuvée par le Bureau Directeur de l'IIA le 15 juillet 1947 et publiée dans le cadre du "Statement of Responsibilities of Internal Auditing" -Déclaration des Responsabilités de l'Audit Interne- : « **L'audit interne est une activité indépendante d'appréciation au sein d'une organisation pour la revue de la comptabilité, la finance et les autres opérations constituant une base des services de**

³ Weber C.P, Kagermann H, Küting K, Kinney W, "Internal Audit Handbook", Springer, Berlin, 2008, P 02.

⁴ Bécour J.C, Bouquin H « Audit Opérationnel: Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance », 3 édition, Economica, Paris, 2008, P 12.

⁵ Coderre D, "Internal Audit- Efficiency through Automation", Wiley, New Jersey, 2009, P 123.

nature protectrice et constructive au profit du management. C'est un type de contrôle qui opère en mesurant et évaluant l'efficacité des autres types de contrôle. Il s'intéresse principalement aux aspects comptables et financiers, mais il peut aussi s'intéresser à des sujets de nature opérationnel»⁶.

Suite à la modification, en 1971, de la Déclaration des Responsabilités de l'Audit Interne, la définition de l'audit interne a été modifiée. Celle-ci se présente comme suit :

« L'audit interne est une activité indépendante d'appréciation au sein d'une organisation pour la revue des opérations au service du management. C'est un contrôle managérial qui opère en mesurant et évaluant les autres contrôles »⁷.

Les « Standards for the Professional Practice of Internal Auditing » -Normes pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne- publiées en 1978 ont présenté une définition de l'audit interne autre que celle présentée dans la Déclaration des responsabilités de l'audit interne. Cette définition se présente comme suit :

« L'audit interne est une fonction indépendante d'appréciation exercée au sein d'une organisation, au service de celle-ci, pour examiner et évaluer les activités de l'organisation. L'objectif de l'audit interne est d'aider les membres de l'organisation à s'acquitter efficacement de leurs responsabilités. Á cette fin, l'audit interne leur fournit des analyses, appréciations, conseils et informations concernant les activités revues»⁸.

En 1981 la Déclaration des Responsabilités de l'Audit Interne a été modifiée pour une troisième fois depuis 1947. Les modifications ont touché la définition de l'audit interne en remplaçant le terme « management » par « organisation » pour obtenir la définition suivante :

« L'audit interne est une activité indépendante d'appréciation établie au sein d'une organisation au service de celle-ci. C'est un contrôle qui opère en examinant et évaluant l'adéquation et l'efficacité des autres contrôles »⁹.

⁶BOUDRIGA Zied, Audit interne : « Organisation et pratique », édition collection Azurite, P 31.

⁷Idem, P 32.

⁸Idem, P 32.

⁹Idem, P 33.

La définition de 1981, n'a pas repris la définition qui figura dans les « Standards for the Professional Practice of Internal Auditing » Normes pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne- publiées en 1978. Toutefois, la définition de la Déclaration des Responsabilités de l'Audit version 1981 considéra l'audit interne comme une activité au service de l'organisation et non du mangement.

Suite aux modifications apportées à la Déclaration des Responsabilités de l'Audit Interne en 1990, la définition de l'audit interne a été modifiée pour qu'elle soit la même que celle qui figura dans les « Standards for the Professional Practice of Internal Auditing » - Normes pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne:

« L'audit interne est une fonction indépendante d'appréciation exercée au sein d'une organisation, au service de celle-ci, pour examiner et évaluer les activités de l'organisation. L'objectif de l'audit interne est d'aider les membres de l'organisation à s'acquitter efficacement de leurs responsabilités. À cette fin, l'audit interne leur fournit des analyses, appréciations, conseils et informations concernant les activités revues. L'objectif de l'audit interne inclut la promotion d'un contrôle efficace à un cout raisonnable¹⁰».

Les modifications qui ont été apportées à la définition de l'audit interne témoignent de l'évolution qu'a connue la profession de l'audit interne. On peut alors s'arrêter au niveau des points suivants :

- L'audit interne est considéré comme une fonction et non une activité d'appréciation au sein de l'organisation ;
- L'audit interne est responsable de l'examen et de l'évaluation des activités de l'organisation ;
- L'audit interne aide les dirigeants dans l'exercice de leurs responsabilités ;
- L'audit interne a deux principaux clients : la Direction Générale et le Conseil d'Administration.

La définition officielle la plus récente qui est cohérente avec le rôle actuellement de l'audit interne est la définition qui a été donnée par L'IIA en 1999 à l'occasion de la 58ième

¹⁰BOUDRIGA Zied, Op .cite, P 34.

conférence internationale le Bureau Directeur de l'IIA a approuvé dans sa réunion du 26 juin 1999 la nouvelle définition de l'audit interne:

L'audit interne est une activité indépendante, 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 :

« L'audit interne est une activité indépendante, objective, d'assurance et de conseil, menée pour ajouter de la valeur et améliorer les opérations d'une organisation. Il aide une organisation à atteindre ses objectifs en adoptant une approche systématique et méthodique pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance »¹¹,

Cette nouvelle définition insiste sur les éléments suivants :

* **L'indépendance** : l'indépendance est le premier item traité par les normes internationales de l'audit interne, plus le niveau d'indépendance de l'auditeur interne est élevé, plus la valeur ajoutée pour toute l'organisation sera forte.

* **Conseil** : cette définition élargit le rôle de l'audit interne ce dernier ne doit pas limiter son rôle sur la certification des états financiers, mais il doit aussi apporter ses compétences et d'aider à résoudre les problèmes. Aussi cette définition insiste à l'auditeur d'apporter sa contribution au gouvernement d'entreprise.

Il est à noter que cette définition officielle a déjà fait l'objet de multiples commentaires et interprétations. Soulignons pour notre part quelques points essentiels:

- D'après Louis VAURS, la définition officielle est avant tout volontariste ; cela dit elle montre plus ce qui doit être que ce qui est, d'où un certain temps de décalage probable avec la réalité. Mais en revanche on identifie clairement le chemin à suivre¹²;

¹¹BOUDRIGA Zied, Op .cite, P 35.

¹² Juris Maroc, « L'audit et le contrôle interne », Le forum du droit marocain, Casablanca, Avril 2008.

- Cette définition insiste sur l'idée d'indépendance et d'objectivité de l'audit interne. Soulignons à cet effet que l'indépendance et l'objectivité des auditeurs internes permettent d'accomplir la mission d'audit de telle sorte qu'ils soient certains de la qualité de leurs travaux;

- Cette définition insiste sur l'assurance, c'est-à-dire l'audit interne doit constituer le processus par lequel l'entreprise s'assure que le fonctionnement de l'entreprise est bien maîtrisé ainsi que les risques auxquels elle doit faire face sont compris et gérés de façon appropriée. Ceci nécessite alors plus de diligence exercée par les auditeurs internes ;

Nous partageons également l'avis de l'auteur Jaques Renard, lorsqu'il regrette la qualification de l'audit interne par « activité » et non pas par « fonction », car une activité est plus élémentaire qu'une fonction et place de ce fait son responsable dans une position subalterne¹³.

En définitive, l'audit interne est une fonction ayant pour but de déceler les principales faiblesses au niveau du management des risques, de contrôle ainsi que la gouvernance de l'entreprise, déterminer les causes, évaluer les conséquences, formuler des recommandations et convaincre les responsables d'agir, ce qui permet ainsi de réaliser les objectifs de l'entreprise.

En résumé, cette nouvelle définition nous a importé un nouveau rôle de l'auditeur interne « l'évaluation et les recommandations », contrairement à son rôle classique qui a été « examiner et conformer ». Donc, le rôle de l'audit interne est de fournir au management et au conseil d'administration un avis objectif et indépendant sur la pertinence et l'efficacité du système de contrôle interne de l'entreprise ainsi de faire des recommandations pour améliorer le contrôle interne et apporter des conseils sur le contrôle interne.

1-2 L'évolution historique de l'audit interne

Historiquement, les premières démarches de normalisation et de contrôle des comptes remontent à l'Antiquité. Les Sumériens du deuxième millénaire avant J.C. (3000 B.C)¹⁴

¹³ RENARD. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », 6ème Edition d'Organisations, Paris, 2007, P 52.

¹⁴ KAHN. J, « Professional practice », Etats Unis, 2003, P 01.

avaient déjà compris l'utilité d'établir une information objective entre partenaires économiques.

Après est venu le fameux code d'Hammourabi établi par le premier auteur notable qui est le souverain Hammourabi, sixième roi de la première dynastie de Babylone, vers 1800 avant J.-C. De son règne subsistent de nombreuses tablettes cunéiformes qui, si elles ne sont pas aussi vieilles que celles d'Uruk (5000 ans avant J.-C.) ou du tombeau de Negadah en Egypte (3000 avant J.C)¹⁵. Ce code Hammourabi ne se contentait pas de définir des lois commerciales et sociales générales, mais mentionnait explicitement l'obligation d'utiliser un plan comptable et de respecter des normes de présentation afin d'établir un support fiable de communication financière.

Les latins ont donné une signification bien précise à l'audit « audire » qui signifie «écouter », ainsi que le verbe anglais « to audit » prend un sens propre d'une « vérification, un contrôle et une inspection». L'audit, est l'un des plus vieux métiers, l'écriture a été inventée en partie à satisfaire les nécessités des audits, Zenon papyri enregistrerait l'application des audits sur le patrimoine égyptien de la règle Grec du Ptolémée Philadelphie II y'a déjà 2.500 ans. Les premiers écrivains grecs et romains tels qu'Aristophane, César, et Cicéron font mention des comptables, des auditeurs des audits des comptes et des chambres d'audit. Dès le Moyen Age, une forme d'audit interne existait parmi les manoirs de l'Angleterre où le seigneur a servi en tant que gestionnaire de la fonction de l'audit. Ainsi, les sumériens ont ressentis une nécessité de contrôle de la comptabilité des agents.

Ce système de contrôle par recoupement consiste à comparer une information qui est parvenue de deux sources d'enregistrement indépendante. En outre, la mission de l'audit interne était pratiquée par des fonctionnaires du trésor sous l'empire romain. En effet des questeurs qui étaient des fonctionnaires du trésor sont chargés de cette mission. Il était tenu de rendre compte oralement devant une assemblée composée des auditeurs. Ils exprimaient leurs opinions objectives.

A cause de La même révolution industrielle apparue des Etats-Unis à la fin du XIXe siècle, les auditeurs britanniques ont été envoyés aux entreprises américaines pour par exemple Waterhouse qui a été l'envoi de plus de commissaires aux comptes des 1873. Donc, que ce sont les britanniques qui ont construit l'infrastructure de la profession d'audit aux

¹⁵ DEGOS. J.G, « Origine et histoire de la comptabilité française», France, 2010, P 07.

Etats-Unis. Un des premiers évènements clé dans l'histoire de la profession d'audit des Etats-Unis a été la création de l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) en 1887.

La société Krupp en Allemagne était devenue l'une des sociétés qui à utilisée des auditeurs. En effet, Krupp apparemment a employé un certain type de personnel d'audit interne des 1875, l'activité de l'audit était déterminée si les lois, les contrats, les politiques et procédures ont été correctement observées en conformité avec la politique établie et avec succès.

Les audits de la fin des années 1800 et début 1900 ont été largement consacrés à l'exactitude du livre. Dans la plupart des cas, toutes les pièces justificatives ont été examinées et tous les procédures vérifiées.

Cette opinion a été changé entre 1900 et 1917, parce que les banquiers sont devenus plus importants comme des sources de financement et parce que la pratique a commencé à rattraper son retard avec la littérature d'audit. Donc, les banquiers étaient moins préoccupés par la précision des écritures, qu'avec la qualité du bilan, ainsi comme les banquiers devenaient les utilisateurs majeurs des principaux d'audit financier, l'objectif de l'audit est devenus plus intéressé avec l'évaluation des capitaux.

L'année 1941 était une année spéciale pour l'audit interne. En effet dans cette année, l'audit interne a vécu deux grands événements, un de ces évènements a été la publication du premier livre de l'audit interne par Victor Z, l'autre a été la création de l'institute of Internal Auditors (IIA) par 24 personnes. John B. Thurston, le responsable de la fonction audit interne à la compagnie Nord-Américaine société de service public, est considéré comme la personne la plus active dans la création de l'IIA. Il a été rejoint dans ses idées par Robert B. Milne et Victor Z. Brink¹⁶.

Le 17 novembre 1941 ce nouvel organisme a été officiellement crée et fut dénommé « The Institute of Internal Auditors » et ayant pour objectifs¹⁷:

¹⁶BOUDRIGA Zied, Op. Cite, P 13.

¹⁷ Idem, P 13.

- Elaborer, promouvoir et diffuser les connaissances et les informations concernant l'audit interne et les sujets qui s'y rapporte;
- Etablir et maintenir des normes d'intégrité, d'éthique, et de comportement pour les auditeurs internes;
- Fournir à ses membres, aux parties intéressées et au grand public, des informations concernant l'audit interne, les pratiques et les méthodes;
- Publier des articles ayant trait à l'audit interne, aux pratiques et aux méthodes;
- Mettre à la disposition de ses membres une bibliothèque, des salles de lecture, des salles de réunion et des salons de rencontre;
- Promouvoir les relations d'échange entre ses membres.

Néanmoins, dans les premières années après l'IIA a été créé, l'audit interne était encore limité aux aspects comptable et financiers, ils ont été souvent appelés à aider les auditeurs externes à des examens des états financiers ou d'effectuer des travaux liés à la comptabilité telles que le rapprochement bancaire. Les auditeurs internes ont été vus pour jouer un rôle modeste au sein des organisations¹⁸.

Aux milieux des années 1957 l'IIA a décrit le rôle des auditeurs internes : l'audit interne doit se préoccuper de toutes les phases d'activités tandis que la déclaration de 1947 « la version 1947 » a déclaré que l'audit interne a porté principalement sur la fonction comptable et financières mais, peut aussi traiter des questions sur l'exploitation ; cela signifie que la version de 1957 a énoncé des responsabilités de l'auditeur interne.

En 1963 l'audit interne a vécu une autre évolution concernant ces objectifs. En effet l'étude menée par le National Conference Board Industriels sur le programme de l'audit interne auprès de 155 organisations a montré cinq objectifs principaux de l'audit interne :

- 1- Déterminer le caractère adéquat du système de contrôle.
- 2- Enquêter sur la conformité aux politiques et procédures organisationnelles
- 3- Vérifier l'existence d'actifs, d'assurer que les garanties appropriées pour les actifs soient maintenues pour prévenir ou découvrir la fraude.
- 4- Vérifier la fiabilité du système de comptable et de reporting.

¹⁸Moeller R, Witt, H.N, "Brink's Modern Internal Auditing", 5th, John Wiley & Sons, Inc, New York, 1999, P 256.

5- Signaler les conclusions à la direction et recommander des mesures correctives si nécessaires.

Un autre changement radical dans la fonction de l'audit interne c'est produit en 1987 avec le rapport de la commission treadway, La Commission a été organisée par cinq organisations de comptabilité sations-IIA, l'AICPA, American Accounting Association (AAA), Institute of Management Comptables (IMA) et de Financial Executives International (FEI)-connue comme le Comité des Sponsoring Organizations (COSO). La commission a été formée pour étudier la cause de la fraude dans les rapports financiers. Le comité a conclu que la fonction de l'audit interne devrait premièrement exister dans chaque entreprise publique, deuxièmement, il devrait y avoir un comité d'audit composé de non directeurs de gestion de la société. Ce la signifier, que ces conclusions non seulement ont amélioré la fonction de l'audit interne mais ont pointé le rôle de l'audit interne vers la fraude. C'est pourquoi, Brink et Witt ont noté que la fonction de l'audit interne s'est évoluée à des niveaux très élevés dans tous les domaines opérationnels et s'est imposé comme un élément apprécié et respecté de partie supérieure¹⁹.

En Algérie, l'audit interne a longtemps été confiné au niveau de la fonction comptable et financière qui est devenu obligatoire dès 1988 (article 40 de la loi 88 /01 du 12 janvier1988) dans toutes les EPE (Entreprises publiques économique). Ce dernier énonce ce qui suit : « Les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et de renforcer les structures internes d'audit et d'améliorer d'une manière constante leurs procédés de fonctionnement²⁰.» Par la suite, cette obligation légale fut abrogée en 1995.

Depuis, l'audit interne est devenu facultatif. Donc, l'Algérie est un des rares pays à avoir imposé l'audit interne à travers un texte de loi.

1-3 Les motifs de création de la fonction d'audit interne

Il y a plusieurs courants théoriques qui expliquent les raisons de la création de la fonction d'audit interne, parmi lesquels on cite : la théorie des coûts de transaction, la théorie de l'agence et de gouvernance de l'entreprise²¹.

¹⁹ Brink V.Z, Witt, H.N, "Modern Internal Auditing", John Wiley & Sons, Inc, New York, 1982, P 78.

²⁰Article 40, Journal officiel, 27ième, N°2, Mercredi 13 Janvier 1988, P 22.

²¹BERTIN Elisabeth, « Audit interne : enjeux et pratiques à l'international », Groupe EYROLLES, Edition d'organisation, 2007. P 23.

1-3-1 La théorie des coûts de transaction

Lorsque l'on cherche à utiliser la théorie des coûts de transaction, il ne faut jamais oublier deux choses la première est que son objet concerne les transactions c'est donc l'unité d'analyse à laquelle il faut toujours se référer en dernière instance, la deuxième est que l'on recherche le mode de gouvernance qui permet de minimiser les coûts de transaction pour une tâche donnée. Les modes de gouvernance sont : le marché, le contrat ou forme hybride et le bureau privé ou public chargé d'une tâche de réglementation.

Dans le cadre de notre recherche, on va se concentrer sur le marché puisqu'il est un espace sur lequel les entreprises s'affrontent pour obtenir des clients ou des ressources. Pour les théoriciens des coûts de transaction (Coase 1937; Williamson 1985) l'entreprise contrairement au marché, apparaît comme le mode d'organisation qui permet de réaliser des économies sur les coûts de transaction. En effet, « ce qui distingue les entreprises des marchés, c'est la capacité qu'ont les entreprises à internaliser certaines transactions et à les réaliser à un coût moindre que si elles avaient dû se dérouler sur les marchés»²².

A cet effet, les dirigeants des grandes sociétés et des PME, PMI ont décidé de créer un service d'audit interne au sein de l'entreprise afin d'internaliser l'essentiel de travaux d'audit légal ; il s'agissait là de réduire les honoraires de l'auditeur légal jugés élevés dans le cadre de la réduction des coûts de transaction.

1-3-2 La théorie de l'agence et de la gouvernance de l'entreprise

On attribue la paternité de la théorie de l'agence à Jensen et Meckling (1976)²³. Dans leur article fondateur, ces deux auteurs définissent l'entreprise comme un nœud de contrat entre les dirigeants et ses parties prenantes mais ils centrent leur analyse sur les relations actionnaires dirigeants.

L'agence, sujet de la théorie portant cette appellation, consiste à déléguer la gestion des propres biens et intérêts des propriétaires de l'entreprise ou d'une personne à une tierce personne et de s'assurer que cette dernière agit bien dans l'intérêt des propriétaires. En l'occurrence, les actionnaires apportent les capitaux et octroient aux dirigeants un mandat

²²BERTIN Elisabeth, Op .cite, P 23.

²³Idem, P 24.

pour qu'ils gèrent au mieux l'entreprise (c'est à dire qu'ils essaient de maximiser la performance de l'entreprise).

La personne qui délègue à une autre le droit de décider à sa place est appelée le **principal** ou le mandant et celui qui agira au nom du principal est dénommé **l'agent** ou le mandataire. Dans cette perspective, la relation contractuelle lie le propriétaire dénommé principal au dirigeant de l'entreprise appelé agent.

Cette séparation propriété/gestion-décision peut générer deux problèmes en raison de :

- Les divergences d'intérêt : Le dirigeant cherche son avantage personnel surtout lorsqu'il est géographiquement éloigné des actionnaires,
- Cette position peut offrir aux dirigeants l'opportunité de commettre des malversations au détriment de l'intérêt des actionnaires. Cette divergence d'intérêts peut amener des conflits qui représentent des coûts pour l'entreprise.

Pour conclure, la fonction de l'audit interne a subi des changements significatifs au cours du siècle dernier, l'objectif principal de la fonction d'audit interne est passé de la détection des fraudes à aider les gents dans la prise des décisions en commençant par une évaluation des risques.

Section (02) : Les objectifs et les typologies de l'audit interne

Les objectifs sont généralement exprimés par rapport à la conclusion que l'audit est concé de formuler quand à l'excution d'une activité par l'entité. Ils sont fondés sur les questions auxquelles l'audit cherche à répondre concernant l'exécution d'une activité ou d'un programme.

Les objectifs de l'audit doivent être réalistes et atteignables et donner suffisamment d'information à l'entité et autres parties prenantes concernant l'objet de l'audit.

Les types de l'audit interne différent selon l'objectif, l'activité, l'organisation, la qualité de l'audit, ses différentes formes sont axés sur la réalisation d'objectifs dans un ou plusieurs domaines qui sont distincts mais qui se recoupent.

2-1 Objectifs de l'audit interne

Comme tout contrôle l'audit interne ne vise pas à contrôler tout simplement ni de vérifier ce qui est fait, mais de ce qui est prévue.

L'objectif ultime de l'audit interne est la maîtrise des risques inhérents à l'activité de la société et la conduite de ses opérations de la façon la plus efficace et sécurisée possible.

Il a pour objectifs :

- Le maintien de la fiabilité de l'information financière et de sa communication pour qu'elle soit utile à la prise de décision : il est souvent privilégié car il met l'accent sur l'organisation des fonctions comptable et financière et la capacité de la société à enregistrer fidèlement les opérations comptables. Et ce, en vue de dégager l'image fidèle de la société même en l'absence des personnes compétentes ;

- La recherche de la protection du patrimoine de la société afin de prévenir les vols, la perte et les fraudes en matière de la comptabilisation des biens physiques (actifs courants et non courants); un bon contrôle prévoit divers mécanismes dont des validations systémiques et des biens comptabilisés avec les biens physiques ;

- La prévention à la détection des fraudes et des erreurs au niveau des écritures comptables et vérifie s'il suit les principes comptables généralement admis ;

- L'optimisation des ressources : la compétence du personnel et la répartition des tâches augmentent l'efficacité et la qualité de l'information. L'audit interne a donc un rôle préventif que répressif.

D'autres objectifs qui sont considérés aujourd'hui comme un défi pour les auditeurs interne est, la création de la valeur ajoutée. Cette dernière, est aujourd'hui un objectif principal de l'audit interne. La définition même de l'audit interne précise que l'auditeur interne «contribue à créer de la valeur ajoutée». Cette exigence traduit dans les recommandations de l'auditeur. En effet, l'audit interne ne doit pas uniquement effacer les

erreurs ou vérifier les procédures comptables, mais, il est là pour faire des recommandations pour améliorer la performance de l'entreprise.

Pour réaliser cet objectif, l'audit interne doit avoir les ressources nécessaires et d'un personnel compétent.

2-2 Les typologies usuelles de l'audit interne

Pour pouvoir donner une typologie de l'audit, nous essayerons de préciser les critères qui peuvent être retenus pour classer les différents types de l'audit.

- Selon la nature de l'audit ou son objectif ;
- Selon le domaine concerné ;
- Selon le domaine d'intervention de l'auditeur.

2-2.1 Selon la nature de l'audit ou son objectif

L'audit peut être classé par nature ou par objectif. On distingue :

a- L'audit de l'efficacité ou de performance

Evolution dans le rôle de l'auditeur qui émet une opinion, non pas uniquement sur l'application des procédures, mais également leur qualité. Le référentiel devient abstrait et il est la résultante de l'expérience cumulée de l'auditeur : jugement des procédures par rapport à ce que à l'auditeur considère comme efficace et efficient.

Lorsqu'on évoque l'audit d'efficacité, on va au plus simple englobant à la fois les notions d'efficacité et d'efficience, ce qui n'exclut pas que l'on parle même de l'audit de performance. Toutefois, le vocable « audit d'efficacité » est maintenant entré dans la pratique et le langage²⁴.

²⁴RENARD.J, « Théorie et pratique de l'audit interne », 6^{ème} Edition d'organisation, Paris, 2006, P 27.

Alors L'audit de l'efficacité est une démarche d'audit dans laquelle l'auditeur, ne disposant plus de référentiel de l'organisation préexistant, suggère éventuellement des modifications à la règle s'il s'avère qu'elle est à l'origine des dysfonctionnements²⁵.

b- Audit de conformité et/ou de régularité

C'est la vérification du respect des normes, des règlements, des procédures internes externes à l'entreprise, c'est l'examen de la fiabilité et de l'exhaustivité des informations financières et de gestion et le contrôle des dispositions prises pour assurer la sécurité des actifs.

Selon J.P.Ravelec,²⁶ « l'audit de régularité consiste à vérifier la bonne application des règles, des procédures, description de postes, organigrammes, systèmes d'information, règlementation,... ».

c- L'audit de management et de stratégie

Dimension nouvelle qui constitue le stade ultime du développement de la fonction.

Il ne s'agit pas là, d'auditer la Direction Générale en portant un quelconque jugement sur ses options stratégiques et politiques. Il faut donc dire et répéter que l'existence d'un service d'Audit Interne n'altère en rien la liberté de choix et de décision des Directions Générales. En revanche, observer les choix et les décisions, les comparer, les mesurer dans leurs conséquences et attirer l'attention sur les risques ou les incohérences relève bien de l'Audit Interne. D'où, pratiquer l'audit de management c'est donc toujours, et quelle que soit la définition retenue, observer la forme et non le fond.

En effet, pratiquer l'audit de management, c'est donc toujours, observer la forme et non le fond²⁷.

Trois façons de le pratiquer :

²⁵IFACI, IAS (Institut international de l'audit social), « Des mots pour l'audit », Imprimerie Compédit Beaugard S.A, Paris 1995.

²⁶ perso.menara.ma/encgm/public_html/audit.doc. Consulté le 09 Avril 2015

²⁷ RENARD.J, Op. Cite, 2007, P 29.

- Vérification que la politique de chaque fonction est en ligne avec la stratégie de l'entreprise ou avec les politiques qui découlent (entretien/investissement, publicité/marketing...);
- Vérification de la façon dont les politiques sont conçues, transmises et exécutées tout au long de la chaîne hiérarchique ;
- Audit du processus d'élaboration de la stratégie, surtout utilisé dans les filiales de groupes pour s'assurer du respect du processus stratégique édicté par la mère.

2-2.2 Selon le domaine concerné

Selon le domaine concerné, on peut révéler deux types d'audit qui relèvent de l'audit interne :

a- Audit social

Selon Raymond VATIER²⁸ « Audit social est un instrument de gestion, une démarche d'observation qui tend à estimer la capacité d'une entreprise à maîtriser les problèmes humains ou sociaux que lui pose son environnement et à gérer ceux qu'elle suscite elle-même par l'emploi du personnel nécessaire à son activité ».

L'audit social regroupe les formes d'audit appliquées à la gestion et au mode de fonctionnement des personnes dans les organisations qui les emploient ainsi qu'au jeu de leurs relations internes et externes. L'audit social est un instrument de responsabilité sociale pour une organisation²⁹.

b- Audit qualité

Selon la **Norme ISO 19011, 2002**³⁰, il convient d'entendre par "audit", "preuves d'audit" et "critères d'audit" : audit **qualité**, preuves d'audit **qualité** et critères d'audit **qualité**. «**L'Audit** (ISO 19011, 2002) est un processus systématique indépendant et documenté en vue d'obtenir des preuves d'audit et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelles mesures les critères d'audit sont satisfaits.

²⁸VATIER.R, « audit de la gestion sociale », Edition d'organisation, 1988, P 04.

²⁹KURIAN. T, « Social audit », Centre for Good Governance, Hyderabad, 2008, P 01.

³⁰http://www.ifaci.com/dl.php?table=bib_en_ligne&nom_file=prise_de_position_audit_interne_qualite_mai_2004_1.pdf&chemin=uploads/ifaci consulté le 09 Avril 2015.

On appelle critères d'audit, un ensemble de politiques, procédures ou exigences déterminées. Les preuves d'audit sont des enregistrements, énoncés de faits ou autres informations, qui se rapportent aux critères d'audit et sont vérifiables».

Il est à noter que l'audit qualité s'applique essentiellement, mais n'est pas limité, à un système qualité ou à des éléments de celui-ci, à des processus, à des produits ou à des services. De tels audits sont couramment appelés³¹ : « audit de système qualité », « audit qualité de processus », « audit de qualité produit », « audit de qualité de service ».

2-2.3 Selon le domaine d'intervention de l'auditeur

Traditionnellement on distingue deux grands domaines d'audit: l'audit financier et l'audit opérationnel.

a- Audit financier

L'audit comptable et financier est un examen des états financiers de l'entreprise, visant à vérifier leur sincérité, leur régularité, leur conformité et leur aptitude à refléter l'image fidèle de l'entreprise. L'audit comptable et financier est la forme moderne de contrôle, de vérification, d'inspection, de surveillance des comptes, en apportant une dimension critique.

Toute information comptable et financière peut avoir des conséquences graves sur l'entreprise, aussi est-il nécessaire pour les dirigeants de s'assurer de la sincérité des informations. Les préoccupations d'une révision pour les dirigeants sont le plus souvent :

- Les besoins d'une information financière fiable avant de la présenter à des tiers ou aux associés ;
- L'appréciation de l'organisation comptable actuelle afin d'en déceler les insuffisances et de les améliorer ;
- La nécessité d'éviter des fraudes et des détournements.

L'audit financier est une démarche entreprise par un professionnel indépendant dans le but d'émettre une opinion motivée sur la qualité de l'information financière publiée.

³¹NANTERME. J. F, « Gestion de la qualité : Audits internes et externes », Université Strasbourg, P 06.

La mission d'audit financier a pour but d'assurer la fiabilité des informations financières et la protection des actifs matériels, humains et financiers. Elle correspond :

- Soit à une mission exercée par un auditeur interne dans le cadre de la fonction finance (il ne s'agit nullement ici, d'une mission de certification des comptes) ;

- Soit à une mission exercée par un auditeur externe légal, comme celle du commissaire aux comptes, visant à certifier la régularité, la sincérité, l'image fidèle des états financiers³². En général, l'audit externe légal est une activité obligatoire orientée vers l'environnement de l'entreprise. Ses modalités d'intervention, sa finalité et sa périodicité sont déterminées par des critères légaux et réglementaires;

- Soit une mission contractuelle confiée à un professionnel comptable disposant parfois d'un monopole comme un expert-comptable et portant, selon la terminologie française, sur la révision comptable.

b- Audit opérationnel

Cet audit qui s'applique à toutes actions, sans privilégier leur incidence sur la tenue et la présentation des comptes, a pour objet de juger la manière dont les objectifs sont fixés et atteints, ainsi que les risques qui pèsent éventuellement sur la capacité de l'entreprise ou d'une entité à définir des objectifs pertinents et à les atteindre, à apprécier leur opportunité.

Cependant, plusieurs définitions sont données à l'audit opérationnel :³³

Pour H. ELLSWORTH et J. MORSE (1971) : il s'agit d'un audit de l'efficacité des opérations, qui ne s'applique qu'à quelques aspects de l'organisation et de son activité.

Pour D. FLESHER (1980) : c'est aussi un audit de l'efficacité et des fonctions.

Pour J. RAFFEGEAU, F. DUBOIS et D. DE MEMONVILLE (1989) : c'est un audit des performances et de l'efficacité de l'organisation. C'est aussi un audit des contrôles opérationnels, audit de gestion, audit de stratégie.

L'audit opérationnel comporte la vérification du caractère adéquat et de l'efficacité des systèmes et procédures internes ainsi que l'analyse des structures d'organisation et de

³²BECOUR. J.C, Bouquin. H, Op.Cit, P 13.

³³ perso.menara.ma/encgm/public_html/audit.doc consulté le 09 Avril 2015.

l'attribution des responsabilités afin de vérifier que les objectifs fixés par le top management sont atteints à moindre coût. Cet audit fait recours essentiellement à l'évaluation d'une organisation du point de vue de la performance de son fonctionnement et de l'utilisation des ressources.

La mise en œuvre de l'audit opérationnel nécessite une bonne compréhension de l'entreprise en tant que projet, de son organisation (organisation du travail, et organisation administrative, organisation comptable), de son système de contrôle interne.

L'audit interne est une ressource précieuse pour les organes de gouvernance et pour toutes les parties prenantes car il les aide à atteindre leurs objectifs et à améliorer la maîtrise des activités de l'organisation : un objectif certes ambitieux, mais relevé quotidiennement par les auditeurs internes.

Section (03) : Les caractéristiques de la fonction d'audit

Pour être auditeur, il faut aimer les chiffres mais pas seulement. Auditer une entreprise c'est aussi et surtout travailler en équipe sur des missions diversifiées, créer une proximité avec son client pour l'aider à répondre à ses problématiques et prendre très tôt des responsabilités grâce à une évolution rapide. Le rôle de l'auditeur va au-delà du simple aspect comptable qui ne fait qu'enregistrer les événements de la vie de l'entreprise. Pour réussir, l'auditeur doit comprendre l'entreprise dans toutes ses dimensions : son marché, ses produits et services, ses spécificités, ses réactions aux événements d'actualité. Résultat, le métier d'auditeur est un formidable accélérateur de carrière

L'audit est conduit et effectué par un ou plusieurs auditeurs, soit des personnes possédant la qualification pour procéder à des audits.

L'auteur fait état de l'origine et des caractéristiques des pratiques d'audit. Par la suite, il traite des problèmes relatifs aux audits de communication. Il fait une synthèse des différentes facettes de la fonction d'auditeur et analyse les facteurs qui peuvent influencer leur pratique.

Dans ce qui suit nous tenterons de citer brièvement les caractéristiques propres à l'audit interne.

3-1 Caractéristiques de l'audit interne

Nous déduisons de la définition (1999 de l'audit interne) page 11 et page 12 que l'audit interne est une activité ³⁴:

- Indépendante ;
- Objective ;
- Universelle ;
- Permanente et continue ;
- Qui apporte de valeur.

3-1-1 Activité Indépendante

La norme 1100 précise que Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1er janvier 2011 « L'activité d'audit interne doit être indépendante et les auditeurs internes doivent être objectifs dans l'accomplissement de leur travail. ³⁵»

L'indépendance : Interprétation de la norme 1100, les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1^{er} janvier 2011 est le fait de se libérer des contraintes qui menacent la capacité de l'activité d'audit interne de s'acquitter de ses responsabilités d'une manière impartiale. Afin d'atteindre le degré d'indépendance nécessaire pour assumer les responsabilités de l'activité audit interne, le responsable de l'activité audit interne a un accès direct et sans restriction à la Haute Direction et au Conseil. Ceci peut être atteint par un double rattachement. En effet, la position de l'audit interne dans l'organigramme doit être comme suit:

³⁴ BOUDRIGA Zied, Op.Cit, P 43.

³⁵ Idem, P 41.

L'indépendance de l'audit interne est donc assurée, d'une part par son rattachement hiérarchique à la plus Haute Direction de l'organisation et d'autre part par son rattachement fonctionnel au Conseil.

Cette position permet à l'audit interne d'auditer les autres fonctions, opérations, domaines et processus avec objectivité. Il en résulte selon RENARD.J³⁶: que l'auditeur interne ne peut ni ne doit avoir sous ses ordres aucun service opérationnel ;

- Qu'il ne formule que des « recommandations » qui ne constituent en aucun cas des mesures obligatoires pour la hiérarchie ;
- Qu'il doit pouvoir avoir accès à tout moment aux personnes (à tous les niveaux hiérarchiques), aux biens et aux informations.

3-1-2 Activité Objective

L'indépendance de l'audit interne est une condition pour assurer l'objectivité des auditeurs internes. Celle-ci est énoncée comme un des principes fondamentaux du code de déontologie de l'IIA³⁷

« Les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui. »

L'objectivité : Interprétation de la norme 1100, les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1^{er} janvier 2011, est une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions d'une manière qu'ils croient au produit de leurs travaux et sans qu'aucun compromis de qualité ne soit effectué. L'objectivité exige que les auditeurs internes ne subordonnent pas leur jugement dans les sujets d'audit à celui d'autres personnes.

L'objectivité d'un auditeur interne est présumée altérée lorsqu'il réalise une mission d'assurance pour une activité dont il a eu la responsabilité au cours de l'année précédente.

³⁶RENARD.J, Op.Cit, 2002, P 57-58.

³⁷BOUDRIGA Zied, Op.Cit, P 43.

Norme 1130.A1 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1er janvier 2011.

En effet, les membres du personnel mutés à la Structure d'Audit Interne ne doivent pas participer, avant un délai d'au moins un an à des missions d'audit d'assurance des activités dans lesquelles ils ont, précédemment, exercées.

3-1-3. Activité universelle

L'universalité de l'audit interne doit être appréhendée dans un double sens, à savoir, elle s'applique à toutes les organisations et à tous les processus, domaines, fonctions et opérations au sein d'une organisation³⁸.

a- S'applique à toutes les organisations

Le terme « organisation » utilisé dans les normes, est un terme générique qui signifie que l'audit interne ne se limite pas qu'aux entreprises. Mais s'applique, aussi, à tout autre type d'organisation : administration publique, université, association, hôpital etc.

b- S'applique à tous les processus, domaines, fonctions et opérations

RENARD.J a écrit « **Nombreux sont encore ceux qui, lorsqu'on parle d'audit interne, pensent fonction financière et comptable. C'est que le poids de l'histoire pèse encore lourdement dans les esprits qui n'ont pas été informés sur l'évolution de la fonction** ». ³⁹

Cette conception de l'audit interne a laissé place aux catégories suivantes d'audit interne:

- Audit financier ;
- Audit opérationnel ;
- Audit fiscal ;
- Audit informatique ;
- Audit technique ;
- Audit juridique ;
- Audit qualité.

³⁸ BOUDRIGA Zied, Op.cit, P 44.

³⁹ RENARD.J, « Théorie et pratique de l'audit interne », Editions d'Organisation, 7^{ième} édition 2010, P 42.

En effet, rien n'échappe, théoriquement, à l'audit interne et c'est au niveau de la charte d'audit que sera précisé le champ d'intervention de l'audit interne. Dès lors, on peut se demander qu'en est-il de la Structure d'Audit Interne ? La réponse est évidente, l'audit interne doit faire lui-même l'objet de missions d'audit interne. Mais, à travers des missions très particulières qui sont couvertes par les normes internationales de la pratique de l'audit interne. Il s'agit des normes de la série 1300 de l'IFACI qui traite du programme d'assurance qualité et d'amélioration continue.

3-1-1-4 Activité permanente et continue

L'activité audit interne est une activité permanente et continue au sein d'une organisation mais périodique ou discontinue pour ceux qui la rencontrent (Les audités)⁴⁰.

Les audités reçoivent les auditeurs au cours d'une mission pour une période allant d'une à plusieurs semaines et une fois la mission clôturée ces derniers s'en vont et ne reviendront que pour une mission de suivi ou autre mission d'audit.

La permanence et la continuité de l'audit interne sont traduites par :

- L'existence d'une structure indépendante chargée de l'activité d'audit interne ;
- Le plan d'audit pluriannuel en répartissant les missions sur un cycle de plusieurs années allant de 3 à 5 ans. Cette périodicité des missions est déterminée en fonction de la cartographie des risques de telle sorte que tous les processus, domaines, fonctions et opérations seront couverts d'une manière cyclique.

Selon RENARD.J: « **Il est intéressant de souligner, dès à présent, que le caractère permanent implique pour l'auditeur interne l'exclusion de toute responsabilité dans des fonctions opérationnelles en dehors de ses missions d'audit. Cette règle est à la fois une nécessité pratique et une exigence déontologique. C'est une nécessité pratique car on ne peut être à la fois juge et partie, auditeur et responsable opérationnel. C'est également une exigence déontologique car elle est imposée par la nécessité de tout auditer et de le faire sans aucun subjectivisme.** »⁴¹

⁴⁰BOUDRIGA Zied, Op.cit, P 45.

⁴¹RENARD.J, Op.Cit, 2010, P 46.

3-1-5 Apporter de la valeur

L'audit interne a une obligation à la fois de moyen et de résultat⁴²:

- Une obligation de moyen: en menant ses travaux avec diligence et professionnalisme à travers la conformité, particulièrement, au code de déontologie et aux normes professionnelles de la pratique professionnelle de l'audit interne, et d'une manière générale, la conformité au cadre internationale des pratiques professionnelles (International Professional Practices Framework -IPPF-) établi par l'Institute of Internal Auditor.

- Une obligation de résultat: dans la mesure où l'audit interne doit apporter de la valeur à l'organisation. Á cet effet, l'audit interne est tenu de mener des missions d'audit d'assurance et de conseil en adoptant une approche qui permettra, non seulement, à comprendre les problèmes, mais aussi à agir avec efficacité et efficience.

La norme 2000 exige que « le responsable de l'audit interne doit gérer efficacement l'activité d'audit interne en s'assurant qu'elle ajoute une valeur à l'organisation⁴³ ».

L'audit interne ajoute de la valeur à l'organisation à travers:

- Les résultats de ses missions ;
- La formation des futurs managers appelés à assumer des responsabilités au sein de l'entreprise ;
- La contribution à créer de la valeur ajoutée (richesses) au sein de l'entreprise.

3-1-5-1. Résultats de la mission

Le travail des auditeurs internes consiste à réaliser des missions d'audit dont les résultats comportent :

- Des informations ;
- Des analyses ;
- Des risques identifiés et évalués ;

⁴²BOUDRIGA, Idem, P 46.

⁴³ Norme 2000 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1er janvier 2011.

- Des opportunités identifiées ;
- Des recommandations.

a- Collecte des informations

Selon RENARD.J « L'audit interne est une fonction de Direction en ce sens qu'elle concerne d'abord et au premier chef les responsables de l'entreprise⁴⁴».

En effet, manager : c'est prendre des décisions et pour prendre des décisions les managers ont besoin des informations suffisantes, fiables, pertinentes et utiles.

D'ailleurs, c'est ce qu'exige la norme 2310 comme qualité des informations. Selon l'interprétation de cette norme: Interprétation de la norme 2310, les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1^{er} janvier 2011.

- Une information suffisante est factuelle, adéquate et probante, de sorte qu'une personne prudente et informée, pourrait parvenir aux mêmes conclusions que l'auditeur.
- Une information fiable est une information concluante et facilement accessible par l'utilisation de techniques d'audit appropriées.
- Une information pertinente conforte les constatations et recommandations de l'audit, et répond aux objectifs de la mission.
- Une information utile aide l'organisation à atteindre ses objectifs.

Dans le cadre de collecte des informations, les auditeurs internes doivent prendre en considération le caractère confidentiel de certaines informations. C'est pour cette raison que l'un des principes fondamentaux du code de déontologie « la confidentialité » en imposant aux auditeurs internes de respecter la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent et de ne divulguer ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les oblige à le faire.

Le principe fondamental de confidentialité a été décliné dans le code de déontologie en deux règles de conduite à savoir :

⁴⁴RENARD.J, Op.Cit, 2002, P 62.

- Les auditeurs internes doivent utiliser avec prudence et protéger les informations recueillies dans le cadre de leurs activités ;

- Les auditeurs internes ne doivent pas utiliser ces informations pour en retirer un bénéfice personnel, ou d'une manière qui contreviendrait aux dispositions légales ou porterait préjudice aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.

En outre, « Les auditeurs internes doivent se préoccuper de la protection des informations à caractère personnel qui sont recueillies au cours des missions d'audit, car les progrès des technologies de l'information et des communications continuent d'induire des risques et des menaces à la vie privée⁴⁵». Selon la modalité pratique d'application (MPA) de la norme 2300-1 les informations à caractère personnel sont notamment :

- Le nom, l'adresse, les numéros d'identification, le revenu, le groupe sanguin ;
- Les évaluations, le statut social, les mesures disciplinaires ;
- Les fichiers du personnel et les dossiers de crédit et de prêt ;
- Les données relatives à la santé et les données médicales du personnel.

b- Les analyses :

La norme 2320 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit exige que « Les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions et les résultats de la mission sur des analyses et évaluations appropriées⁴⁶ ».

La collecte des informations en tant que telle est une valeur ajoutée pour les clients (Conseil, Haute Direction et audités) de l'audit interne. Cependant des analyses et des évaluations appropriées doivent être effectuées par les auditeurs internes en utilisant des outils et des techniques adaptés à la complexité des domaines audités.

La norme 2410.A1 précise que « la communication finale des résultats de la mission doit, lorsqu'il y a lieu, contenir l'opinion des auditeurs internes et/ou leurs conclusions. Lorsqu'une opinion ou une conclusion est émise elle doit prendre en compte les attentes du

⁴⁵ Modalité pratique d'application de la norme 2300-1 publications 1er janvier 2011.

⁴⁶ Norme 2320 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1er janvier 2011.

Conseil, de la Haute Direction et des autres parties prenantes. Elles doivent s'appuyer sur une information fiable, pertinente et utile⁴⁷».

c- L'identification et évaluation des risques

Le risque est défini comme étant un événement, d'origine interne ou externe, incertain qui aura un impact négatif sur l'atteinte d'un objectif⁴⁸.

Par définition l'audit interne est une activité qui aide l'organisation à atteindre ses objectifs ; d'où la naissance de la nouvelle approche de l'audit interne baptisée « approche basée sur les risques ».

L'audit interne basé sur le risque (Risk Based Internal Auditing) consiste à évaluer le processus de gestion de risque qu'il soit formalisé ou pas. En effet, la norme 2120 exige que :

« L'activité d'audit interne doit évaluer l'efficacité des processus de management des risques et contribuer à leur amélioration »⁴⁹.

d- L'identification des opportunités

L'audit interne aide l'organisation à atteindre ses objectifs en identifiant les événements possibles qui auront aussi bien un impact négatif qu'un impact positif sur l'atteinte de ces objectifs. Les premiers événements représentent des risques tandis que les deuxièmes représentent des opportunités⁵⁰. La norme 2201 énumère les considérations qui doivent être prises en compte les auditeurs internes lors de la planification de la mission d'audit. L'une de ces considérations « les opportunités d'apporter des améliorations significatives des processus de management des risques et de contrôle de l'activité⁵¹».

⁴⁷ Norme 2410 A1 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1er janvier 2011.

⁴⁸ «COSO II report» ou «le management des risques de l'entreprise», traduit par l'IFACI et Price waterhousecoopers. Editions d'Organisation 2005, Page 64.

⁴⁹ Norme 2120 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1er janvier 2011.

⁵⁰ «COSO II report» ou «le management des risques de l'entreprise», Op. Cite. P 64.

⁵¹ Norme 2201 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1er janvier 2011.

En outre, la norme 2220. A2⁵² exige que « lorsqu'au cours d'une mission d'assurance apparaissent d'importantes opportunités de conseil, un accord écrit devrait être conclu pour préciser les objectifs et le champ de la mission de conseil, les responsabilités respectives et les autres attentes. Les résultats de la mission de conseil sont communiqués conformément aux normes applicables à ces missions».

e- Les recommandations

La norme 2410⁵³ exige que « la communication doit inclure les objectifs et le champ de la mission, ainsi que les conclusions, recommandations et plans d'actions».

À travers leurs travaux lorsque les auditeurs internes constatent une faiblesse, une défaillance ou une situation défavorable etc. ils élaborent des recommandations en guise de remède à l'instar du médecin qui pour guérir le malade il prescrit une ordonnance. Sans ces recommandations le travail des auditeurs internes sera inachevé, et comme le confirme RENARD.J : « **c'est la raison d'être de l'audit interne, d'élaborer des recommandations**»⁵⁴.

Une recommandation peut être :

- Une remise en ordre pour éviter le retour ou la persistance de la situation défavorable ;
- Une solution à un problème ;
- Une action de maîtrise des risques, ou une opportunité d'améliorer une opération ou un processus.

Pour qu'une recommandation soit à valeur ajoutée pour l'organisation, elle doit être :

- La réponse à une trouvaille en terme d'anomalie ou d'opportunité d'amélioration : une recommandation doit être rattaché à une Feuille de Constat et d'Analyse (FCA) ;
- Réalisable : les auditeurs internes, lors de l'élaboration d'une recommandation, doivent prendre en considération les moyens et les ressources dont dispose leur organisation (le contexte dans lequel elle se trouve) pour la mettre en œuvre. Une recommandation irréalisable serait signe d'inefficacité de l'audit interne ;

⁵²Norme 2220 A2 normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1er janvier 2011.

⁵³ Norme 2410 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en octobre 2010 et applicable à partir du 1er janvier 2011.

⁵⁴RENARD.J, Op. Cit, 2002, P 254.

- Formulée d'une manière claire et précise : une recommandation claire est facilement compréhensible et logique. Une recommandation précise est non superficielle ou trop généraliste mais fournit toutes les informations permettant sa mise en œuvre ;

- Discutée avec les audités : les auditeurs internes peuvent ne pas percevoir la meilleure des solutions possibles ; alors un bon climat de collaboration avec les audités permettra d'enrichir la recommandation initiale.

3.1.5.2 Fournir les futurs managers

S'agissant de la politique de recrutement des auditeurs internes RENARD.J affirme qu'il « [...] existe une conception plus novatrice qui considère que l'audit interne doit être une pépinière de talents, que s'agissant de l'endroit privilégié de l'entreprise où l'on peut apprendre le maximum de choses dans le minimum de temps, il serait dommageable de ne pas y mettre les jeunes cadres à haut potentiel⁵⁵ ».

RENARD.J ajoute qu' « on ne fait pas carrière à l'audit interne ⁵⁶ » et que « l'auditeur interne, et surtout s'il est de potentiel élevé ne fait donc que passer dans le service (sauf le cas assez rare de responsables de haut niveau)⁵⁷ ».

Selon RENARD.J « la plus-value acquise au cours des années passées à l'audit interne doit être visible et se traduire dans la carrière [...]. Le responsable de l'audit interne doit donc se préoccuper du sort de ceux qui partent et user de son influence pour que ces départs s'effectuent en de bonnes conditions⁵⁸ ».

3-1-5-3. Contribuer à créer de la valeur

«Toute organisation, qu'elle soit privée ou publique, à but lucratif ou non, doit créer de la valeur pour les parties prenantes: c'est un postulat de base du management des risques de l'entreprise. L'incertitude est une donnée intrinsèque à la vie de toute organisation. L'un des principaux défis pour la direction est de définir le degré d'incertitude que l'entité est prête à accepter dans son effort de création de valeur. La notion d'incertitude se traduit aussi bien en termes de risques que d'opportunités, pouvant potentiellement détruire comme créer de la

⁵⁵RENARD.J, Op. Cit, 2002, P 366.

⁵⁶ Idem, P 372.

⁵⁷ Idem, P 373.

⁵⁸Idem, P 374.

valeur. Le management des risques offre à la direction la possibilité d'apporter une réponse efficace à l'incertitude, aux risques et aux opportunités qui y sont associés, renforçant ainsi son potentiel de création de la valeur⁵⁹».

«La valeur est créée, préservée ou détruite par des décisions de la direction, tant au niveau de la définition de la stratégie que dans la gestion quotidienne des activités. La valeur est aussi créée par le déploiement de ressources, qu'elles soient humaines, financières, technologiques ou commerciales, dès lors que le bénéfice qui en découle est supérieur au coût de la ressource utilisée. La valeur est préservée lorsque la valeur créée prend un caractère durable pouvant se manifester notamment par une qualité des produits supérieure, des capacités de production améliorées et une satisfaction avérée de la clientèle. La valeur est détruite lorsque ces objectifs ne sont pas atteints en raison d'une stratégie inadaptée ou d'une mauvaise exécution de celle-ci. L'identification des risques et des opportunités est indissociable de la prise de décision, et implique de la part du management la prise en compte d'informations sur l'environnement interne et externe, le déploiement de ressources en fonction des besoins et un réajustement des activités à mesure que les circonstances évoluent.

La valeur est maximisée lorsque la direction fixe une stratégie et des objectifs permettant d'optimiser l'équilibre entre croissance, rentabilité et risques associés, ou encore lorsqu'un déploiement efficace et efficient des ressources permet d'atteindre les objectifs de l'organisation. [...]»⁶⁰.

L'entreprise crée de la richesse grâce aux facteurs de production (le capital et le travail) utilisés. Cette richesse est mesurée par la valeur ajoutée. « La valeur ajoutée résulte de la transformation par les entreprises de matières premières et de biens semi-finis ou des services en produits vendables sur le marché. La valeur ajoutée créée par une entreprise correspond à la différence entre ses ventes totales (son chiffre d'affaire), d'une part et le coût d'acquisition de ses matières premières et biens et services intermédiaires, d'autre part⁶¹».

⁵⁹ «COSO II report» ou «le management des risques de l'entreprise», Op.cité, P 18.

⁶⁰ Idem, P 18.

⁶¹ BURDA Michael, WYPLOSZ Charles et HOUARD Jean, «Macro économique: Une perspective européenne», traduit par Jean HOURAD publié par De Boeck University 2002, P 23.

3-2 Les compétences de l'auditeur

L'audit n'est pas issu d'une science exacte, les aptitudes de l'audit non plus. Il est donc très difficile, bien que déterminant, de mesurer les aptitudes d'un auditeur. C'est pourquoi nous proposerons d'analyser comment s'assurer du professionnalisme de l'auditeur, de découvrir quelles sont les caractéristiques des auditeurs qui font le succès des audits et quelles sont les responsabilités et autorités de l'auditeur ?

3-2-1- S'assurer du professionnalisme de l'auditeur

Tout d'abord, comment s'assurer du professionnalisme des auditeurs ?

Comme ce n'est pas facile, le mieux est de croiser plusieurs aspects complémentaires comme la compétence technique, la pratique de l'audit, la maîtrise des techniques d'audit, le respect d'une déontologie. Mais avant tout, les valeurs humaines.

Les valeurs humaines sont essentielles. Et commençons par les valeurs humaines en tant qu'auditeur. L'auditeur a une capacité d'analyse et de synthèse. Il doit être apte à juger, au sens de l'aptitude à former des appréciations lucides et justes. Il est attentif et appliqué. Serein et non stressé, il est résistant à la pression. Il est stable c'est-à-dire ferme et non influençable.

Il est honnête, loyal et reste objectif en toute situation. Il est diplomate et procède avec tact. Il est respectueux et a une sensibilité culturelle.

Et aussi les valeurs humaines en situation d'audit. L'auditeur a une capacité à rassurer les audités. Il est pédagogue par rapport au référentiel et à l'objectif de l'audit en contribuant ainsi à faire passer certains messages utiles et judicieux auprès de la direction générale, sur le terrain, ou auprès de tel ou tel responsable. Il utilise les observations comme levier important de progrès. Il fournit au dirigeant une aide à la prévision, à la prévention, à la performance, à l'amélioration.

Le professionnalisme est ensuite mesuré par la maîtrise du domaine à auditer tant en terme de compétence technique que de maîtrise pratique (et pas que théorique). L'auditeur doit bien connaître sinon maîtriser le domaine à auditer.

L'auditeur parfait à tout domaine n'existant pas, on s'efforcera d'identifier celui dont le profil répond au maximum des caractéristiques suivantes :

- Métiers comme les systèmes d'information, le management de projet, la gouvernance d'entreprise, l'électronique ; secteurs économiques comme le nucléaire, l'énergie, les télécoms;
- Nature juridique de l'organisation comme SARL, SA, SAS ou encore franchise ;
- Taille exprimée en terme par exemple d'effectifs ou encore de niveaux hiérarchiques ;
- Organisation comme par exemple l'organisation en réseau ou l'organisation en société mère filiales-holding-agences ;
- Implantation géographique en termes de sites, de régions ou de pays.

La pratique et l'expérience de l'audit sont également un aspect important à mesurer. Un auditeur est d'autant plus efficient qu'il a derrière lui plusieurs années de pratique. C'est en étant confronté au terrain, à des situations parfois difficiles, quelquefois même imprévisibles, que l'auditeur apprend. Mais cette expérience personnelle n'est rien en regard de l'expérience cumulée par ses confrères auditeurs avec qui il partage expériences, méthodes, outils et retours d'expérience. L'expérience d'un auditeur se mesure plus par la taille de son réseau de partenaires auditeurs avec lesquels il capitalise expériences et connaissances que par l'expérience de l'auditeur lui-même.

Le professionnalisme passe ensuite par la maîtrise des techniques d'audit. C'est pourquoi on s'efforcera de mesurer l'utilisation de règles de qualification issues de normes et standards, la qualification de l'auditeur par un comité reconnu, les moyens de tutorat et d'accompagnement mis en œuvre pour l'auditeur. Mais aussi la qualité et complétude de sa boîte à outils d'audit c'est-à-dire les guides, modèles, plans type dont il dispose.

Enfin, un dernier moyen de mesure du professionnalisme consiste à analyser l'engagement de l'auditeur par rapport à un code de bonne conduite.

La mesure peut se faire sur trois niveaux : L'auditeur respecte-t-il un code ?

Ce code est-il formalisé ? Ce code est-il complet ?

En effet, le code de bonne conduite est nécessaire pour instaurer la confiance entre les différentes parties prenantes de l'audit. Et à instaurer cette confiance le plus tôt possible, voire à l'instaurer a priori c'est-à-dire avant même d'avoir commencé à collaborer. L'audité et le commanditaire vont durant l'audit livrer énormément d'informations confidentielles voire stratégiques à un parfait inconnu. Comment cela serait-il possible sans la confiance et donc sans code de bonne conduite de la part de l'auditeur. Ce code de bonne conduite s'appuie systématiquement sur un code de déontologie (indépendance, confidentialité).

3-2-2- Les caractéristiques des auditeurs qui font le succès des audits

Pour bien cerner les aptitudes de l'auditeur, intéressons-nous aux audits et à leur succès. Le succès des audits repose sur des auditeurs caméléons, emphatiques, convaincus et qui communiquent.

Comme le caméléon pourvu d'adaptations remarquables à l'environnement, le succès repose sur des auditeurs à l'aise dans le domaine objet de l'audit et ayant démontré une capacité d'adaptation rapide. Ils ont également la capacité à se projeter rapidement dans un univers qui n'est pas leur univers habituel.

Le succès de l'audit repose aussi sur des auditeurs qui auditent avec empathie, « faculté intuitive de se mettre à la place d'autrui, de percevoir ce qu'il ressent ». Pour cela, ils ont par exemple eux-mêmes travaillé par le passé, ou mieux, encore aujourd'hui, sur les sujets qu'ils auditent. Ils ont déjà été à la place des audités, et, à leur place, ils mettraient vraiment en pratique les pistes de progrès proposées (qui sont du coup plus pertinentes et réalistes).

Dans la même logique, les auditeurs doivent aussi être convaincus de l'utilité et des vertus de l'audit. On peut être auditeur par métier, par passion, par intérêt, par hasard. L'auditeur à valeur ajoutée est avant tout celui qui est convaincu des vertus de l'audit.

3-2-3- Les responsabilités et autorités de l'auditeur

Les aptitudes de l'auditeur sont identifiables en cernant bien ses responsabilités et autorités. Elles permettent de fixer un cadre dans lequel l'auditeur va évoluer, en couvrant l'intégralité de ce cadre mais sans jamais le dépasser.

L'auditeur a la responsabilité de conduire la mission en respectant le cadre fixé par le commanditaire de l'audit.

Pour le cas particulier du responsable d'audit, cette responsabilité se matérialise par la validation du plan d'audit et du rapport d'audit. Pour le cas particulier des audits de commissaires aux comptes par exemple (la responsabilité est bien plus marquée puisqu'elle concerne la responsabilité civile, la responsabilité pénale et la responsabilité disciplinaire).

L'autorité de l'auditeur dépend de la nature de l'audit. L'autorité est à prendre au sens de « pouvoir de décision sans remise en cause possible ».

L'audit interne doit disposer d'une gamme de compétences toujours plus étendue. La formation permanente constitue un facteur clé de performance au plan individuel et collectif. Le succès de l'audit est confirmé par des auditeurs qui communiquent. Cette communication est utile tout au long des étapes d'audit pour comprendre, connaître, partager, échanger, analyser et conclure.

En conclusion, Plusieurs courants théoriques ont expliqué les raisons de la création de la fonction d'audit interne, parmi lesquels, la théorie des coûts de transaction, selon laquelle, la fonction d'audit interne est susceptible de réduire les coûts de transaction. Selon la théorie de l'agence et de la gouvernance de l'entreprise, la fonction d'audit interne permet de réduire l'asymétrie d'information (déséquilibre informationnel) pouvant exister entre l'agent (le dirigeant) et le principal (actionnaire).

Il est souligné que l'audit interne est passé du simple contrôle comptable à un auditeur consultant qui répond aux attentes de la Direction Générale et le Conseil d'administration sur les risques majeurs de l'entreprise. Il permet également d'éclairer les divers responsables concernés et les persuader de lancer les actions de progrès.

L'audit interne a pour objectif : l'assistance et le conseil au management, promouvoir la culture de contrôle, l'accompagnement de changement, la prévention de toute difficulté pouvant menacer l'entreprise sans perdre de vue qu'il est un révélateur d'amélioration.

Pour arriver à une bonne pratique de l'audit interne, il faudrait nécessairement une fonction d'audit interne organisée. La prochaine étape de notre réflexion sera donc d'aborder l'organisation et le positionnement de la fonction d'audit interne.

C'est ce que nous tenterons d'analyser dans le deuxième chapitre de ce présent travail.

Chapitre II

La place de l'audit interne au sein des entreprises

Chapitre II : La place de l'audit interne au sein des entreprises

La permanence de l'audit interne exige l'existence d'une structure autonome au sein de l'organisation. En effet, pour fonctionner avec efficacité le responsable de cette entité doit mettre en place une organisation qui prend en considération les critères suivants :

- La taille de l'équipe des auditeurs internes (auditeur unique ou plusieurs auditeurs) ;
- La maturité de l'entité chargée de l'audit interne ;
- Les attentes des parties prenantes ;
- La culture de l'organisation en matière de contrôle et de gestion des risques.

Le rattachement hiérarchique de la fonction d'audit interne dans l'entreprise a connu une évolution successive liée aux préoccupations principales des missions d'audits interne. Au début, la fonction était rattachée au chef comptable, et par la suite à la direction financière. De nos jours la fonction d'audit interne tend de plus en plus à se rattacher à l'instance hiérarchiquement la plus élevée dans l'entreprise pour assurer pleinement son rôle de conseil au management.

Dans ce deuxième chapitre, nous allons aborderons le rattachement de la fonction de l'audit interne (section 01), ensuite nous présenterons l'organisation structurelle de la fonction d'audit (section 02), enfin nous mettrons l'accent sur les facteurs voisins de l'audit interne (section 03).

Section (01) : Le rattachement de la fonction d'audit interne

Le rattachement de la fonction d'audit interne peut paraître un facteur déterminant pour le succès de sa mission. Il est logique et souhaitable d'apporter à l'audit tout le poids que peut lui conférer un rattachement au niveau hiérarchique le plus élevé: président ou directeur général. Cela contribue à assurer son indépendance vis-à-vis des autres directions en même temps que son interdépendance avec elles, cela confirmera son caractère pluridisciplinaire et cela donnera du poids à ses recommandations.

La fonction d'audit interne ne saurait être conforme à cette norme que si elle est rattachée à la direction générale ou à une direction opérationnelle ou bien au conseil d'administration ou au comité d'audit, qui ont pour missions :

- D'assurer l'indépendance de l'audit ;
- Approuver le plan d'audit ;
- Examiner tous les rapports ;
- Ecouter les principaux managers de la maison mère et des filiales ;
- Examiner les suites données aux recommandations.

1-1 Le rattachement du service d'audit interne à la direction générale

Rattachement à la direction générale : traduisant le caractère universel des préoccupations des auditeurs et de la fonction dans l'organisation, ce cas de figure est celui vers lequel tendent tous les services d'audit interne qui ne sont pas encore parvenus à ce stade de généralisation⁶².

La direction d'audit interne peut être rattachée à la direction générale. L'intérêt d'un tel rattachement réside dans la très grande fluidité de l'information, diffusée de l'audit interne vers la direction générale, et dans la réactivité dans les prises de décision.⁶³

Pour RENARD.J (2006), un tel rattachement permet aux auditeurs internes « d'exercer pleinement leur rôle de conseillers du management, dialoguant avec la direction générale et tous les échelons hiérarchiques ».⁶⁴

De plus, il a été constaté que les attentes de la haute direction ont une influence significative sur l'audit interne et que l'audit interne, en général, est en mesure de répondre à la plupart de ses attentes.

L'inconvénient de ce rattachement réside dans le fait qu'il peut y avoir une collusion entre l'audit interne et la direction générale au déterminant de l'intérêt des actionnaires.

⁶²RENARD.J, op.cit, 2010, P 376.

⁶³BERTIN Élisabeth, Op.cit, P 33.

⁶⁴Idem, P 33.

1-2 Le rattachement au conseil d'administration ou au comité d'audit

« Le service ou la direction d'audit interne peut être hiérarchiquement rattaché au conseil d'administration ou au comité d'audit constitué en son sein. Dans le cadre d'une bonne gouvernance, le rattachement au conseil d'administration permet justement de réduire l'asymétrie d'information pouvant exister entre les dirigeants et les représentants des actionnaires (le conseil d'administration)»⁶⁵.

Le comité d'audit constitue une émanation de l'organe d'administration ou de surveillance de la société. Il est mis en place pour travailler sur un certain nombre de sujets en amont des délibérations de l'organe dont il émane⁶⁶.

Il est issu du conseil d'administration et est composé d'administrateurs indépendants de la gestion de l'établissement. L'objectif de ce rattachement est d'éviter l'influence du management sur la fonction d'audit interne. Ainsi, le service aura une indépendance totale en ce qui concerne l'élaboration du programme d'audit et la conduite des travaux.

Il semble même que le rattachement de l'auditeur interne au conseil d'administration ou au comité serait de nature à apaiser les tensions qui auraient pu apparaître entre l'auditeur externe et le dirigeant, dans une relation d'agence pure, et instaurerait un climat de confiance entre les principaux acteurs de la gouvernance⁶⁷.

Rattachement au comité d'audit : ce rattachement est très largement pratiqué dans les groupes anglo-saxons lesquels avancent que c'est le meilleur moyen de garantir l'indépendance de la fonction⁶⁸.

En outre, dans certains cas, l'auditeur interne se sent inhibé d'être franc sur les faiblesses significatives de la direction générale. Cela souligne l'importance de ce rattachement du fait qu'il ouvre des lignes de communication directes entre les auditeurs internes et le conseil d'administration ou le comité d'audit afin d'aborder avec liberté les risques significatifs pouvant entraver l'atteinte des objectifs. En effet, ce rattachement est le

⁶⁵BERTIN Élisabeth, Op. cit, P 33.

⁶⁶LUTHI Thierry, BACQUEROET Daneil, « Améliorer la performance de votre entreprise », éditions d'organisation, Paris, 2011, P 123

⁶⁷BERTIN Élisabeth, idem, P 33-34.

⁶⁸RENARD.J, op.cit, 2010, P 376.

meilleur moyen pour garantir l'indépendance de la fonction d'audit interne par rapport au management de l'organisation.

Le rattachement au conseil d'administration ou au comité d'audit n'exclut pas que l'audit interne dialogue avec la direction générale et les échelons hiérarchiques.

1-3. Le rattachement à une direction opérationnelle

« Ce positionnement, consistant à situer l'audit interne à un niveau moins élevé que les directions opérationnelles, peut indubitablement nuire à son efficacité, tant sur le plan national qu'international, lorsqu'il doit se déplacer dans des filiales notamment. Mais il ne faut pas perdre de vue que ce rattachement présente, malgré tout, l'avantage d'un meilleur suivi technique du département ou du service d'audit interne»⁶⁹.

Ce rattachement réduit considérablement le champ d'actions de la fonction ainsi que son indépendance. Par conséquent, on aura tendance à donner une image comptable et financière à l'audit interne. Pour préserver l'indépendance de l'auditeur, dans ces conditions, son directeur de rattachement devrait accepter qu'il y'ait une divergence d'opinion, sinon cette position risque de créer des conflits d'intérêts.

Ce type de rattachement est le moins intéressant par rapport aux deux rattachements précédents, il s'agit de placer le service d'audit interne sous l'autorité d'une direction opérationnelle généralement la direction administrative et financière. Il est à noter que la ligne hiérarchique fonctionnelle pour l'audit interne est la source ultime de son indépendance et son autorité⁷⁰.

Enfin, il est important de noter également qu'un tel rattachement menace l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne même si la charte spécifie que l'audit interne intervient dans tous les domaines. Par contre, ce rattachement présent un avantage d'un meilleur suivi technique de la direction opérationnelle à laquelle est rattaché l'audit interne.

⁶⁹BERTIN Élisabeth, Op.cit, P 34.

⁷⁰SARENS.G, De BEELDE.I, "The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions" International journal of auditing, 21 march 2007.

Section 02 : La structure organisationnelle de la fonction d'audit interne

« L'organisation est un ensemble de moyens structurés constituant une unité de coordination ayant des frontières identifiables, fonctionnant en continu en vue d'atteindre un ensemble d'objectifs partagés par les membres participants »⁷¹.

Lorsqu'il y a un service d'audit interne, celui-ci s'insère dans l'organisation il peut adopter plusieurs structures possibles. Le choix sera évidemment fonction de la culture de l'organisation puisque l'audit interne n'en est que le reflet. Ils sont au nombre de deux : la dimension de l'organisation et le choix d'un audit centralisé ou d'un audit décentralisé.

Ils sont au nombre de deux : la dimension de l'organisation et le choix d'un audit centralisé ou d'un audit décentralisé⁷².

2-1 . La dimension de l'organisation⁷³

Il est évident que l'audit interne d'une PME n'est pas organisé de la même façon que l'audit interne d'un grand groupe international, et pour cette simple raison qu'il n'a pas la même dimension: de une à trois personnes dans le premier cas, de vingt à cent dans le second cas.

Le CBOOK nous enseigne qu'en 2007, au niveau mondial, 54 % des services d'audit interne avaient moins de dix auditeurs et seulement 8 % plus de cent.

Dans ce dernier cas, le problème de la centralisation constitue un second critère d'organisation.

2-1-1. Le choix d'un audit centralisé ou d'un audit décentralisé

Pour permettre à l'audit interne d'accomplir efficacement les missions qui lui sont confiées dans le cadre des grands groupes, l'entreprise a le choix entre une organisation centralisée et décentralisée (LEMANT, 1995, sous la direction de RENARD, 2006).⁷⁴

⁷¹MONEREAU Michel, « Management des organisations touristiques : 1^{er} et 2^{ème} années », 2^{ème} édition Bréal, Paris, 2008, P 10.

⁷²RENARD.J, op.cit, 2010. P 376.

⁷³Idem, P 376.

⁷⁴BERTIN Élisabeth, Op.cit, P 29.

Pour cela, l'entreprise doit choisir l'organisation la plus appropriée tant à sa taille qu'à la complexité de son activité.

Mais la réalité est plus complexe selon que l'expression « centralisation » ou « décentralisation » est employée au plan national ou au plan international. Une grande entreprise nationale peut se prévaloir d'un audit décentralisé si chacune de ses filiales d'une certaine importance dispose d'une équipe d'audit interne, intégrée dans la structure de la filiale et si un service central existe au siège social. Mais un grand groupe international peut également se prévaloir d'un audit décentralisé s'il y a une équipe d'auditeurs au siège du groupe et des services d'audit interne dans chaque pays, chacun étant rattaché à la structure nationale ; et ce, même si à l'intérieur de chaque pays la structure reste centralisée⁷⁵.

2-1-1-1- L'organisation centralisée de l'audit interne

Deux formules peuvent être adoptées par les organisations, elles correspondent à deux conceptions différentes de l'organisation de l'audit interne⁷⁶.

Première formule : La segmentation du service d'audit interne par métier ou compétence

La segmentation du service d'audit interne par métier ou compétence consiste à constituer des équipes d'auditeurs internes par spécialité ou en fonction de leurs compétences techniques⁷⁷.

L'intérêt d'une telle structure est évident⁷⁸ :

- Elle facilite l'intégration de spécialistes au sein du service d'audit interne, lorsque l'importance de l'entreprise le justifie ;
- Elle permet par voie de conséquence d'étendre le champ d'application de l'audit interne à toutes les fonctions de l'entreprise ;

⁷⁵RENARD.J, op.cit, 2010, P 37.

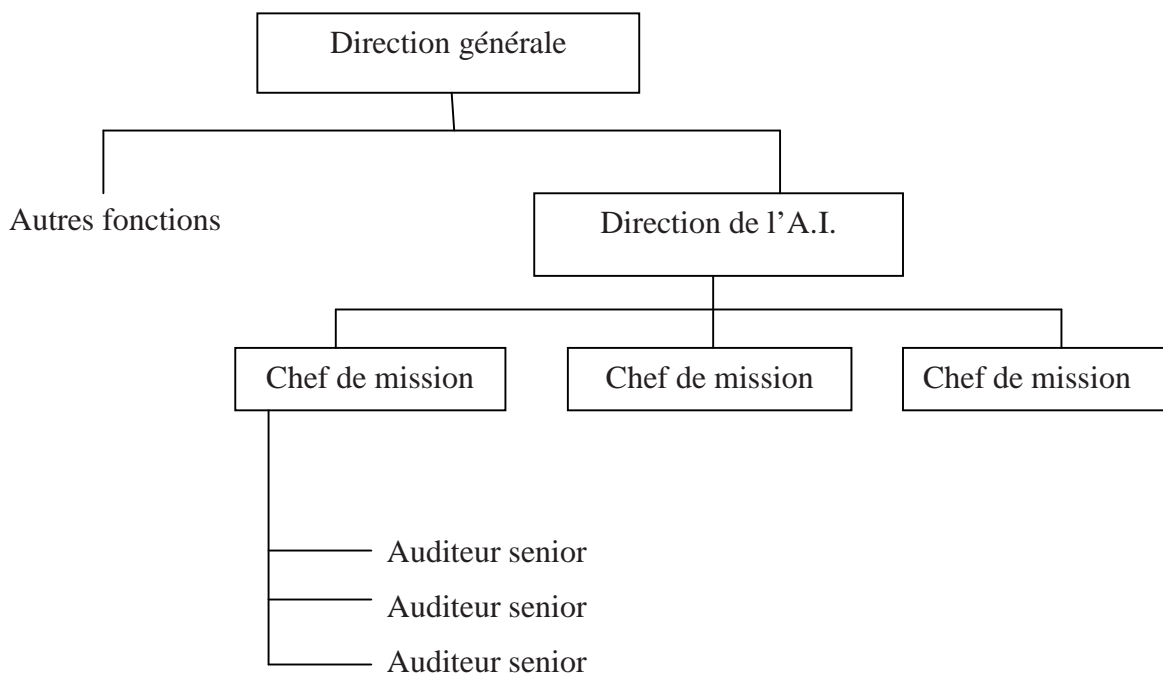
⁷⁶Idem, P 378.

⁷⁷BERTIN Élisabeth, op.cit, P 29.

⁷⁸RENARD.J, idem, P 327-328.

– Elle rend possible, et ce n'est pas un des moindres avantages de cette formule, à chaque responsable d'avoir toujours le même interlocuteur : le chef de mission en charge de l'équipe correspondant à son activité. Ainsi les directeurs d'usine, le directeur de l'Informatique, le directeur commercial dialoguent toujours avec le même chef de mission, qui est pour eux le représentant et l'image même de l'audit interne. Et le dialogue est d'autant plus facile qu'étant de même culture, ils parlent le même langage. On peut ajouter que parlant le même langage, ils sont plus facilement acceptés dans les services.

Figure n °01 : La segmentation du service d'audit interne par métier ou compétence



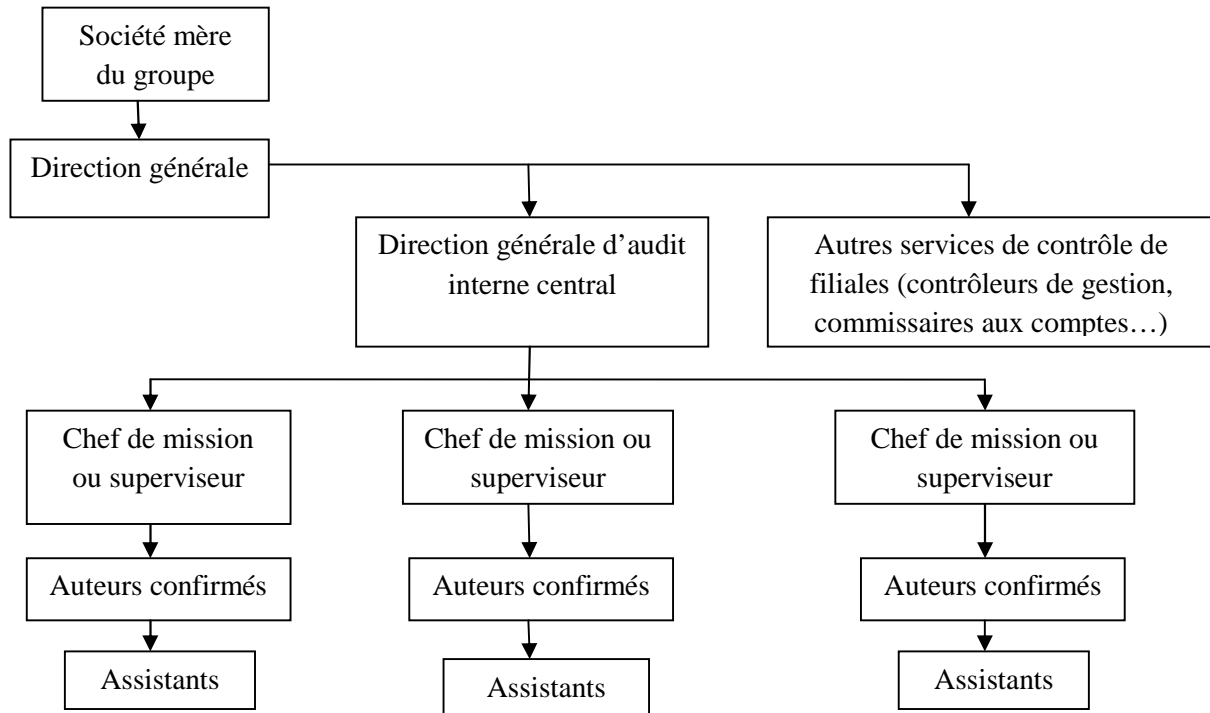
Source : RENARD.J, « Théorie et pratique de l'audit interne » 7^{ème} édition, 2010, P 379

Le directeur de l'audit est responsable de la conception du plan d'audit, du respect de sa mise en œuvre et du marketing du rapport final de l'audit. Les assistants effectuent les investigations prévues dans le programme de vérification. Ces auditeurs internes ont en commun de réaliser des missions d'audit dans leurs domaines de compétences respectifs, auprès des filiales pour le compte de la maison mère. Dans certaines entreprises ou grands groupes internationaux, les services d'audit sont constitués d'un directeur de l'audit, d'un superviseur, des chefs de mission et des auditeurs. Compte tenu de l'éloignement et de

disparité des filiales auditées, la réalisation des missions exige grande ouverture d'esprit, une grande capacité d'adaptation⁷⁹.

La direction générale d'un grand groupe peut aussi préférer organiser la direction de l'audit interne en procédant à une segmentation par domaine ou par filiale⁸⁰.

Figure n° 02: « structure centralisée d'un service d'audit interne »



Source : BERTIN Elisabeth: « Audit interne : enjeux et pratiques à l'international », Groupe EYROLLES, Edition d'organisation, 2007, P 31.⁸¹

Seconde formule : La segmentation du service d'audit interne par domaine ou par filiale

L'organisation du service d'audit interne par domaine ou filiale consiste non plus à spécialiser les auditeurs en fonction de leurs compétences techniques ou leurs spécialités, mais de leurs domaines d'activités ou d'implantation géographique⁸².

⁷⁹BERTIN Élisabeth, Op.cit, P 29.

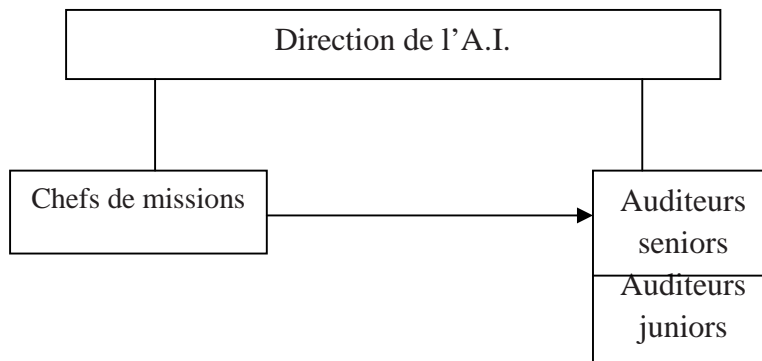
⁸⁰Idem, P 30.

⁸¹Idem, P 31.

⁸²Idem, P 31.

Le service d'audit interne reste unique, mais dispose des antennes dans une ville de son domaine d'action ou dans des filiales. Cette organisation est privilégiée par groupes multinationaux dont les filiales. Cette organisation est privilégiée par des groupes multinationaux dont les filiales ont des activités différentes. Très souvent agit à la demande, sur des domaines ponctuels et précis, exigeant un niveau d'expertise élevé⁸³.

Figure n° 03 : La segmentation du service d'audit interne par domaine ou par filiale



Source : RENARD.J, « Théorie et pratique de l'audit interne » 7^{ème} édition, 2010, P 380.

Dans une structure de ce genre, on rencontre plus d'auditeurs « généralistes » que dans la formule précédente. A contrario, l'audit interne fait plus souvent appel à des spécialistes extérieurs lorsqu'il a à gérer des missions exigeant des connaissances spécifiques d'assez haut niveau. À terme, cette structure ne favorise pas l'extension du champ d'application de l'audit interne, elle rend plus difficile le dialogue avec les fonctions techniques et spécialisées. En revanche, elle permet un fonctionnement plus intégré et donc plus harmonieux de l'équipe d'audit, elle facilite les progrès méthodologiques et enrichit les auditeurs par des échanges d'expériences plus divers et variés. Enfin, une telle formule rend plus aisée la gestion interne du personnel du service⁸⁴.

2-1-2 L'organisation décentralisée de la fonction d'audit interne

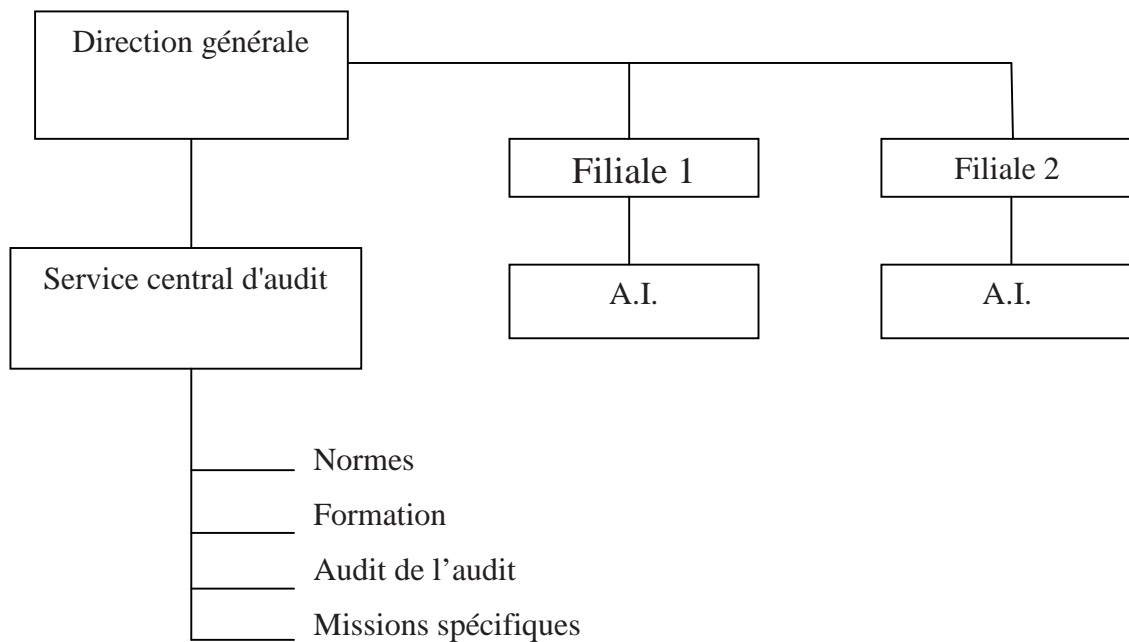
Qu'il soit national ou international, l'audit décentralisé implique l'existence d'un service central d'audit interne auquel sont traditionnellement affectées quatre missions précises :⁸⁵

⁸³ BERTIN Élisabeth, Op.cit, P 31.

⁸⁴ RENARD.J, op.cit, 2010, P 380-381.

⁸⁵ Idem, P 381.

Figure n°04: L'organisation décentralisée de la fonction d'audit interne



Source : RENARD.J, « Théorie et pratique de l'audit interne » 7ème édition, 2010, P 381.

Les pouvoirs et les responsabilités du service d'audit interne décentralisé sont définis par le service d'audit interne central. D'une façon générale, le service d'audit interne de la filiale a pour objectif de réaliser des missions d'audits opérationnels n'exigeant pas l'intervention des auditeurs centraux. Il peut s'agir d'audits de régularité/ conformité aux lois et aux règlements, tant internes qu'externes, ou d'audits d'efficacité des procédures mises en place⁸⁶.

Les auditeurs internes décentralisés peuvent faire appel aux auditeurs internes centraux afin de bénéficier de leur appui technique.

Le service d'audit interne central dans une organisation décentralisée a un double rôle⁸⁷ :

- Un rôle de l'audit dans la mesure où il doit réaliser des missions d'audit transversaux portant sur des thèmes spécifiques comme le désinvestissement, le changement dans l'organisation ou des procédures ;

⁸⁶BERTIN Élisabeth, Op.cit, P 31.

⁸⁷Idem, P 31.

- Un rôle de management global de l'audit dans la mesure où il doit planifier les travaux de l'audit décentralisé, les organiser, les coordonner et enfin les contrôler.

Il y'a lieu de noter que le service d'audit interne central a quatre missions à remplir⁸⁸:

- Une mission de définition des normes ;
- Une mission de la politique et des moyens de la formation professionnelle ;
- Une mission d'Audit de l'audit ;
- Une mission de réalisation des missions spécifiques.

a- Première mission : définition des normes

C'est le service central, sous la responsabilité du directeur de l'audit interne qui va définir les normes de travail s'imposant à la Communauté des auditeurs : organisation des dossiers, structure des rapports, fréquence des audits, méthodologie, plan d'audit, etc. Cet ensemble normatif doit être le même pour tous afin d'assurer une qualité de travail de même nature et de même niveau. On en trouve l'essentiel dans la charte d'audit et dans le manuel d'audit. Le service central d'audit interne permet ainsi de faire en sorte que toutes les équipes décentralisées travaillent avec des objectifs identiques et une seule méthodologie⁸⁹.

b- Seconde mission : définition de la politique et des moyens de la formation professionnelle

Le service d'audit central veille à ce que le niveau des auditeurs soit homogène pour qu'il n'y ait pas de divergence entre les niveaux des groupes.

Selon la norme professionnelle de l'audit interne 1210 de l'IFACI stipule que⁹⁰ « **Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles, ainsi que l'auditeur interne doit posséder ou acquérir collectivement les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités** ».

On peut observer que tout cela va dans le sens des règles préconisées par les normes professionnelles et en particulier l'application de la norme 1210 où il est dit :⁹¹

⁸⁸ RENARD. J, Op.cit, 2010, P 374.

⁸⁹Idem, P 382.

⁹⁰ IIA, Op. Cite, P 05.

⁹¹RENARD. J, Op.cit, P 382.

- Que non seulement la formation des auditeurs internes doit être d'un niveau compatible avec les audits à effectuer ;
- Mais également que le service doit – collectivement – posséder les connaissances, aptitudes et compétences nécessaires.

c- La troisième mission : Audit de l'audit

Ce sont les services centraux de l'audit interne qui vont aller auditer les services d'audit décentralisés et vont, ce faisant, s'assurer :⁹²

- Que les normes prescrites sont bien respectées ;
- Que la formation et le niveau professionnel des auditeurs sont bien ceux qui sont définis par l'organisation ;
- Que la fonction d'audit interne est bien acceptée par l'unité décentralisée et qu'elle y travaille avec efficacité.

La mission de l'audit de l'audit débouche sur l'élaboration d'un rapport d'audit destiné au service d'audit décentralisé et comportant des recommandations susceptibles de renforcer l'efficacité du service d'audit décentralisé.

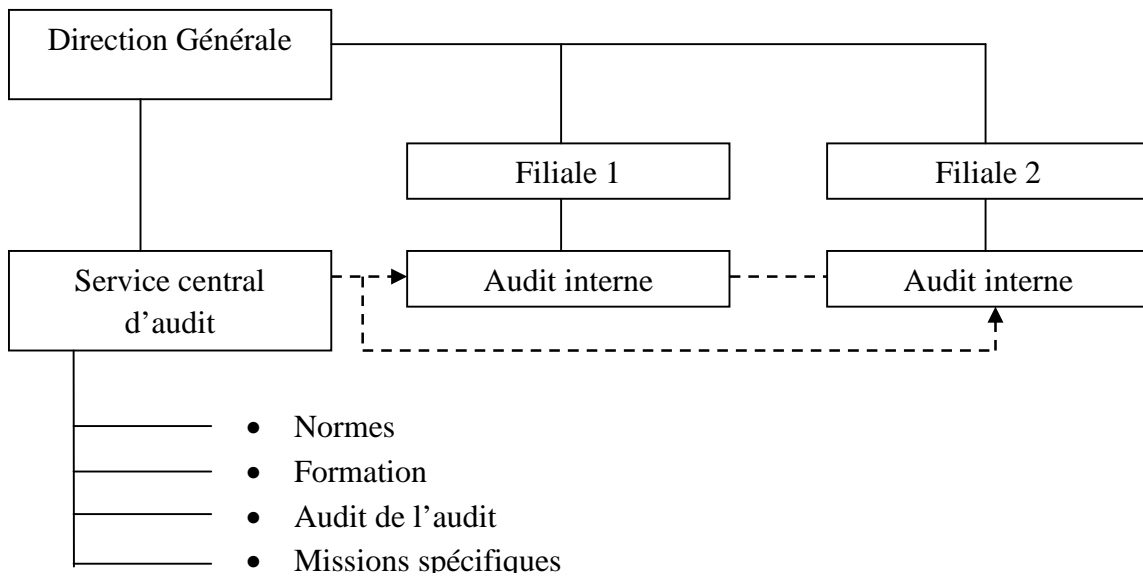
d- Quatrième mission : Réalisation des missions spécifiques

À côté des trois rôles précédents et qui sont des activités fonctionnelles, le service central d'audit interne va également avoir à réaliser des audits internes, mais dans des circonstances très précises. C'est le cas des missions d'audit de caractère général et spécialisé, général quant au domaine concerné mais spécialisé quant au sujet, demandées par la direction du Groupe et dont l'objet n'est pas spécifique à telle ou telle unité décentralisée⁹³.

⁹²RENARD. J, Op.cit, P 382.

⁹³ Idem, P 383.

Figure N°05 : « structure centralisée d'un service d'audit interne »



Source : RENARD.J, « Théorie et pratique de l'audit interne » 7^{ème} édition, 2010, P 381.

Il faut remarquer que certaines entreprises mettent en place un département hybride de l'audit interne, c'est-à-dire simultanément centralisé et décentralisé, à titre d'exemple: l'entreprise SAP (c'est une entreprise allemande qui conçoit et vend des logiciels,) ayant centralisé la direction et parallèlement la décentralisé par région, c'est-à-dire avec des équipes en Allemagne, Etats-Unis, Singapour et Japon.

2-2 Les organisations moyennes

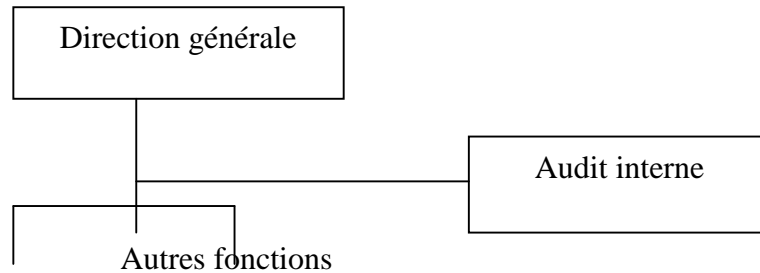
On devrait plutôt dire « les services d'audit interne de moyenne importance », car on trouve des entreprises importantes qui ne sont dotées que de petits services d'audit interne. Il existe bien une moyenne de référence : 2,85 auditeurs pour 1 000 employés¹ ; mais c'est une moyenne arithmétique qui recouvre des situations hétérogènes. (cf. Introduction, « Une fonction importante et organisée »). Retenons la statistique du CBOOK en 2007 : 54 % des services d'audit interne ont moins de 10 auditeurs et 8 % n'ont qu'un seul auditeur⁹⁴.

Lorsque l'on dit « petit service » on évoque donc, en fait, deux structures possibles :

⁹⁴ RENARD. J, Op.cit, P 383.

1 – Structure élémentaire

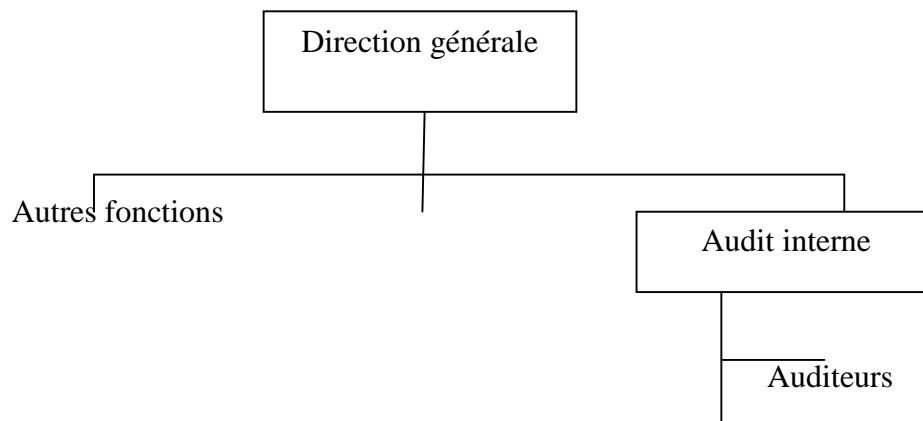
Figure n° 06: Structure élémentaire



Source : RENARD.J, « Théorie et pratique de l'audit interne » 7ème édition, 2010, P 384.

2- Structure simple

Figure n° 07 : Structure simple



Source : RENARD.J, « Théorie et pratique de l'audit interne » 7ème édition, 2010, P 384.

Enfin, et surtout, la solitude de l'auditeur interne est dommageable car elle lui interdit tout échange. Chaque mission nouvelle, chaque découverte imprévue vont le contraindre à raisonner seul et à apprécier seul : outre les difficultés qu'il rencontre alors dans cet exercice solitaire, son travail n'étant pas enrichi par le partage va s'en trouver amoindri... ce qui ne peut que conforter la direction générale dans une appréciation éventuellement réservée.

Section (03) : L'audit interne et ses facteurs voisins

L'objectif de ce paragraphe est de préciser clairement comment se situe l'audit interne par rapport à ces fonctions voisines. L'audit interne reste un médecin au sein de l'entreprise, afin d'améliorer la performance de cette dernière.

Pour mieux éclairer cette fonction en traçant les frontières de son action par rapport à celles qui jouxtent son domaine d'application. On évitera bien des confusions en précisant clairement comment se situe l'audit interne par rapport :

- L'audit externe ;
- Contrôle interne ;
- Contrôle de gestion ;
- L'inspection ;
- Risk management ;
- La Qualité ;
- Consultant externe.

Les fonctions d'Audit Interne et ses facteurs voisins bien que différenciées, peuvent soulever chez beaucoup de dirigeants plusieurs interrogations :

- Quels sont leurs objectifs spécifiques ?
- Sont-elles complémentaires ou concurrentielles ?
- Quel est le degré d'indépendance et le cadre de référence de l'une et de l'autre fonction?

3-1 L'audit externe

Comme nous avons signalé précédemment, l'audit interne est né à partir de l'audit externe. Aujourd'hui les deux fonctions sont nettement différenciées, suivant Jacques Renard, 'l'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultat et états financiers⁹⁵, conformément à la pensée de RENARD.J, SCHICK a proposé en 2007 la définition suivante « on appelle l'audit externe

⁹⁵RENARD.J, Op.cit, 2010, P 79.

l'audit comptable et financier que la mission soit certifiée les états financiers ou des données des conseils dans ce domaines⁹⁶».

Aujourd'hui, l'audit externe, comme l'audit interne, se situe au centre des débats dans la mesure où, non seulement, il est susceptible de garantir la sincérité, l'exactitude et la pertinence des états financiers de l'entreprise.

On peut distinguer deux types d'audit externe : l'audit contractuel et l'audit légal :

3-1-1- L'audit légal (contrôle légal)

L'audit légal est un examen critique exercé par un professionnel indépendant, appelé commissaires aux comptes, dont le but est d'examiner la régularité et la sincérité des états financiers.

En France, ainsi que l'Algérie, Le commissaire aux comptes comprend le mot « contrôleur légal », (expression française utilisée dans les textes officielle de l'Union européenne), tandis qu'en Angleterre, on parle « d'auditeur légal » (l'expression statutory auditor est celle utilisée dans les textes britanniques officiels de l'Union européenne), car sa mission est décrite dans la loi. Ce la veut dire que l'audit légal comprend une mission d'audit financier conduisant à la certification et des vérifications spécifiques.

3-1-2- L'audit contractuel

Comme son nom l'indique, l'audit contractuel est un examen de vérification effectué par un Professional qui est lié à l'entreprise par un contrat. Les termes de la mission d'audit figurant dans un contrat. Contrairement à l'audit légal, qui exerce une mission de certification exigée par la loi, la mission de l'audit contractuel peut être effectuée par la demande de l'entreprise ou par des tiers.

⁹⁶SCHICK Pierre, Op.cit, P 52.

Tableau n°01: La comparaison entre l'audit interne et l'audit externe

	Audit Interne	Audit externe
Mandat	De la direction générale pour les responsables de l'entreprise.	Du conseil de l'administration (officiellement de l'assemblée générale).
Mission	Liée à toutes les fonctions : déclenchement une décision. Tous les types d'audit et tous les sujets.	Liée à la certification des comptes. Audit de régularité uniquement dans le domaine comptable.
Conclusion	Constatations approfondies dès qu'existe un potentiel de dysfonctionnements, pour identifier les causes et définir les actions ; Obligation de résultat	Constatations succinctes : examen des circuits clés et des montants supérieur à un seuil de signification pour dresser des constats et informer (résoudre). Obligation de moyens

Source: SCHICK Pierre, « Mémento d'audit interne », Edition : DUNOD'', Paris, 2007, P 52

Les complémentarités

L'audit interne est un complément de l'audit externe puisque là où existe une fonction d'audit interne, l'auditeur externe est tout naturellement conduit à apprécier différemment les qualités de régularité, sincérité et image fidèle des comptes qui lui sont présentés. Il peut même être amené à se prévaloir de certains travaux de l'audit interne pour consolider son jugement ou étayer sa démonstration.

3-2 Le contrôle interne

Selon L'Américain Institute of Certified Public Accountants (1978)⁹⁷, « le contrôle interne est formé de plans et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction''

Par ailleurs, le Consultative Committee of Accountancy de Grand-Britagne a proposé la définition suivante : «Le contrôle interne comprend l'ensemble des systèmes de contrôle,

⁹⁷ Spencer Pickett K.H, "The Essential Handbook of Internal Auditing", John Wiley & Sons Ltd, England, 2005, P 29.

financiers et autres, mise en place par la direction afin de pouvoir diriger les affaires de l'entreprise de façon ordonnée et efficace, assurer le respect des politiques de gestion sauvegarder les actifs et garantir autant que possible l'exactitude et l'état complet des informations enregistrées''.

3-2-1 Différents types de contrôle interne

On distingue deux types de contrôle: Contrôle administratif et comptable

- **Contrôle administratifs** : il est concerné par la promotion de l'efficacité opérationnelle et l'adhésion aux politiques managériale prescrits. Les contrôles administratifs sont liés à des audits opérationnels, audit de conformité.

- **Contrôle comptable** : les contrôles comptables sont principalement concernés par la sauvegarde des actifs et de fournir une assurance que les états financiers et les documents comptables sous- jacents sont fiable.

3-2-2 L'importance de contrôle interne

Le contrôle interne est un système incontournable au sein de l'entreprise, il présente l'ensemble des politiques et procédures adopté par la direction d'une entité.

A partir de ces définitions :

«Un système de contrôle interne englobe les politiques, procédures, tache, comportements et autres aspects d'une entreprise qui, combinés :

- Facilitent l'efficacité et l'efficience des opérations en aident la société à atteindre ses objectifs, ceci inclut la protection des actifs.

- Aident à assurer la qualité du reporting interne et externe, ce qui nécessite de conserver les enregistrements appropriés et de maintenir des processus généraux un flux d'informations pertinentes et fiable ;

- Aident à assurer la conformité aux lois et règlements ainsi qu'aux politiques internes».

On peut résumer l'importance de contrôle interne comme suit :

- Il aide à la réalisation des objectifs de gestion ;

- Il s'assure la conduite ordonnée et efficace de ses activités ;
- Il joue un rôle important dans la prévention des fraudes et erreurs.

Quelques éléments distinctifs du contrôle interne et de l'audit interne sont décrits dans le tableau suivant :

Tableau n° 02 : Comparaison entre l'audit interne et le contrôle interne

	Audit interne	Contrôle interne
Périodicité	Missions ponctuelles mais régulières	Permanent Préventif ou détective
Acteurs	Un group de personnes compétentes et impartiales membres de l'organisation	Toutes personnes de l'organisation
Domaines	L'évaluation du respect des procédures et du management des risques dans une optique d'amélioration	Toutes activités
Conséquences	Diagnostic, recommandations	Détection ou prévention des irrégularités

Source : élaboré par nos même.

3-3 Le contrôle de gestion

En 1965 Anthony propose la définition du contrôle de gestion, de la manière suivante : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation. »⁹⁸

Cette définition insiste sur deux caractéristiques essentielles du contrôle de gestion :

- Le contrôle de gestion n'est pas une action isolée mais plus tôt un processus ;
- Elle rappelle le caractère finalisé de ce processus en mentionnant explicitement la notion d'objectifs.

Pour sa part, Philippe Lorino, considère que le contrôle de gestion⁹⁹ :

⁹⁸ ANTHONY.R.N, Planning and control systems, A Framewok for analysis, HBS, Boston, 1965, Page 3.

⁹⁹ DORIATH.B ; « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5ème édition, DUNOD, Paris, 2008, Page11.

- Gère non seulement les coûts mais aussi la valeur par la construction d'indicateurs de performance;
- Gère le changement dans une dynamique de progrès continu, par une pratique permanente d'analyse et de diagnostic ;
- Construit les moyens du pilotage, assurant la convergence des comportements.

Le contrôle de gestion est donc comme un processus dont le but de fournir aux dirigeants et aux divers responsables des informations périodiques sur la situation de l'entreprise. Il est en effet, situé comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle d'exécution ou (opérationnel).

3-3-1 Le rôle de contrôle de gestion

Le rôle du contrôleur de gestion n'est pas seulement l'établissement des tableaux de bord, la préparation des budgets, leur réalisation et l'évaluation des performances mais, il doit aussi avoir un but plus large : c'est-à-dire faire émerger des managers et leur donner des repères pour les rendre capable de saisir des occasions de développement durable, c'est pour cette raison que le contrôle doit aider à traiter la complexité et le changement.

Dans le même cadre, une enquête a été menée par le cabinet Ernst et Young en 2006-2007 sur « le contrôle de gestion : changer pour répondre aux enjeux de l'entreprise », cette enquête, a conclu qu'au cœur des enjeux de l'entreprise le contrôleur de gestion doit assumer trois rôles: être partenaire, acteur et contributeur.

- Il doit être un partenaire de l'optimisation constante de la fonction financière, notamment en termes de qualité, délais et coûts d'obtention de l'information.
- Il doit contribuer à la gouvernance et à la transparence tout en améliorant le contrôle interne.
- Il doit être un acteur dans l'entreprise, le contrôleur de gestion représente un pivot essentiel pour le management : par son apport, ses compétences, sa vision globale des éléments nécessaires à un pilotage efficace, il fournit des informations de qualité aux managers et participe aux décisions de l'entreprise.

Les deux fonctions « audit interne et contrôle de gestion » interviennent dans le même domaine. En effet, ses deux outils s'intéressent à toutes les activités de l'entreprise. Ainsi, le

contrôleur de gestion, comme l'auditeur interne n'est pas un opérationnel, c'est à dire il n'a pas le droit de décider ou de corriger, son rôle consiste de donner des recommandations et de proposer des solutions. Selon Renard, les deux fonctions sont en pleine période d'évolution. Aussi, en ce qui concerne leur rattachement hiérarchique ces deux fonctions sont rattachées au plus haut niveau de l'entreprise.

Tableau n°03 : La comparaison entre l'audit interne et le contrôle de gestion

Audit interne	Contrôle de gestion
Comment fonctionne ce qui existe, comment l'améliorer ?	Où voulons-nous aller, par où passer ?
Photos périodiques et détaillées	Cinéma continu et global
Va des problèmes rencontrés en pratique à leurs causes et conséquences.	Va des indicateurs généraux aux paramètres particuliers.
Contrôler l'application des directives, la fiabilité des informations et l'adéquation des méthodes : les processus, les conditions d'obtention des résultats. Audite la fonction de contrôle de gestion	Planifié et suit les opérations et leur résultats. Conçoit et met en place le système d'information pour ce faire. Analyse le budget du service d'audit interne.
Investigué le passé -seule réalité -pour trouver ce qu'on aurait pu faire de mieux et l'appliquer à l'avenir ; semble vouloir changer le passé !	Pour maîtriser l'avenir (plan), analyse pourquoi le présent ne lui ressemble pas (écarts) : semble croire que le réel se trompe et que le plan à raison !
Découvre les moyens organisationnels pour atteindre les objectifs. Valide les objectifs (mode de détermination et faisabilité). Mécanicien de chaque secteur.	Elabore (mais ne décide pas) les objectifs en s'appuyant sur des hypothèses explicites. Analyse coûts bénéfiques. Navigateur de l'ensemble des secteurs.
<p>La mission de l'audit interne et celle du contrôle de gestion se complètent et s'épaulent mutuellement :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Le contrôle de gestion peut demander un arrêt sur image, un zoom, une vue détaillée et sûre à l'audit interne (le navigateur peut demander au mécanicien de régler l'altimètre et le gyrocompas) ; -L'audit interne peut s'appuyer sur la connaissance du contrôle de gestion pour élaborer le plan d'audit (le navigateur signale les turbulences). 	

Source: SCHICK Pierre, « Mémento d'audit interne », Edition: Dunod, Paris 2007, P 59.

3-4 Inspection

Comme son nom l'indique, l'inspecteur est une personne qui fait l'inspection.

Contrairement à l'audit interne, ce dernier est chargé de contrôler la bonne application des règles et directives. De plus, l'inspecteur devrait sanctionner ou faire sanctionner le responsable de tâche « un caissier » par exemple s'il trouve des erreurs ou une malversation. C'est pour quoi ils disent que l'inspection s'intéresse à l'homme. Ce tableaux ci-dessous va bien nous montre ses différence

Tableau n° 04 : La comparaison entre l'audit interne et l'inspection

	Audit interne	Inspection
Régularité Efficacité	Contrôler le respect des règles et leur pertinence, caractère suffisant.	Contrôler les respects des règles sans les interpréter ni les remettre en cause.
Méthodes et objectifs	Remonte aux causes pour élaborer des recommandations dont le but est d'éviter la réapparition du problème.	Identifier les actions nécessaires pour les réparer et le remettre en ordre.
Evaluation	Considère que le responsable, le chef est toujours responsable donc critiquer les systèmes et non les hommes ; évalue le fonctionnement des systèmes	Déterminer les responsables et fait éventuellement sanctionner les responsables. Evaluer le comportement des hommes. Parfois leurs compétences et qualités.
Service/ Police	Privilégie le conseil et donc la coopération avec les audités.	Privilégie le contrôle et donc l'indépendance des contrôleurs.
Sélection / Sélectivité	Répond aux préoccupations du management soucieux de renforcer sa maîtrise, sur mandat de la direction générale.	Investigations approfondies et contrôles très exhaustifs, éventuellement sous sa propre initiative.

Source: SCHICK Pierre, « Mémento d'audit interne », Edition DUNOD, Paris, 2007, P 54

3-5 Management des risques (Risk management)

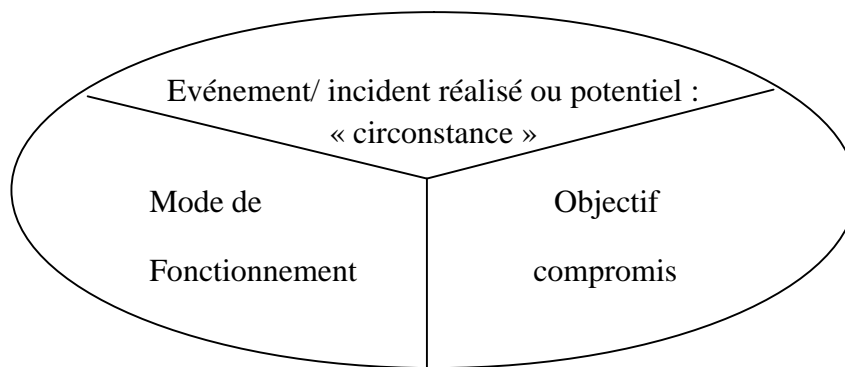
L'IIA et L'IFACI, dans le glossaire des normes définissent le risque comme : la possibilité que se produise un événement susceptible d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs.

Cette définition reprend nos deux points et lie remarquablement bien risques et objectifs : il n'y a de risque que par rapport à l'atteinte d'un objectif.

Dans l'exemple ci-dessus l'objectif était implicite : rester sec et net, il aurait mieux valu l'explicitier car rester sec et net n'est pas toujours un objectif recherché.

Le « risque » est un concept signifiant la possibilité que la combinaison d'un événement et d'un mode de fonctionnement empêche l'atteinte d'un objectif.

Figure n° 08: Management des risques



Maitrise des risques = Contrôle interne

Source : « Mémento d'audit interne » Méthode de conduite d'une mission, chapitre 1: l'activité de l'audit page 12. Par SHICK Pierre. Editions DUNOD. Paris 2007.

3-5-1 Définition de management des risques

Le management des risques est aujourd'hui un élément important au sein de l'entreprise. Cependant, cette fonction n'est pas présente dans toutes les organisations. Seules les grandes organisations disposent cette fonction.

Le management des risques est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs de l'organisation.

Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que dans toutes les activités de l'organisation. Il est conçu pour identifier les événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le

risque. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation.

3-5-2 Management des risques (risk management) et audit interne

L'audit interne et le risk management sont deux fonctions relativement voisines. La définition d'une stratégie et la proposition de solutions, sont autant de préoccupations en vue d'améliorer le contrôle interne ; en cela le Risk manager prépare le terrain pour l'auditeur interne. Les deux fonctions vont même parfois jusqu'à se confondre lorsque le risk management n'existe pas, c'est dans ce type de cas que l'audit interne devrait jouer un rôle de conseil et participer la mise en place d'une fonction proprement dite dans la gestion globale des risques¹⁰⁰.

Il est important de souligner que l'objectif principal de l'audit interne reste l'évaluation des processus de management des risques, et de ce fait l'évaluation du contrôle interne qui en est le produit fini. Il est très largement mis en avant que :

- Le rôle de l'audit interne ne saurait se confondre avec celui du Risk manager ;
- Que c'est au management qu'incombe la responsabilité majeure de la gestion des risques, laquelle ne peut être déléguée.

Cette forte complémentarité et cette frontière ténue entre les deux fonctions, apparaissent de manière significative dans l'analyse faite par le COSO, qui part du principe que sans une gestion globale des risques on ne saurait maîtriser ses activités et atteindre ses objectifs. Par conséquent on ne serait pas capable d'être en mesure d'élaborer un contrôle interne satisfaisant, ce qui implique que la gestion des risques est un préalable nécessaire à un bon contrôle interne, qui représente la matière même de travail de l'audit interne. Ceci dit, il incombe à la direction générale, de définir et de coordonner les responsabilités de chacun pour éviter toute confusion.

Enfin, on peut dire qu'entre la fonction audit interne et management des risques il y a une relation très forte. L'auditeur interne doit participer à la mise en place d'un processus de

¹⁰⁰ RENARD.J, op.cit, 2010, P 88.

management des risques, ce que précise la norme 2120¹⁰¹, son l'objectif reste l'évaluation de ce processus. Néanmoins, c'est au management qu'incombe la responsabilité majeure de la gestion des risques.

3-6 La fonction Qualité

Avec la version 2000 des normes ISO, les qualitiens sont passés d'une approche administrative d'assurance qualité (qui rendait tout progrès théoriquement hors normes), à une démarche de kaisen (progrès continu).

Tableau n°05 : Comparaison entre l'audit interne et la qualité

Audit interne	Qualité
Audit de conformité <ul style="list-style-type: none">- Assurer la direction de l'application de ses directives et politiques exprimées, et du respect des règles édictées- Elle peut travailler sur ses deux oreilles	Assurance qualité <ul style="list-style-type: none">- Assurer les clients de la prévention des non conformités- Ils peuvent avoir confiance

Source: SCHICK Pierre, « Mémento d'audit interne », Edition : Dunod, Paris, 2007, P61.

3-7 Conseil ou Consultant externe

Les consultants ont, aux aussi, un rôle important au sein de l'entreprise. Ils ont des connaissances et compétences dans tous les domaines d'activité de l'entreprise. La fonction de consultant est parfois exercée par des cabinets d'audit, ces cabinets en effet, disposent des spécialistes dans des domaines variés ; mais elles peuvent être également exercées par des experts de toute nature.

Pour RENARD.J¹⁰², les missions de consultant présente quatre spécificités originales:

- Le consultant est appelé pour un problème particulier, bien identifié, correspondant à sa compétence technique et il n'a pas à intervenir dans l'entreprise en dehors de ce domaine ;
- Il est missionné pour un objectif bien précis et sa mission est, en générale fixée dans la durée ;

¹⁰¹ www.ifaci.com.

¹⁰² RENARD.J, op.cit, P 90.

- Il travaille pour un responsable déterminer : celui qui a sollicité ses avis et va donc rester « propriétaire » de son rapport. Ce responsable peut être la direction générale, mais ce peut être également un manager spécifique dans un domaine particulier ;

- Selon les termes de sa mission, son rôle peut aller du simple diagnostic de l'existant, jusqu'à la préconisation de nouvelles organisations ou moyens et une participation à leur mise en œuvre.

Malgré les déférences qu'il y a entre ses deux fonctions (audit interne et consultant) on peut dire que les deux disciplines se sont rapprochées depuis que l'institut de l'audit interne (IIA) a destiné à l'auditeur interne le rôle de conseiller. De plus, les informations de l'audit interne doivent être partagées avec d'autre consultant externe afin de permettre une couverture efficiente des risques de l'organisation, c'est ce que la « norme 2050 » exige : « Afin d'assurer une couverture adéquate et d'éviter les doubles emplois, le responsable de l'audit interne devrait partager des informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil»¹⁰³.

¹⁰³ www.ifaci.com.

Tableau N° 06: comparaison de l'audite interne et les consultants experts

Comparaison avec les consultants experts		
Objectifs	Audit interne	Consultants experts
Objectifs de l'intervention	Mettre en évidence les problèmes puis ébaucher des solutions	On sait qu'on va réorganiser, on fait venir quelqu'un pour le faire.
Conditions requises	Des généralistes étayant leurs affirmations	Connaissance spécialisée des solutions au problème déjà bien identifié
Base du savoir-faire	Méthodologie d'investigation	Expérience accumulée
Utilisation du savoir-faire	Cohérence interne des processus et système de gestion. Pertinence par rapport aux buts et objectifs.	Des solutions qui ont fait leurs preuves ailleurs. Comparaison situation du client/expérience accumulée.
Client réel	Le groupe et l'audit interne exige que les problèmes démontrés soient résolues.	Le commanditaire. Il reste propriétaire du rapport et en fait ce qu'il veut

Source : SCHICK Pierre, "Mémento d'audit interne. Edition : Dunod", Paris, 2007, P56.

Nous avons vu que la coexistence entre la fonction d'audit interne et les fonctions proches (l'audit externe financier, le consultant externe, l'inspection, le contrôle de gestion, l'audit qualité, le risk management), crée des complémentarités et une véritable synergie pour le bien commun de l'entreprise.

Pour conclure, La norme 110 de l'audit interne stipule que « Le service d'audit interne doit être situé à un niveau hiérarchique qui lui permet d'exercer ses responsabilités ». La fonction d'audit interne ne saurait être conforme à cette norme que si elle est rattachée à la direction générale ou une direction opérationnelle ou le conseil d'administration ou bien le comité d'audit.

Il est important de souligner que le rattachement direct du service d'audit interne à un comité d'audit est encouragé par les bonnes pratiques et normes internationales définies par les organismes professionnels en matière d'audit interne, étant donné que ce rattachement est le meilleur moyen pour garantir l'indépendance de la fonction d'audit interne par rapport au management de l'entreprise.

L'efficacité de la fonction d'audit interne est conditionnée également par sa structure organisationnelle qui peut prendre trois formes : l'organisation centralisée de la fonction d'audit interne, l'organisation décentralisée ainsi qu'une organisation hybride (simultanément centralisée et décentralisée) et ce en fonction de la taille de l'entreprise et de la complexité de l'activité.

Par ailleurs, les auditeurs internes ne travaillent pas au hasard au gré de leur inspiration. Ils respectent une méthodologie qui caractérise l'approche de l'auditeur. Dans la mesure où l'audit interne est une fonction comme toute fonction de l'entreprise, l'audit interne a également besoin d'être évalué. C'est deux aspects qui vont maintenant être abordé au cours du troisième chapitre.

Chapitre III

La méthodologie de l'audit interne

Chapitre (III) : La méthodologie de l'audit interne

Toute mission d'audit interne est organisée par une démarche systématique menée par une équipe d'auditeurs et dirigée par un chef de mission. Le rôle du chef de mission est d'animer et contrôler la progression des travaux afin de conjuguer tous les efforts des auditeurs, d'assurer la qualité des travaux et d'assumer la responsabilité d'interface avec les audités.

L'audit interne est un levier de développement et de progrès pour l'entreprise. Les objectifs, les pouvoirs et la responsabilité de la fonction d'audit interne doivent être définis par un document officiel qui est « la charte d'audit interne ». Il est à noter également que les auditeurs internes doivent respecter le code de déontologie de la profession qui établit des normes élevées en matière d'intégrité, d'indépendance, d'objectivité et de la compétence c'est l'objet de la (section 01).

L'objet d'une mission d'audit interne est l'étude de la maîtrise des risques de l'activité. Une mission d'audit opérationnel peut durer de quelques jours à quelques mois, selon l'envergure du sujet et le nombre d'auditeurs. A cet effet, nous présenterons les trois grandes phases de la mission d'audit (la phase d'étude, la phase de vérification et la phase de conclusion. (Section 02).

Nous aborderons également les techniques d'audit qui sont des outils qui assurent la qualité des missions d'audit (section 03). Ces techniques concourent à élaborer d'une manière objective et efficace l'opinion de l'auditeur interne ; qui doit être à même de justifier chaque point de son rapport, d'apporter la preuve des faits qu'il rapporte et de l'évaluation correcte des impacts qu'il indique.

Section (01) : Le référentiel de l'audit interne

La fonction de l'audit interne s'exerce dans la limite des normes définie par la profession celle-ci est, en effet organisée au plan international.

Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (ISA) approuvé officiellement par L'IIA en 1978 sont devenues un référentiel essentiel et très

important pour que les auditeurs internes puissent s'acquitter de leur responsabilité quelque soit les différents environnements juridiques et culturels.

1-1 Le premier cadre de référence

Le premier cadre se compose de:¹⁰⁴

1-1-1 Statement of Responsibilities of Internal Auditing¹⁰⁵

"Statement of Responsibilities of Internal Auditing" -Déclaration des Responsabilités de l'Audit Interne (DRAI) a été préparé par le "Reseach Committee" de l'IIA et approuvée par le Bureau Directeur de l'IIA le 15 juillet 1947.

Le but de la Déclaration des Responsabilités de l'Audit interne est de contribuer à une compréhension générale des responsabilités de l'audit interne. La DRAI traite l'objectif et le champ d'action de l'audit interne, la responsabilité et l'autorité du département d'audit interne et enfin l'indépendance des auditeurs internes.

La Déclaration des Responsabilités de l'Audit Interne (DRAI) a fait l'objet de quatre révisions: 1957, 1971, 1981 et 1990. Celle-ci a été abrogée le 26 juin 1999 suite à l'adoption d'un nouveau cadre de référence par le Bureau Directeur de l'IIA.

1-1-2 Code de déontologie

Compte tenu de la confiance placée en l'audit interne pour donner une assurance objective sur les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, il était nécessaire que la profession se dote d'un tel code.

Le "Code of Ethics" - Code de Déontologie – a été approuvé par le Bureau Directeur de l'IIA le 13 décembre 1968. Il a fait l'objet de deux révisions : la première en juillet 1988 et la deuxième en juin 2000.

Le Code de Déontologie de l'IIA a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne¹⁰⁶. Les violations du Code de Déontologie seront

¹⁰⁴ BOUDRIGA Zied, Op.cit, P 19.

¹⁰⁵ Idem, P 19.

¹⁰⁶ Code de déontologie de l'IIA, version 2000.

évaluées et traitées selon les Statuts de l'Institut International d'Audit Interne et ses Directives Administratives.

Le code de déontologie de l'Audit Interne inclut deux composantes essentielles:¹⁰⁷

-Des principes fondamentaux pertinents pour la profession et pour la pratique de l'audit interne;

-Des règles de conduite décrivant les normes de comportement attendues des auditeurs internes.

Ces règles sont une aide à la mise en œuvre pratique des principes fondamentaux et ont pour but de guider la conduite éthique des auditeurs internes.

1-1-3 Standards for the Professional Practice of Internal Auditing

L'IIA a créé en 1974 le « Professional Standards and Responsibilities Committee » (Comité des Normes Professionnelles et des Responsabilités) et lui a confié la mission d'élaborer les normes de l'audit interne. Les travaux ont duré trois années¹⁰⁸. Les Normes pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne ont été publiées la première fois en 1978. Elles ont fait l'objet de six révisions : la première en 1995, la deuxième en 2000, la troisième en 2004, la quatrième en 2006, la cinquième en 2008 et la dernière en 2010. Depuis 2008, les normes font l'objet d'une mise à jour tous les trois ans.

Les Normes ont pour objet¹⁰⁹:

- De définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne ;
- De fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée ;
- D'établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
- De favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne comportent des exigences sous la forme de paragraphes précédées par des identifiants numériques ou alphanumériques tels que : « 1000 », « 1110 », « 1130.A1 », « 1130.A2 »

¹⁰⁷ BOUDRIGA Zied, Op.cit, P 21.

¹⁰⁸ Standards for the Professional Practice of Internal Auditing IIA, 1977.

¹⁰⁹ Standards for the Professional Practice of Internal Auditing IIA, 2010

ou « 1210.C1 ». Ces identifiants ne sont pas des nombres cardinaux, mais plutôt des indications utilisées pour positionner les normes dans un document structuré sous forme de titres, chapitres, sections, sous-sections et paragraphes.

1-1-4 Statements on Internal Auditing Standards

Statements on Internal Auditing Standards (SIAS) -Déclarations sur les Normes d'Audit Interne (DNAI) fournissent des interprétations autorisées des normes.

Les SIASs sont en nombre de 1520. La première SIAS a été publiée en juillet 1983 et la dernière a été publiée en décembre 1996.

Les SIASs ont été abrogées suite à l'adoption d'un nouveau cadre de référence par le Bureau Directeur de l'IIA le 26 juin 1999.

1-1-5 Professional Standards Practice Release

Les «Professional Standards Practice Release (PSPR) » -Publications sur la pratique professionnelle des normes (PPPN)- apportent des réponses à des questions qu'ont été posées par l'application des normes ou de leur interprétation.

1-2 Le deuxième cadre de référence

Le 24 juin 1997 le Bureau Directeur de l'IIA a décidé de créer un comité d'orientation « Guidance Task Force ». Ce Comité a été constitué de 16 membres représentant les professionnels et les parties prenantes, il a été chargé de revoir 19 Instituts of Internal Auditors « Framework » décembre 1995. 20 Instituts of Internal Auditors « Framework » décembre 1995. L'ancien cadre de référence. Ce comité a commencé ses travaux le 5 décembre 1997 pour les conclure le 12 septembre 1998.

En marge de la 58ième conférence internationale, le Bureau Directeur de l'IIA réuni Le 26 juin 1999 a décidé:¹¹⁰

- D'adopter une nouvelle définition de l'audit interne ;
- D'adopter un nouveau « Professional Practices Framework » (PPF) –Cadre de Référence des Pratiques Professionnelles (CRPP) ;

¹¹⁰ BOUDRIGA Zied, Op.cit, P 28.

- De créer le Guidance Planning Committee (GPC) -Guide des planning des Comités (GPC).

En 2002 l'IIA a publiée ses nouvelles directives dans un seul document appelé le Cadre de Référence des Pratiques Professionnelles ou le «livre rouge» (Red Book). Ce cadre de référence comprend:

- La définition de l'audit interne approuvée le 26 juin 1999 par le Conseil d'Administration de l'IIA ;
- Le code de déontologie révisé le 17 juin 2000 ;
- Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne révisées en 2000 et applicables à partir du 1er janvier 2002 ;
- Les « Practices Advisory » -Modalités Pratiques d'Application- ;
- L'accompagnement au développement professionnel (ouvrage, articles, colloques et conférences etc.).

1-3 Le troisième cadre de référence

L'IIA a constitué un groupe de travail «vision pour l'avenir» qui a commencé en 2006 à ébaucher les étapes de démarrage du processus de restructuration du cadre de référence des Pratiques Professionnelles (PPF).

En Juillet 2007, le Conseil d'Administration de IIA a approuvé le projet de restructuration du PPF. Ce projet a donné naissance le premier janvier 2009 au 21 Instituts of Internal Auditors «Report of the Guidance Task Force to the IIA's Board of Directors » février 1999.

Cadre de Référence Internationale des Pratiques Professionnelles -CIPP- (International Professional Practices Framework -IPPF-). L'ajout de l'«I» à «PPF» est considéré par l'IIA comme une immense amélioration de l'autorité de ses directives.

Les 6 premiers mois de l'année 2008 ont été consacrés à la restructuration du Carde de Référence des Pratiques Professionnelles -CRPP- (Professional Practices Framework - PPF-) à travers une large consultation auprès de la communauté des auditeurs internes à l'échelle mondiale. L'IPPF a été approuvé par le Conseil d'Administration de l'IIA en marge de la conférence internationale organisée le 10 et 11 juin 2008 à San Francisco.

L'IPPF se compose:¹¹¹

- De la Définition de l'Audit Interne (qui reste inchangée) ;
- Du Code de déontologie (qui reste inchangé) ;
- Des normes (qui ont subi une importante mise à jour) ;
- Des Modalités Pratiques d'Applications (qui ont subi une mise à jour partielle) ;
- De Prises de Position de l'IIA Global ;
- Des Guides d'Audit des Systèmes Informatiques Global Technologie Audit Guides -GAIT) ;
- Des Guides de Méthodologies Pratiques du GAIT.

1-4 Charte d'audit interne

La charte d'audit interne est un document interne à l'organisation établi par le responsable de la Structure d'Audit Interne et approuvé par la Haute Direction ainsi que par le Conseil¹¹².

Selon la norme 1000, des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, le responsable de la Structure d'Audit Interne doit revoir périodiquement la charte. Mais, sans la précision de la fréquence de cette périodicité.

Par similitude à la périodicité du processus de mise à jour des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, il est recommandé de revoir la charte toutes les 3 années afin de la mettre à jour en fonction des modifications des normes et des autres changements internes à l'organisation.

La charte d'audit interne doit au minimum :¹¹³

- Définir la mission, les pouvoirs et les responsabilités de la Structure d'Audit Interne ;
- Définir la position de la Structure d'Audit Interne ;
- Définir la nature de la relation fonctionnelle du responsable de la Structure d'Audit Interne avec le Conseil ;

¹¹¹ BOUDRIGA Zied, Op. cit, P 29.

¹¹² Norme 1000 des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, publiée en octobre 2008 et révisée en octobre 2010.

¹¹³ BOUDRIGA Zied, Idem, P 91.

- Reconnaître la définition de l'audit interne, le code de déontologie et les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne établies par l'Institut of Internal Auditors (IIA) ;
- Définir le champ d'intervention de la Structure d'Audit Interne ;
- Autoriser l'accès des auditeurs internes aux documents, aux personnes et aux biens ;
- Définir la nature des missions d'assurance ;
- Définir la nature des missions de conseil.

Dans la pratique la charte d'audit peut aborder d'autres points tels que :

- Les principales étapes du déroulement des missions d'audit ;
- La désignation, la révocation et la rémunération du responsable de l'audit ;
- Le recrutement, la rémunération et la formation des auditeurs internes ;
- Les relations de la Structure d'Audit Interne avec les autres structures au sein de l'organisation;
- La relation de la Structure d'Audit Interne et les commissaires aux comptes ;
- Le rappel des règles de déontologie.

Comme l'a indiqué Jacques RENARD «**Il faut trouver le juste équilibre entre le trop d'informations qui découragerait la lecture et le « pas assez » qui laisserait sur sa faim¹¹⁴**».

À qui la charte d'audit doit-elle être diffusée ?

En réponse à cette question Jacques RENARD répond : « La sagesse commande de diffuser la charte à tous ceux qui sont susceptibles d'être un jour en position d'audit, c'est-à-dire à l'ensemble d'encadrement au sens le plus large du terme. Et pour parachever l'effet d'annonce, mieux qu'un simple envoi par le courrier, des réunions explicatives à la sortie desquelles la charte est distribuée constituent, à coup sûr, la meilleure des formules et d'autant meilleure qu'elle donne l'occasion de répondre aux questions et donc d'étouffer dans l'œuf toute erreur d'interprétation¹¹⁵».

¹¹⁴RENARD.J, Op.cit, 2010, P 398.

¹¹⁵Idem, P 399.

La charte d'audit doit être diffusée au sein et en dehors de l'organisation en utilisant différents moyens de communication.

La charte d'audit est considérée comme un moyen de communication aussi bien au niveau interne qu'au niveau externe de l'organisation :¹¹⁶

- Au niveau interne : préparer les audités à coopérer et adhérer aux missions d'audit interne ;

- Au niveau externe (les actionnaires, les autorités, les commissaires aux comptes etc.) : donner les garanties que l'audit interne est organisé et fonctionne en conformité aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

La charte d'audit peut être présentée sous deux formes : des chapitres et des articles ou des paragraphes numérotés.

1-5 Le référentiel IFACI

L'Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes (IFACI) est le chapitre français de l'Institute of Internal Auditors. Fondé en 1965 sous le statut associatif, l'IFACI fédère 4 000 auditeurs issus de quelque 900 entreprises et institutions publiques. Affilié à l'IIA (The Institute of Internal Auditors ou Institut des Auditeurs Internes), l'IFACI bénéficie d'un réseau de plus de 165 000 spécialistes de l'audit répartis dans 160 pays. Établi en 1941, l'IIA est un institut dédié à l'établissement de standards professionnels d'audit interne. - L'IIA veut être la voix de la profession (l'audit interne), son principal représentant et le défenseur de ses intérêts, une autorité reconnue en la matière, ayant un rôle majeur de formation.

Enfin, l'audit interne est exercé dans différents environnements juridiques et culturels ainsi que dans des organisations dont l'objet, la taille, la complexité et la structures sont divers. Il peut être en outre exercé par des professionnels de l'audit internes ou externes à l'entreprise. Comme ces différences peuvent influencer la pratique de l'audit interne dans chaque environnement, il est essentiel de se conformer aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne se l'IIA pour que les auditeurs interne et l'audit interne s'acquittent de leurs responsabilités.

¹¹⁶RENARD.J, Op.cit, 2010, P 399.

Section (02) : Le déroulement de la mission d'audit interne

Un projet est défini comme étant « un ensemble des actions à entreprendre afin de répondre à un besoin défini dans des délais fixés. Ainsi un projet étant une action temporaire avec un début et une fin, mobilisant des ressources identifiées (humaines et matérielles) durant sa réalisation, celui-ci possède également un coût et fait donc l'objet d'une budgétisation de moyens et d'un bilan indépendant de celui de l'entreprise. On appelle « livrables » les résultats attendus du projet ».

Toute mission d'audit se déroule généralement en trois phases : étude, vérification et conclusion. Les normes professionnelles parlent de planification, accomplissement et communication¹¹⁷.

2-1 La phase de préparation

La phase de préparation ouvre la mission d'audit, exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage. En dehors de toute routine, elle sollicite l'aptitude à apprendre et à comprendre, elle exige également une bonne connaissance de l'entreprise car il faut savoir où trouver la bonne information et à qui la demander. C'est au cours de cette phase que l'auditeur doit faire preuve de qualités de synthèse et d'imagination. Elle peut se définir comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action. C'est tout à la fois le défrichage, les labours et les semailles de la mission d'audit. C'est au cours de cette phase que l'auditeur interne va construire son référentiel, c'est-à-dire le modèle vers lequel doit tendre le résultat de sa mission.¹¹⁸

Tout commence par une interrogation en forme de controverse : convient-il ou non d'inclure dans cette phase l'ordre de mission par lequel tout va commencer ?

L'ordre de mission étant l'acte de naissance de la mission d'audit¹¹⁹ il ne saurait se confondre avec les différentes composantes de celle-ci et constituerait donc à lui seul une phase initiale, une « phase zéro » en quelque sorte.

¹¹⁷SCHICK.P, VERA.J, BOURROUILH-PARÈGE.O, « Audit interne et référentiels de risques », édition DUNOD, 2010, P 73.

¹¹⁸ RENARD.J, Op.cit, 2010, P 214.

¹¹⁹ Idem, P 217.

2.1.1 « Le droit d'accès » ou « L'ordre de mission »

L'ordre de mission est le mandat, donné par la direction générale à l'audit interne, qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs¹²⁰.

Il est caractérisé par les principes suivants :

L'audit interne ne décide pas lui-même de ses missions. Cette décision est prise par la direction générale qui mandate l'audit interne à cette fin. L'ordre de mission, qui matérialise ce mandat, donne aux auditeurs le droit d'accès nécessaire et indispensable et leur permet de commencer la mission¹²¹.

L'ordre de mission est signé par le représentant de la Direction Générale. Il indique l'origine de la demande, le sujet de la mission et les entités concernées¹²².

L'ordre de mission doit permettre au responsable de la structure géographique hiérarchique auditée d'informer ses services, afin que les auditeurs puissent mener à bien leurs investigations¹²³.

- Il ne comporte pas de date de fin : c'est regrettable car c'est peut être ce qui intéresse le plus les audités...mais c'est prudent¹²⁴.

Ses destinataires sont : l'auditeur interne, les chefs de service et responsables ainsi que les audités¹²⁵

- Il est rédigé par l'auditeur pour avoir les caractéristiques de forme et de fond souhaitées (éviter « suite à de nombreuses erreurs de forme et irrégularités j'ai décidé... » Ou « les auditeurs me rendront personnellement compte des dysfonctionnements qu'ils auront découverts »)¹²⁶. Ces points seront abordés lors de la présentation de la mission et de l'équipe aux responsables audités.

¹²⁰ IFACI, « La conduite d'une mission d'audit interne », 1ère édition DUNOD, Paris, 1991, P 53.

¹²¹ Idem, P 53.

¹²² Idem, P 53.

¹²³ Idem, P 53

¹²⁴ SCHIK, VERA, BOURROUILH, Op. Cit, P 94.

¹²⁵ Idem, P 94.

¹²⁶ Idem, P 94.

Pour des raisons d'urgence, ou lorsque le succès de la mission nécessite des contrôles inopinés, l'ordre de mission peut ne pas être diffusé.

Figure 09: Exemple d'une lettre de mission¹²⁷

<p>A Monsieur le directeur De l'Audit Interne</p>
<p>Objet : Audit de la Gestion Ressources Humaines</p>
<p>Copie pour information : Le Directeur des Ressources Humaines</p>
<p>Le président Directeur Général autorise le Directeur de l'Audit interne à réaliser une mission d'Audit de la fonction Ressources Humaines, et ce à partir du 9 Décembre 1998. La mission concernera non seulement la Direction des Ressources Humaines mais également tous les services susceptibles d'être intéressés par la fonction.</p>
<p>Le directeur des Ressources Humaines portera l'ordre de mission à la connaissance de tous les responsables concernés.</p>
<p>Le Président Directeur Général</p>

2.1.2 Le plan d'approche

Le plan d'approche conclut la phase de reconnaissance du domaine défini par l'ordre de mission ; il matérialise une étape de la conduite d'une mission : la définition des objectifs de la phase d'étude et des modalités de mise en œuvre de l'analyse des risques correspondante¹²⁸.

¹²⁷ www.imacaudit.net

¹²⁸ SCHIK, VERA, BOURROUILH, Op.cit, P 57.

L'analyse des risques que le plan d'approche prépare va s'appuyer sur trois éléments¹²⁹:

- Une prise de connaissance du domaine à auditer ;
- Une décomposition du sujet de la mission ;
- Une prise de conscience des risques et opportunités d'amélioration.

On se rend compte que le plan d'approche synthétise les connaissances et les réflexions des auditeurs internes.

a- La prise de connaissance du domaine audité

La prise de connaissance du domaine audité peut être à durée très variable, cette durée varie en fonction de la complexité du sujet, du profil de l'auditeur et des documents dont dispose le service audit (dossiers et rapports d'audit précédents)¹³⁰.

La prise de connaissance du sujet se regroupe en trois ensembles, ayant chacun un thème précis :

- Les volumes traités;
- L'environnement;
- L'organisation interne.

Les techniques de travail utilisées : Essayer de comprendre toutes les méthodes permettant à l'unité de fonctionner et notamment les procédures de contrôle existants.

La structure globale de ce questionnaire se présente comme suit¹³¹ :

- Connaissance du contexte socio-économique :
 - Taille et activités du secteur audité ;
 - Situation budgétaire ;
 - Situation commerciale ;
 - Effectifs et environnement de travail.

¹²⁹ Julien D, « La conduite d'une mission d'audit interne », 2ème Edition DUNOD, Paris, 1995, P 38.

¹³⁰ SCHIK, VERA, BOURROUILH, Op.cit, P 97.

¹³¹ RENARD.J, Op.cit, 2010, P 212.

- Connaissance du contexte organisationnel de l'unité :
 - Organisation générale et structure ;
 - Organigramme et relations de pouvoirs ;
 - Environnement informatique.
- Connaissance du fonctionnement de l'entité auditée :
 - Méthodes et procédures ;
 - Informations règlementaires ;
 - Organisation spécifique de l'entité ;
 - Système d'information ;
 - Problèmes passés ou en cours ;
 - Réformes en cours ou prévues.

L'auditeur doit également interviewer les personnes concernées et de recourir à d'autres techniques qui sont d'autant plus importantes que le questionnaire de prise de connaissance (QPC).

b- La décomposition en objets auditables

La décomposition en objets auditables chaque activité à auditer en opérations successives, pour chaque opération, définir ses « objectifs spécifiques » ainsi que les risques à éviter et déterminer quelles modalités de fonctionnement sont nécessaires à la fonction pour atteindre ces objectifs et éviter ces risques.

Objet auditable:

- Activité élémentaire d'un domaine à auditer enrichie de ces objectifs spécifiques, des risques et de ses caractéristiques de fonctionnement ;
- Élément observable du domaine à auditer dont on peut définir les caractéristiques souhaitées et constater les caractéristiques réelles.

Le processus à auditer sera découpé en éléments plus simple à appréhender, puis chacun étudié tour à tour, comme le recommande Descartes : « diviser chacune des difficultés En autant de parcelles qu'il serait requis pour les mieux résoudre. »¹³².

¹³² SCHIK, VERA, BOURROUILH, Op. Cit, P 99.

« **Découpage en stade chronologique** (1ère approche) :

- Déterminer pour chaque étape, les objectifs spécifiques et les risques y afférents ;
- Déterminer les modalités de fonctionnement et définir dans quelle mesure permettent l'atteinte des objectifs escomptés.

Découpage par arborescence des facteurs qualifiables (2ème approche) :

- Effectuer une analyse sémantique arborescente jusqu'à des objets auditables,
- Vérifier l'exhaustivité des préoccupations par l'approche qualité»¹³³.

c- **Prise de conscience des risques et opportunités d'amélioration**

Cette étape permet aux auditeurs internes de prendre conscience des risques et des opportunités d'amélioration qui se matérialisent par le Tableau des Forces et des faiblesses Apparentes (T.F.f.A).

L'objectif étant de prendre en compte les préoccupations (problèmes réels, dysfonctionnements, résultats non atteints) de la hiérarchie supérieure et du responsable de l'entité auditée.

Cette étape de reconnaissance (prise de connaissance et de conscience) doit éclaircir les exigences requises dans l'ordre de mission et permettre l'analyse des données collectées. Le résultat en est la formalisation dans un plan d'approche.

Le plan d'approche doit s'appuyer sur des préoccupations claires et documentées, intégrant notamment celles exprimées par l'entité à auditer (demandeur). Il doit également servir de base de discussion entre le chef de mission et le responsable de l'entité auditée pour valider les orientations proposées.

Le plan d'approche clôt la phase de reconnaissance et synthétise l'ensemble des informations et données collectées par les auditeurs internes, à savoir¹³⁴ :

- L'origine et les circonstances de la demande d'audit, et les principales préoccupations de l'entité auditée ;

¹³³USAID, «Projet de Gouvernance Locale au Maroc Activités d'appui aux organes exécutifs d'audit et aux opérations d'inspection, Manuel d'audit Interne pour les Inspections Générales des Ministères», Maroc, 2007, P 39.

¹³⁴Idem, P 40-41.

- La description du domaine audité : données chiffrées, évolution de ces données chiffrées, décomposition en objets auditables et limites de la mission ;
- La démarche de travail pour la suite de la mission ainsi que le personnel alloué à la mission ;

Quand le plan d'approche est formalisé et approuvé, il engage le travail de l'équipe d'audit interne et sert de guide pour la phase d'analyse des risques.

2-1-3 L'élaboration d'un tableau des risques

Le Tableau des Risques (TaRi) « constitue l'outil de référence qui permet à l'auditeur d'une part, de définir le champs et les limites de ses investigations et d'autre part, de structurer la présentation de ses analyses et conclusions, notamment pour renseigner ce qui relève de constat(s), la ou les causes des faits constatés ainsi que leurs conséquences¹³⁵ ».

2-1-4 Rapport d'orientation

Le rapport d'orientation (RO) définit et formalise les axes d'investigations de la mission et ses limites ; il les exprime en objectifs à atteindre par l'audit pour le demandeur et les audités¹³⁶.

Les choix des orientations qui découleront du tableau des forces et faiblesses apparentes sont consignés dans le rapport d'orientation. Le rapport d'orientation va définir les objectifs à atteindre au cours de la mission et le champ d'action à entreprendre.

Il définit les objectifs de la mission sous les aspects suivants :

- Objectifs généraux : ce sont les objectifs permanents du contrôle interne ;
- Objectifs spécifiques : ce sont les dispositifs du contrôle interne concernés par les tests.

Les principes du RO

- Le choix des orientations de la mission doit être effectué à partir du tableau des Forces et faiblesses apparentes et matérialisé en rapport d'orientation signé par le responsable de l'audit ;

¹³⁵ SHICK, VERA, BOURROUILH, Op.cit, P 102.

¹³⁶ IFACI, Op.cit, P 73.

- Le rapport d'orientation doit définir la mission en termes d'objectifs à atteindre par l'audit, exprimés dans le langage de son « client » ;
- Chaque fois que cela est possible le rapport d'orientation sera discuté avec les principaux responsables audités et le demandeur.

2-2 La phase de réalisation

La phase de réalisation fait beaucoup plus appel aux capacités d'observation, de dialogue et de communication. Se faire accepter est le premier impératif de l'auditeur, se faire désirer est le critère d'une intégration réussie. C'est à ce stade que l'on fait le plus appel aux capacités d'analyse et au sens de la déduction. C'est, en effet, à ce moment que l'auditeur va procéder aux observations et constats qui vont lui permettre d'élaborer la thérapeutique¹³⁷.

Chaque tâche du programme de vérification est précisée par une feuille de couverture, le détail figure dans les papiers de travail. L'auditeur clôt chaque section du travail terrain en reportant les dysfonctionnements constatés sur les feuilles de révélation et d'analyse de problème (FRAP)¹³⁸.

2-2-1 La réunion d'ouverture

La réunion d'ouverture est importante car elle marque le début de la mission pour les audités; elle est l'occasion de premiers échanges avec les interlocuteurs clés de l'entité auditée et elle constitue la première occasion de coopérer avec les audités¹³⁹.

La phase de réalisation débute par une réunion d'ouverture dans laquelle, auditeur interne et audité examinent le rapport d'orientation. Ainsi, les auditeurs annoncent au préalable et sans ambiguïté ce qu'ils ont l'intention de faire.

Certains ont pu s'étonner que l'on place une « réunion d'ouverture » au milieu de la mission d'audit et non pas au tout début. C'est que cette réunion marque non pas le début de la mission mais le commencement des opérations de réalisation et on ne peut la tenir tant qu'il n'y a pas de « programme » à présenter à l'audité¹⁴⁰.

¹³⁷RENARD.J, Op.cit, 2010, P 214.

¹³⁸Julien. D, Op.cit, P 14

¹³⁹IFACI, Op.cit, P 22.

¹⁴⁰RENARD.J, Op.Idem, P 246.

Cette réunion doit se tenir sur les lieux où la mission doit se dérouler afin de lancer le coup d'envoi des opérations et de rassembler les principaux acteurs. A cette occasion l'ordre du jour sera abordé.

Cette réunion d'ouverture devra s'articuler autour des points suivants :¹⁴¹

- La présentation des auditeurs par le responsable de la structure d'audit interne ou par un superviseur ;
- La présentation de l'entité auditée par le directeur ou un responsable ;
- L'exposé et rappel du rôle de l'audit interne, de sa place et de son positionnement au sein du Ministère ;
- La présentation du planning prévisionnel de la mission ;
- La préparation de la logistique (téléphone, bureau,...) et planning des premiers rendez-vous ;
- La sensibilisation du personnel de l'entité auditée sur l'importance de leur participation en tant que "acteurs" et non "victimes ou suspects".

Cette sensibilisation étant un moyen de les motiver et d'attirer leur attention sur l'importance de leur étroite collaboration et du bénéfice qu'ils peuvent tirer de l'intervention des auditeurs internes.

2-2-2 Le programme de vérification ou programme de travail

« Le programme de vérification est la gamme de fabrication à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs du rapport d'orientation. C'est un document interne au service d'audit, destiné à définir, répartir, planifier et suivre les travaux des auditeurs.....»¹⁴²

Ce programme de travail est exigé par la norme 2240 qui précise que « Les auditeurs internes doivent élaborer un programme de travail permettant d'atteindre les objectifs de la mission. » Ce programme de travail doit être formalisé¹⁴³.

Le programme de vérification est un document majeur qui préoccupations cinq bénéfices¹⁴⁴ :

¹⁴¹ USAID, Op.cit, P 47.

¹⁴² Idem, P 44.

¹⁴³ SHICK, VERA, BOURROUILH, Op.cit, P 130.

¹⁴⁴ Idem, P 118.

- Il assure le responsable de l'audit interne que toutes ses préoccupations sur le sujet ont été prises en compte et qu'il y sera répondu : c'est le contrat entre lui et l'équipe chargée de la mission ;
- Il permet au chef de mission d'évaluer les tâches que cela implique, de les répartir entre auditeurs et d'établir le planning de la mission (puis de le suivre) jusqu'au rapport ;
- Il guide les auditeurs et leur évite de déborder et de « peaufiner » ;
- Il documente le déroulement de la mission et sert de tableau synoptique : qui a effectué le travail ? Quand a-t-il été terminé ? Comment s'y est on pris et qu'a-t-on trouvé (feuilles de couverture) ? Quels problèmes ont été identifiés FAR?
- Il capitalise le savoir faire du service en servant d'exemple et d'inspiration pour d'autres missions : pour les missions récurrentes, il suffit d'adopter le standard à la nouvelle unité.

2-2-3 Les feuilles de couverture

« La feuille de couverture est le document, qui établie en deux temps, décrit les modalités de mise en œuvre d'une tâche définie dans le programme de vérification, puis met en évidence les conclusions qui en ont été tirées. »¹⁴⁵

Elle est le document d'articulation entre le programme de vérification (de travail) et le travail terrain d'une section (ou d'une partie de section) avec ses conclusions.¹⁴⁶

La feuille de couverture est établie en deux temps :

- Avant l'action : la feuille de couverture permet de décrire le but de l'action et les modalités (caractéristiques du test, contenu du questionnaire, plan détaillé du guide d'audit ou des interviews) de mise en œuvre d'une tâche.
- Après l'action : la feuille de couverture garantit une bonne présentation des résultats et conclusions (des réponses précises et une interprétation des résultats) et facilite la constitution du dossier synthétique et sa supervision.

¹⁴⁵SHICK, VERA, BOURROUILH, Op.cit, P 118.

¹⁴⁶ USAID, Op.cit, P 47.

L'auditeur doit pouvoir comprendre et exécuter l'action prévue d'une manière fiable et objective à la simple lecture de la feuille de couverture. En effet, la feuille de couverture précise les modalités à suivre, à savoir :¹⁴⁷

- Les caractéristiques du test et le contenu du questionnaire (de contrôle interne, à choix multiples, ouvert) ;
- Le plan détaillé du guide d'interview.

La feuille de couverture doit indiquer :¹⁴⁸

- La liste exhaustive des interviews à mener (les personnes à contacter et personnes à voir) ;
- La séquence du contenu des interviews ;
- La rédaction des questionnaires ;
- Les références des états et documents utiles à la compréhension de l'activité et au bon déroulement de la mission ;
- L'organisation des tests et l'étendue de ces tests.

La feuille de couverture est établie par l'auditeur en charge de la section du programme de vérification, et approuvée par le responsable de la structure d'Audit Interne, le superviseur ou le chef de mission avant l'exécution de l'action.

Pour chaque test à effectuer, la feuille de couverture précisera notamment :¹⁴⁹

- Le type et la référence des documents à examiner ;
- La période de référence ou les dates concernées ;
- Les vérifications et les opérations à effectuer ;
- La forme sous laquelle les résultats sont présentés ;
- La population globale testée ;
- Les modalités d'échantillonnage.

¹⁴⁷USAID, Op.cit, P 47.

¹⁴⁸Idem, P 48.

¹⁴⁹Idem, P 48.

2-2-4 La feuille de révélation et d'analyse de problème

La Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème (F.R.A.P) est le papier de travail synthétique par lequel l'auditeur présente et documente chaque dysfonctionnement, conclut chaque phase du travail de terrain et communique avec l'audité concerné¹⁵⁰.

La F.R.AP est un papier de travail structuré qui permet d'atteindre les cinq objectifs suivants :¹⁵¹

- Guider la réflexion de l'auditeur (sûreté et rapidité) lors des entretiens réalisés ;
- Communiquer avec l'audité (identifier et résoudre) ;
- Piloter la mission (section par section, FRAP validées et référencées) ;
- Faciliter la synthèse et accélérer la rédaction du rapport (ossature du rapport).

L'ensemble des FRAP, après reclassement et tirage, peut constituer le corps du rapport¹⁵².

Tout dysfonctionnement digne d'être signalé sera formulé sous forme de FRAP :

- Le problème qui le résume ;
- Les faits qui le prouvent ;
- Les causes qui l'expliquent ;
- Les conséquences que cela entraîne ;
- Les recommandations qui le résolvent.

La FRAP est d'autant plus importante qu'elle est nécessaire pour atteindre les objectifs suivants:

- Faciliter la communication avec les audités ;
- Décentraliser l'audit, c'est-à-dire décentralisation des responsabilités et des décisions et l'autorégulation de l'auditeur ;
- Permettre à maîtriser la progression du travail terrain et à gérer la mission car elle permet de suivre pas à pas le programme de vérification ;
- Faciliter la synthèse et accélérer la rédaction du rapport (ossature du rapport) ;
- Contribuer à la qualité du contrôle interne de l'audit interne.

¹⁵⁰USAID, Op.cit, P 56.

¹⁵¹Idem, P 56.

¹⁵²IFACI, Op.cit, P 95.

Figure N°10: Feuille de révélation et d'analyse de problème

Feuille de révélation et d'analyse de problème	
Référence papier de travail:	FRAP N° :
Problème :	
Constat :	
Causes :	
Conséquences :	
Recommandations :	
Établi par	Approuvé par :

Source : RENARD.J « Théorie et pratique de l'audit interne » 7^{ème} édition, 2010, P 269.

2-3 La phase de conclusion

La phase de conclusion exige également et avant tout une grande faculté de synthèse et une aptitude certaine à la rédaction, encore que le dialogue ne soit pas absent de cette dernière période. L'auditeur va cette fois élaborer et présenter son produit après avoir rassemblé les éléments de sa récolte : c'est le temps des engrangements et de la panification¹⁵³.

Cette phase commence par l'ossature du rapport qui facilite le compte rendu final au site, elle se poursuit avec le rapport d'audit et elle s'achève par l'état des actions de progrès (des suites aux recommandations produites par les audités), sans oublier le suivi de la mise en place des actions de progrès.

¹⁵³RENARD.J, Op.cit, 2010, P 214.

2-3-1 L'ossature du rapport

L'ossature du rapport (**OR**) est l'enchaînement des messages que l'audit interne veut délivrer dans le rapport concluant la mission, elle est élaborée à partir des « problèmes » figurant sur les FAR et les conclusions figurant sur les feuilles de couverture¹⁵⁴.

L'ossature du rapport sera utilisée :¹⁵⁵

- Pour auto-diagnostiquer la cohérence des conclusions de la mission d'audit ;
- Comme guide de montage du projet de rapport d'audit interne (provisoire ou définitif) quand ce dernier est constitué de FRAP ;
- Comme guide de relecture par le responsable de l'audit ;
- Comme support de la présentation des résultats de la mission sur site (Cf. Compte Rendu Final au Site "C.R.F.S").

En effet, l'ossature du rapport peut être considérée comme étant un support sur lequel s'appuie l'auditeur pour élaborer son rapport final. Il permet également de faciliter le compte rendu final au site qui fait l'objet du paragraphe suivant.

2-3-2 Le compte rendu final au site

« Le compte rendu final au site (**CRFS**), la présentation orale, par le chef de mission au principal responsable de l'entité auditée, des observations les plus importantes. Il est effectué à la fin du travail terrain »¹⁵⁶.

2-3-3 Le rapport d'audit interne

Toute mission d'audit doit faire l'objet d'un rapport écrit, signé par le responsable de l'audit¹⁵⁷. Ce dernier est le produit qui traduit la stratégie suivie par l'auditeur interne. Par ailleurs, il est le point culminant de la mission et non sa fin car il sera succédé par l'état des actions de progrès.

¹⁵⁴SHICK, VERA, BOURROUILH, Op.cit, P 130.

¹⁵⁵USAID, Op.cit, P 59.

¹⁵⁶SHICK, VERA, BOURROUILH, Idem, P 132.

¹⁵⁷IFACI, Op.cit, P 120.

Ce rapport d'audit interne doit être¹⁵⁸:

- Présenté aux responsables audités à l'état de projet, puis discuté avec eux au cours d'une réunion de validation, avant diffusion définitive à l'aval de la hiérarchie ;
- Objectifs, clair, concis, utile et le plus convaincant possible ;
- Structuré et formulé pour les lecteurs, et donc comporter une partie détaillée et une synthèse ;
- La diffusion du rapport doit être effectuée le plus rapidement possible et selon une liste réfléchie.

2-3-3-1- Le projet du rapport d'audit

A la fin de chaque mission, l'audit rédige un « projet de rapport » formalisant ses constats et recommandations¹⁵⁹.

Le projet du rapport d'audit est un document provisoire formalisant les constats et les recommandations de l'auditeur interne, il demeure incomplet car il ne comporte pas les réponses des audités aux recommandations, donc il ne peut pas être considéré comme définitif.

Le projet de rapport constitue un relevé des lacunes, des faiblesses et des dysfonctionnements constatés au cours de la mission, évalués et hiérarchisés en fonction du degré de gravité des conséquences qu'ils induisent¹⁶⁰.

Le projet de rapport est diffusé aux responsables concernés par le champ de l'audit, dans les meilleurs délais leur permettant d'en prendre connaissance avant la réunion de validations¹⁶¹.

Il est qualifié de projet parce que son contenu n'est pas encore validé par les audités, il ne contient pas les réponses des audités aux recommandations et ne comporte pas de plan d'action. Ce projet constitue l'élément déterminant de la réunion de clôture.

¹⁵⁸ IFACI, Op.cit, P 121-122.

¹⁵⁹ SHICK, VERA, BOURROUILH, op.cit, P 136

¹⁶⁰ Idem, P 136.

¹⁶¹ Idem, P 136.

Le rapport en général comprend :

- Une partie descriptive (synthèse des travaux de la phase de prise de connaissance)
- une deuxième partie sur les constats (forces et faiblesses) et les analyses qui ont été faites (dysfonctionnements, causes, conséquences ou impacts),
- Recommandations et perspectives de mise en œuvre (moyens nécessaires, responsables...).

2-3-3-2- La réunion de validation (réunion de clôture)

La réunion de validation est tenue entre audités et les auditeurs, et si nécessaire en présence du commanditaire. Cette réunion a pour objet de recueillir l'avis des audités sur les constats, raisonnements et conclusions de façon à rendre le rapport incontestable.¹⁶²

Cette réunion regroupe les mêmes participants de la réunion d'ouverture. Lors de cette réunion le responsable de la mission d'audit présente le projet de rapport puis donne l'occasion aux audités de formuler leurs commentaires, qui seront notés et pris en considération s'ils sont justifiés.

La réussite de cette réunion est tributaire de certaines conditions à savoir :

- Envoyer le projet de rapport avant la date de la réunion ;
- Préparer tout le dossier (papier de travail, copie de documents...) pour être en mesure de justifier les constats ;
- Abandonner les constats dont les éléments de preuve apportés par l'auditeur sont insuffisants ;
- Permettre aux audités de suggérer des recommandations plus efficaces.

En cas de désaccord sur la formulation du problème ou la pertinence d'une recommandation, par objectivité, l'auditeur doit mentionner les commentaires de l'audité, confirmés par leur hiérarchie au cahier de recommandations, ce qui permet ainsi de renforcer la crédibilité du rapport définitif.

¹⁶²SHICK, VERA, BOURROUILH, op.cit, P 137.

2-3-3-3- Le Rapport définitif

Ce rapport définitif se compose d'une part d'une synthèse de trois pages maximums destinée à être lue par les dirigeants, et d'autre part des fiches examinées lors de la réunion de validation et d'une liste des recommandations classées par destinataire précisant la position des audités et constituant de fait leur première réponse à l'audit¹⁶³.

Il est important que les rapports d'audit reflètent la philosophie de base de l'approche totale d'audit interne, y compris les objectifs d'examen sous-jacents, les procédures et les techniques couvrant le travail d'audit ainsi que les compétences professionnelles des auditeurs¹⁶⁴.

Ainsi, le Rapport d'audit interne ne s'établit pas d'une manière spontanée mais il doit respecter certains principes pour qu'il soit conforme aux normes professionnelles d'audit. Pour cela, il doit comporter en premier lieu une page de garde, en second lieu, un sommaire et une synthèse, en troisième lieu, il doit contenir le corps du rapport (rapport détaillé) et en dernier lieu il doit comporter les conclusions, le plan d'action ainsi que les annexes. En effet, le Rapport d'audit doit faire l'objet d'un soin autant sur la forme que sur le fond. Il doit être structuré come suit :

○ **La page de garde**

Le titre de la mission pour indiquer au lecteur ce qui est contenu dans le rapport, la date d'envoi du rapport ainsi qu'un rappel de l'ordre de mission.

○ **Sommaire- introduction et synthèse :**

L'auditeur interne doit insérer dans le rapport un sommaire détaillé précisant les sujets traités afin de rendre aisé le passage d'un sujet à l'autre¹⁶⁵.

○ **Le corps du Rapport (Rapport détaillé)**

Le corps du rapport présente les éléments détaillés tout en accumulant les FRAP, c'est-à-dire, chaque FRAP doit être transformée en page de rapport. Pour ce faire, les auditeurs internes annulent le haut et le bas de page, les références des papiers de travail et

¹⁶³SHICK, VERA, BOURROUILH, Op. Cite, P 138.

¹⁶⁴MOELLER Robert, «Brink's modern internal auditing », Seventh Edition John Wiley, Canada, 2009, P 351.

¹⁶⁵BESSION. B, POSSIN. J.C, « L'audit d'intelligence économique », 2ème Edition Dunod, Paris, 2002, P 92.

ajoutent le numéro de chapitre et de paragraphe ainsi que la numérotation des Recommandations¹⁶⁶.

En effet, le rapport d'audit est construit sous forme de chapitres ou par cycles, dans chaque cycle, l'auditeur interne exprime ses conclusions selon la structure de la FRAP.

○ Conclusion- Plan d'action- Annexes

La conclusion est courte (environ 15 lignes)¹⁶⁷, elle a pour vocation de montrer les circonstances et les conditions du déroulement de la mission.

Le document qui suit la conclusion est dénommé « le plan d'action », lequel est dessiné par l'auditeur interne et rempli par l'audité du fait que l'auditeur interne a le recul et la méthode pour détecter et identifier les problèmes mais il n'a habituellement pas une connaissance suffisante des caractéristiques de l'environnement de la chose qu'il audite pour définir la solution¹⁶⁸.

Dans la plupart des cas, on trouve en fin des rapports des annexes qui servent à alléger le contenu du rapport, c'est pourquoi les tableaux, graphiques, procédures, schémas qui valident la démonstration sont renvoyés en annexes.

2-3-4 Le suivi des recommandations et l'Etat des Actions de Progrès (E.A.P)

Chaque constat donne lieu à une recommandation de l'auditeur, laquelle est présentée aux audités lors de la réunion de clôture. C'est à ce moment que ces réserves sont exprimées. Les auditeurs internes en tiennent compte, ou non, selon leur appréciation des observations qui leur sont faites. La recommandation étant ainsi devenue définitive en la forme, une réponse officielle est demandée aux audités afin que leurs observations puissent être intégrées dans le rapport¹⁶⁹.

¹⁶⁶JULIEN. D, Op.cit, P 110.

¹⁶⁷RENARD. J, Op.cit, 2010, P 289.

¹⁶⁸SCHICK.P, LEMANT.O, « Guide de self-audit : 184 items d'évaluation », Editions d'Organisation, Paris, 2001, P 198.

¹⁶⁹RENARD.J, Idem, P 307.

Lors du suivi des recommandations, l'auditeur doit s'assurer de la mise en place des recommandations retenues en:¹⁷⁰

Vérifiant avec l'auditée le degré d'avancement de la mise en place des recommandations :

- Recenser les recommandations selon le degré d'avancement (réalisée, en cours, non réalisées).
- S'assurer par des tests que les recommandations réalisées sont effectivement mises en place.
- S'assurer des délais et justifier les éventuels retard pour les recommandations en cours de validation.
- Analyser les raisons et les difficultés de mise en place des recommandations non encore réalisées.

Apportant éventuellement les aménagements ou les corrections nécessaires :

- Nouvelles actions ;
- Modification des responsabilités ;
- Nouvelles échéances.

Le suivi des recommandations est une collaboration entre auditeurs et audités, il se caractérise par la mise en place des actions de progrès agréées entre auditeurs et audités lors de la revue des réponses, il se manifeste par la diffusion périodique de l'Etat d'avancement des Actions de Progrès. Il se termine avec une évaluation des résultats obtenus¹⁷¹, Lesquels seront remis aux commanditaires de la mission.

En fait, le suivi des actions de progrès a été exigé par la **norme 2500** de l'audit interne qui stipule que « Le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management¹⁷²».

¹⁷⁰ http://www.memoireonline.com/10/12/6394/m_Audit-interne-et-gestion-desrisquesoperationnels36.html/

¹⁷¹ JULIEN. D, op.cit, P 114.

¹⁷² VAURS. L, « Normes professionnelles de l'audit interne », Paris, 2006, P 24.

Il est important de noter que le rapport d'audit devrait seulement être partagé avec la direction auditée, la direction générale d'entreprise, l'audit externe et le comité d'audit¹⁷³.

En outre, le directeur de l'audit interne ou une personne désignée (délégué du directeur de l'audit interne) doit approuver et signer tous les rapports définitifs. Dans certains cas, il peut être envisagé que l'auditeur, le responsable superviseur ou le chef de mission, signe le rapport en tant que représentant du directeur de l'audit interne¹⁷⁴.

Pour conclure, l'auditeur interne doit prendre un soin extrême pour rendre ses constatations de l'audit factuelles et précises. Sinon, une quantité importante des travaux de l'auditeur interne bien faite risque d'être ignorée. Des précautions doivent également être prises dans l'élaboration des recommandations, elles doivent généralement tenir compte des coûts et avantages des différentes alternatives et actions recommandées.

Section (03) : Les techniques d'audit

Les techniques auxquelles les auditeurs internes ont recours peuvent être classés en deux grandes catégories¹⁷⁵:

Les outils de description (d'analyse) consistant à renseigner l'auditeur, à mieux l'aider à comprendre une situation tels que :

- L'analyse économique et financière ;
- Flow chart (les diagrammes de circulation des documents) ;
- Observation physique ;
- La grille d'analyse des tâches ;
- Le rapprochement et la reconstitution ;
- L'internet ;
- La narration.

Les outils d'interrogation ayant pour objet d'aider l'auditeur à formuler des questions et à y répondre tels que :

- Interview ;

¹⁷³ MOELLER Robert, op.cit, P 477.

¹⁷⁴ IIA, « Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne », USA, 1997, P 81.

¹⁷⁵ RENARD.J, Op.cit, 2010, op.cit, P 318.

- Le questionnaire ;
- Les sondages statistiques ;
- L'interrogation des fichiers informatiques.

3-1 Les outils d'analyse (description)

3-1-1 L'analyse économique et financière

C'est un ensemble de travaux préliminaires d'analyse sur les données chiffrées (principalement monétaires) de la fonction ou entité auditée, qui permet de :

- Situer l'entité auditée et comprendre son évolution et son contexte ;
- Situer l'importance du sujet demandé par le commanditaire à l'audit ;
- Situer les ordres de grandeur, connaître les chiffres significatifs, déterminer les seuils de matérialité.

L'analyse économique et financière est une technique utilisée en phase d'étude (initialisation de la mission et examen de l'activité et élaboration d'un référentiel de risques)¹⁷⁶.

3-1-2 Flow chart (les diagrammes de circulation des documents)

Selon RENARD.J¹⁷⁷, pour faciliter la lecture et la compréhension, chaque opération de l'entreprise est remplacée par un symbole différent sur un schéma appelé le flow chart. Le flow chart ou le diagramme de circulation, permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilité, d'indiquer leur origine et leur destination et donc de donner une version complète du cheminement des informations et leurs supports.

Le diagramme de circulation des documents est une représentation graphique décrivant des opérations réalisées dans le cadre d'un processus¹⁷⁸.

Il permet de visualiser de manière globale le cheminement des informations, ce qui facilite l'analyse du processus étudié. Pour le réaliser, la nature des tâches est représentée par des symboles reliés les uns aux autres.

¹⁷⁶SHICK, VERA, BOURROUILH, Op.cit, P 176.

¹⁷⁷ RENARD.J, Op.cit, 2010, P 361-363.

¹⁷⁸ KAPLAN. J, « Audinet : auditors guide to flowcharting », University of Toronto, 2001, P 03.

L'élaboration du diagramme de circulation des documents est faite par les auditeurs afin¹⁷⁹:

- De mieux cerner la procédure dans ses détails ;
- De donner une vue complète de l'enchaînement des opérations ;
- De vérifier la cohérence, la validité et l'efficacité des dispositifs du contrôle interne.

Les diagrammes sont des techniques de description et de circulation des documents, à base de symboles proches de ceux utilisés par l'informatique. Cette technique présente de nombreux avantages:

- Harmonisation des normes de description ;
- Acquisition pour l'équipe d'audit d'un langage commun ;
- Visualisation du déroulement d'une procédure et des points faibles ;
- Précision de la description.

En effet, le diagramme de circulation est un outil extrêmement important du fait qu'il constitue une description particulière symbolique qui aide l'auditeur à mettre en évidence les forces et les faiblesses du système de contrôle interne du circuit étudié, et il permet également d'informer les autres auditeurs (y compris le chef de mission) de l'organisation du traitement.

L'auditeur utilise cet outil lors de la prise de connaissance du domaine audité (phase de lancement de la mission sur site). A ce niveau de la phase d'étude, schématiser le processus sous forme de diagramme lui permet ainsi de comprendre facilement et rapidement le fonctionnement du processus concerné.

3-1-3 Observation physique

Pour se faire une idée du déroulement des opérations, l'auditeur interne doit aller sur le terrain et observer les agents dans l'exécution de leurs tâches.

Selon RENARD¹⁸⁰, « L'observation physique par l'auditeur est un outil d'application universelle car tout est observable. Une mission d'audit qui se bornerait à

¹⁷⁹ SHICK, VERA, BOURROUILH, op.cit, P 181.

¹⁸⁰ RENARD.J, Op.cit, 2010, P 352.

faire des interviews, pourrait être considérée comme une enquête d'opinion, ce ne serait pas une mission d'audit interne ».

L'auditeur qui observe attentivement soulève souvent des problèmes qui ne sont pas connus, ou qui ne peuvent être déduits de l'analyse de l'information écrite. L'observation est aussi une source riche d'exemples spécifiques qui sont utiles à l'illustration des conclusions générales¹⁸¹.

L'observation physique est pratiquée par les auditeurs internes lors de la phase de lancement de la mission afin de bien appréhender le contexte audité et en phase de vérification afin éventuellement d'obtenir des preuves probantes de faiblesses avérées¹⁸².

3-1-4 La grille d'analyse des tâches

Selon RENARD¹⁸³, « la grille d'analyse de tâches, est la photographie à un instant T de la répartition du travail. Sa lecture va permettre de déceler sans erreur possible les manquements à la séparation des tâches et donc d'y porter remède. Elle permet de faire le premier pas dans l'analyse des charges de travail de chacun ».

Elle permet de comprendre par rapport à la chronologie des opérations réalisées dans un processus ou une fonction, la répartition des responsabilités entre les différents acteurs à un instant donnée¹⁸⁴. Cette technique est principalement utilisée lors de la phase de conduite des vérifications afin de rechercher les preuves de faiblesses du contrôle interne en la matière.

3-1-5 Le rapprochement et la reconstitution

Un rapprochement est la vérification ponctuelle et à postériorité, par d'autres sources ou moyens, de la validité d'un fait, d'une affirmation ou d'une déclaration. Les sources ou moyens peuvent être à la fois de nature exogènes (confirmation écrite externe) ou endogène (supports d'informations dans la chaîne d'un processus)¹⁸⁵, à titre d'exemple,

¹⁸¹ IFACI, Op.cit, P 179.

¹⁸² SHICK, VERA, BOURROUILH, 2010, P 179.

¹⁸³ RENARD.J, idem, P 357-358.

¹⁸⁴ SHICK, VERA, BOURROUILH, op.cit, P 188.

¹⁸⁵ Idem, P 198.

le rapprochement bancaire, le rapprochement entre l'inventaire physique et l'inventaire comptable,... Ainsi, le rapprochement est utilisé en audit de conformité.

Une reconstitution est le rétablissement d'un résultat, à partir d'éléments réels et pertinents, soit par utilisation du processus lui-même, soit par mise en œuvre de processus différents mais homologues au phénomène contrôlé. La reconstitution sera essentiellement utilisée pour évaluer la fiabilité, le fonctionnement d'un système, d'un processus, donc en audit d'efficacité.

On soulignera que, si la reconstitution peut permettre de valider également un fait ou une situation, le rapprochement permet rarement d'évaluer la fiabilité et le fonctionnement d'un système. En outre, le rapprochement n'implique pas nécessairement une connaissance approfondie des organisations et des systèmes. Par contre, la reconstitution implique une telle connaissance.

3-1-6 L'internet

Comme l'internet continue à se développer, de nombreux organismes d'audit ont mis en place cet outil précieux. Les auditeurs du monde entier trouvent l'internet ou l'intranet (c'est-à-dire, l'internet qui est physiquement et logiquement limité à la société) un outil utile d'audit et celui qui devient de plus en plus utile chaque jour. En outre, la plupart des auditeurs considèrent la capacité de partager des informations avec d'autres dans le monde entier, par email être un avantage significatif de l'internet.

Les moteurs de recherche d'internet sont des outils de valeur pour les auditeurs internes tels que Yahoo et Google qui leur permettent de trouver des informations sur presque n'importe quel sujet lié à l'audit, des programmes d'audit et la littérature concernant l'audit actuel. Cet outil permet également de faire des recherches sur des cours de formation et des séminaires.

Il est important de noter que les auditeurs internes doivent faire attention aux risques liés aux sites d'internet pouvant détruire les données.

3-1-7 La narration

Il existe deux sortes de narrations, l'une est utilisée par l'auditeur, l'autre est utilisée par l'audité mais ce qui les distingue, c'est que la narration par l'audité est une narration orale, alors que la narration par l'auditeur est une narration écrite.

Points communs entre ces deux types de narration:

- Ne nécessitent pas de préparation ;
- N'exigent pas la connaissance d'une technique spécifique ;
- La narration par l'audité est la plus riche alors que la narration par l'auditeur est une mise en ordre des idées et connaissances.

a- La narration par l'audité

C'est l'outil le plus élémentaire qui soit mais qui n'est pas à négliger pour autant. Dans son utilisation l'auditeur est passif, il se contente d'écouter et de noter- et autant que faire se peut intégralement –le récit de son interlocuteur. A la différence de l'interview qui est préparée et réalisée dans un but précis, la narration n'a d'autre objet que de faire décrire un cadre général. C'est bien souvent le premier contact avec l'audité : « M.X, expliquez-moi ce que vous faites¹⁸⁶ ».

b- La narration par l'auditeur

La transcription narrative d'une narration orale est déjà une narration d'auditeur. Mais on trouve des transcriptions narratives d'auditeurs à partir d'observations physiques, de constats, de conclusions de tests, etc, il s'agit en fait d'une description du SCI de l'entreprise...¹⁸⁷.

En effet, les ressources de la narration permettent, d'un côté, aux auditeurs internes d'éclairer les enjeux et marquer le mouvement d'un dialogue qu'ils conduisent face à leurs interlocuteurs, et d'autre côté, éviter les erreurs et les émissions qui les préoccupent. Ainsi la narration occupe une place centrale dans les techniques d'audit en tant que fonction de langage susceptible d'apporter aux auditeurs les informations nécessaires à la réalisation de leurs missions.

¹⁸⁶Coderre.D, « Internal audit:efficiency through automation »,Edition Wiley, United States, 2009. P225.

¹⁸⁷Deloitte,« Techniques de communication écrites et orales de l'auditeur », Offre de formation RMI, 2005, P 35.

3-2 Les outils d'interrogation

L'auditeur interne s'appuie sur des outils d'interrogations. Parmi les outils d'interrogation les plus utilisés et sans que cela constitue une présentation exhaustive, nous étudions: l'interview, le rapprochement et la reconstitution, le questionnaire d'audit, le sondage statistique, l'interrogation des fichiers informatiques.

3-2-1 Interview

Avant même d'introduire ou d'expliquer la forme et les conditions de réussite d'une interview effectuée par l'auditeur, il est nécessaire de signaler que cette technique est utilisée lors de la phase de la prise de connaissance générale.

C'est un outil utilisé par l'auditeur lorsqu'il a besoin d'une information pour faire sa connaissance du domaine à auditer, ou pour apprécier un point de contrôle, ou pour valider une information déjà reçue.

L'interview est plus qu'un entretien, elle permet à l'auditeur d'appréhender les différents processus de l'organisation en posant les questions aux personnes impliquées dans le domaine audité.

Selon RENARD.J¹⁸⁸, « ce n'est ni une conversation, ni un interrogatoire». Elle se fait dans un esprit de collaboration entre audité et auditeur».

Cette technique est utilisée lors de la phase d'initialisation de la mission d'audit afin d'établir le projet d'ordre de mission : il s'agit de se faire préciser, si nécessaire, dans le cadre d'entretiens avec les commanditaires leurs attentes et préoccupation particulières. Lors de la phase de lancement de la mission sur site afin de comprendre le domaine audité et d'identifier les faiblesses potentielles de contrôle interne¹⁸⁹.

La question qui se pose : « comment une bonne interview doit-elle se dérouler ? »

¹⁸⁸ RENARD.J, Op.cit, 2010, P 335.

¹⁸⁹ SHICK, VERA, BOURROUILH, Op.cit, P 185.

Les sept règles d'une bonne interview¹⁹⁰ :

Elles s'inspirent du nécessaire esprit de collaboration qui doit s'instaurer entre audité et auditeur, interviewé et intervieweur.

- La première règle : Il faut respecter la voie hiérarchique. Sauf urgence exceptionnelle l'auditeur ne doit pas procéder à une interview sans que le superviseur hiérarchique de son interlocuteur ne soit informé ;
- La deuxième règle : Rappeler clairement la mission et ses objectifs. L'interlocuteur de l'auditeur doit connaître le pourquoi et le comment de l'interview ;
- La troisième règle : Les difficultés, les points faibles, les anomalies rencontrées seront évoqués avant toute autre chose ;
- La quatrième règle : Qui est la contrepartie logique de la première : les conclusions de l'interview, résumées avec l'interlocuteur, doivent recueillir son adhésion avant d'être communiquées sous quelque forme que ce soit à sa hiérarchie ;
- La cinquième règle : Conserver l'approche système, en vertu de ce principe que l'auditeur ne s'intéresse pas aux hommes. On doit donc se garder de toute question ayant un caractère subjectif et mettant en cause, les personnes ;
- La sixième règle : Savoir écouter et chacun sait que ce n'est pas facile. L'auditeur doit éviter d'être celui qui parle plus qu'il n'écoute ;
- La septième règle : L'auditeur qui procède à une interview doit considérer son interlocuteur comme un égal.

3-2-2 Le questionnaire :

C'est une liste de questions auxquelles on doit répondre par écrit. C'est en général l'auditeur qui reporte les réponses sur le questionnaire (administration indirecte) ; parfois l'interrogé reçoit et remplit lui-même le questionnaire (administration directe)¹⁹¹.

On peut classer les questionnaires en deux grandes catégories : d'une part les questionnaires à choix multiples (QCM) où le choix des réponses est limité, d'autre part les questionnaires ouverts (QO), où le choix des réponses est illimité¹⁹² questionnaire s'emploie de deux manières : comme un outil d'analyse uniquement ou comme un outil d'interview et d'analyse. Dans le premier cas, il est rempli par l'auditeur après l'interview

¹⁹⁰ RENARD.J, Op.cit, P 326.

¹⁹¹ IFACI, Op.cit. P 189.

¹⁹²SHICK, VERA, BOURROUILH, Op.cit, P 193.

à partir des notes prises par celui-ci. Dans le second cas, les réponses sont fournies directement par l'interrogé. Il peut être utilisé lors de la phase d'étude comme lors de la phase de vérification pour apprécier la mise en œuvre d'une tâche définie au programme de vérification¹⁹³.

3-2-3 Les sondages statistiques :

Fréquemment utilisée pour les tests de conformité et de permanence. Consiste à procéder à la vérification d'opérations ou de transactions sur la base d'un échantillon représentatif et pertinent pour réduire la marge de d'erreur et rendre les conclusions des vérifications plus fiables.

L'utilisation des techniques statistiques a été envisagée en matière d'audit -très souvent- par référence aux méthodes employées dans le contrôle de qualité en usine. Elles proposent un cadre scientifique à l'audit en résolvant les problèmes suivants :¹⁹⁴

- comment procéder à une induction ou interprétation de la population à partir d'un échantillon de taille minimale?
- quels sont la précision et le niveau de confiance de l'auditeur dans cette induction?

Le sondage statistique permet de minimiser les coûts du sondage pour un certain risque quantifié, accepté par l'auditeur et pour une précision exigée dans son contrôle.

La méthode des sondages statistiques peut se faire selon les quatre étapes décrites ci-dessous¹⁹⁵ :

- La préparation physique du sondage ;
- Le prélèvement de l'échantillon ;
- L'observation des faits et calculs ;
- La formulation des résultats.

¹⁹³SHICK, VERA, BOURROUILH, Op.cit, P 194.

¹⁹⁴ USAID, Op.cit, P 81.

¹⁹⁵ Idem, P 81.

3-2-4 L'interrogation des fichiers informatiques :

L'informatique est devenue un outil de haute technologie indispensable pour toute mission, il est un moyen de communication et de travail facilitant différents tâches dont l'auditeur interne a besoin.

L'interrogation des fichiers informatiques sert à collecter des informations afin de constituer des preuves d'audit. Ces preuves d'audit peuvent concerner¹⁹⁶ :

- L'existence et l'exactitude des données ;
- L'exactitude de ces données ;
- Leur accessibilité aux personnes concernées ;
- Le respect des délais de production ;
- Leur mise à jour et leur suivi.

Cette technique d'audit est principalement utilisée lors de la phase de vérification. Elle est à retenir en priorité dès lors que les informations que l'auditeur souhaite contrôler sont mémorisées dans les bases informatiques de l'entité auditée.

Enfin, pour conclure la mission de l'auditeur interne n'est pas une pratique qui se fait d'une manière désordonnée. Il y'a un ensemble de techniques sur lesquelles s'appuie l'auditeur interne au cours de sa mission. Il est important de noter que ces techniques d'audit interne ont une influence positive sur l'efficacité du système de contrôle interne¹⁹⁷.

Pour conclure, l'art de l'auditeur interne s'appuie surtout sur une méthodologie d'investigation et de communication qui se déroule en trois phases : la phase d'étude, la phase de vérification et la phase de conclusion. Cette méthodologie est caractérisée par des techniques qui assurent la qualité des missions d'audit.

Ces techniques concourent à construire d'une manière objective l'opinion de l'auditeur interne et d'apporter la preuve des faits qu'il rapporte et de l'évaluation correcte des impacts qu'il indique.

¹⁹⁶SHICK, VERA, BOURROUILH, Op.Cit, P 200.

¹⁹⁷KOPP, LORIS, «The role of documentation and memory in internal control evaluation», University of Alabama, USA, 2000, P 02.

Afin de renforcer l'efficacité de la fonction d'audit interne, il est nécessaire qu'elle fasse l'objet d'un audit, sachant que le contrôle n'exclut jamais la confiance. Cet audit de l'audit interne va assurer une plus grande transparence, crédibilité et performance.

C'est ce que nous essayerons d'étudier dans le dernier chapitre de notre travail ou nous avons pris le cas d'une EPE en l'occurrence de l'entreprise GESTIMAL Spa, ou nous avons effectué notre stage pratique visant à proposer une démarche d'audit interne en appliquant le référentiel IFACI.

Chapitre IV
Le cadre pratique
de la mise en place
de la démarche
d'audit interne
au sien d'une entreprise
GESTIMAL SPA

Chapitre IV : La mise en place de la démarche d'audit interne au sien d'une entreprise GESTIMAL SPA

Pour causes des défaillances et faiblesses du système de contrôle interne, l'importance de l'efficacité de ce dernier est devenue plus qu'une nécessité. y compris la fonction d'audit interne qui est un élément du système de contrôle interne. C'est pourquoi, ces dernières années, l'utilité de l'audit interne est devenue de plus en plus évidente.

A travers notre étude, nous avons essayé de faire un état des lieux pour réunir les éléments de réponses sur l'expérience algérienne en matière du système de contrôle interne et notamment sur la pratique du pilotage du SCI par l'audit interne au niveau de l'entreprise choisie.

Nous présenterons d'abord, l'entreprise SGI GESTIMAL ses activités, ses contraintes ses objectifs et ses différents organes de gestion (section 01).

Ensuite, nous mettrons l'accent sur les limites de contrôle interne selon COSO, et aussi les limites de la fonction d'audit interne au sein de la SGI GESTIMAL (section 02).

Enfin, nous proposerons une démarche d'audit interne selon le référentiel IFACI et des recommandations à la direction générale afin de l'améliorer le déroulement des missions de l'audit interne.

Section (01) : Présentation de l'entreprise GESTIMAL/SPA

Notre étude auprès de la SGI GESTIMAL est motivée par deux raisons :

D'un côté, GESTIMAL Spa est une entreprise publique économique algérienne qui gère la plus grande zone industrielle en Algérie (ROUIBA-REGHAIA, OUED SMAR, OUED SMAR EXTENSION ET EL HARRACHE).

D'un autre côté, cette entreprise est probablement appelée à moderniser son système de contrôle interne.

Cette section sera consacrée à la représentation de l'entreprise GESTIMAL SPA

1-1 Présentation de la société Gestion Immobilière d'Alger

La société de Gestion Immobilière d'Alger « GESTIMAL/SPA » a été créée le 15 février 2004 suite à la fusion de l'entreprise de Gestion des Zones Industrielles de la Wilaya d'Alger « EGZIWA » et de l'entreprise de Gestion des Zones Industrielles de la Wilaya de BOUMERDES « EGZIB » et leur transformation en société par action, et ce, conformément à la résolution N°05 du conseil des participations de l'état « C.P.E » du 21 juillet 2003 portant création des SGI.

1-1 -1 Organisation

La société est composée de trois (03) unités dont :

- Unité de Gestion des Zones Industrielles d'OUED-SMAR et d'EL HARRACH ;
- Unité de Gestion des Zones Industrielle d'OUED-SMAR extension ;
- Unité de Gestion des Zones Industrielle de ROUIBA-REGHAIA.

Chaque unité fonctionne avec le même schéma organisationnel ci-après :

- Structure de l'Administration Générale ;
- Structure de Finance et Comptabilité ;
- Structure Commerciale ;
- Structure Technique ;
- Structure Environnement ;
- Structure Juridique.

1-2 Missions Principales

Les activités de la société avec ses principales missions sont régies par les dispositions contenues dans les textes à savoir :

- 1- **Décret N°84/55 du 03 Mars 1984** relatif à l'administration des zones industrielles ;
- 2- **Arrêté interministériel du 05 Mars 1984** portant cahier des charges type relatif à l'administration des zones industrielles.

Ces missions se résument comme suit :

- La maintenance et l'entretien des ouvrages, équipements et aménagements collectifs de la zone ;
- Le suivi, la coordination et l'entretien des infrastructures indivises relevant de la compétence d'organismes spécialisés ;
- La surveillance et la protection des zones industrielles ainsi que l'organisation et la mise en œuvre de l'assistance mutuelle ;
- Le respect des exigences et les prescriptions de sécurité en relation avec les services communs à l'ensemble des opérateurs des zones et la réalisation des équipements correspondants ;
- Le cas échéant, le respect des prescriptions spéciales définies par arrêté conjoint du ministère de l'intérieur et des collectivités locales, ministère de la construction et de l'habitat et des ministères concernés ;
- La représentation pour la question d'intérêt commun des unités et organismes implantés dans la zone auprès des autorités locales ;
- L'application des règles de police administrative spéciale édictée en matière de sécurité à l'intérieur de la zone, de circulation et de stationnement des personnes et des biens d'hygiène et de sécurité, des voies, des ouvrages, des constructions et équipements de prévention des risques et de lutte contre l'incendie ; la pollution et les nuisances dans les parties communes des zones industrielles ;
- Assurer la coordination technique des différents opérateurs implantés dans les zones industrielles et organiser des actions de formation en matière de sécurité industrielle et la protection de l'environnement ainsi que toutes autres actions de formation liées à l'amélioration de la gestion des zones.

1-3 Gestion des zones industrielles

La société de Gestion Immobilière d'Alger « GESTIMAL/SPA » gère les zones industrielles de la Wilaya d'Alger à savoir :

- Zone Industrielle d'OUED-SMAR ;
- Zone Industrielle d'OUED-SMAR « Extension » ;
- Zone Industrielle d'EL-HARRACH ;
- Zone Industrielle de ROUIBA-RAGHAIA.

Lesquelles sont considérées parmi les plus importantes zones d'Algérie, d'une superficie globale d'environ 1468 Ha ou sont implantés 582 opérateurs économiques (Publics et Privés), exerçant dans divers secteurs d'activités répartis comme suit :

- Industrie (Mécanique, chimique/ pharmaceutique) ;
- Agro-alimentaire ;
- Services et autres.

Les éléments d'information nécessaires se rapportant à ces zones sont contenus dans les fiches techniques et de présentation jointes en annexe.

1-4 Contraintes

- a. La vétusté des différents réseaux et équipements (Voirie, Assainissement, A.E.P, Eclairage Public, Postes de Transfo, Stations de relevage et autres) due principalement à leur durée de fonctionnement et d'utilisation et notamment en absence d'un programme planifié de rénovation pour les uns et de renouvellement pour les autres, nécessitant ainsi une enveloppe financière importante à budgétiser par les pouvoirs publics ;
- b. La multiplication des entreprises spécialisées dans les domaines d'entreposage et de transit a engendré une activité intense par l'utilisation des véhicules de gros tonnage et autres notamment le stationnement anarchique sur les parties communes, lesquelles actions ont causé des dégâts et accélère la dégradation des différents réseaux desservant la zone industrielle ;
- c. Les zones industrielles d'Alger au vu de leur position stratégique car proches du port, de l'aéroport, de la capitale et notamment des axes routiers (Autoroute, RN5), desservant ces zones et les villes avoisinantes sont devenues des lieux de transit à tous les usagers avec un flux considérable et une activité intense ;
- d. Absence de parkings réservés essentiellement au stationnement des camions et engins de différents tonnages surtout avec l'activité quotidienne ;
- e. Le non respect des normes concernant le traitement et le rejet des déchets industriels par les entreprises de production est l'un des principaux facteurs ayant causé la dégradation des réseaux d'assainissement, des équipements et autres sans oublier les problèmes liés à l'environnement générés par les entreprises exerçant une activité à caractère polluant (Pollution externe) ;

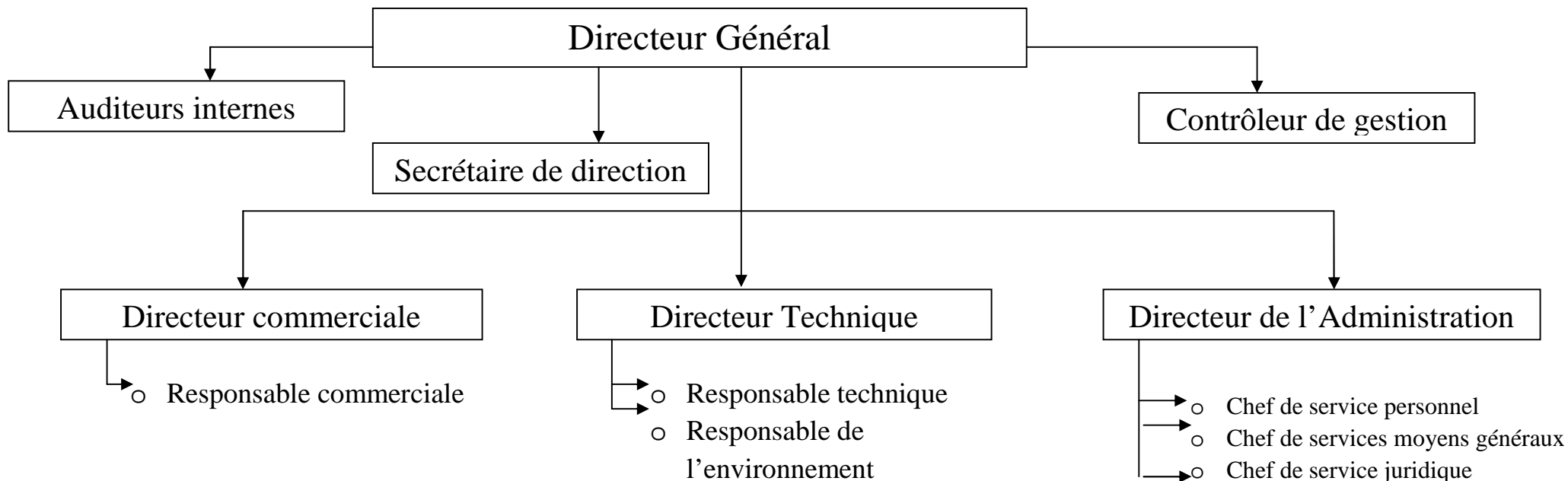
- f. La présence des indu-occupants selon les spécificités de chaque zone industrielle est considérée également comme source de problèmes et autres tant pour les opérateurs que pour la zone ;
- g. Tenant compte de l'activité économique industrielle ayant le caractère d'utilité publique, l'absence d'un budget censé être permanent, alloué par les pouvoirs public a influé négativement pour la réalisation et la concrétisation à court, moyen et long terme du programme d'actions concernant l'entretien, la rénovation et le renouvellement des ouvrages, équipements et autres infrastructures en vue de la préservation de l'activité en question de la zone industrielle sachant que les moyens financiers limités dont disposent la sociétés « GESTIMAL/SPA » ne peuvent faire face à ces actions de grande envergure à cause de l'importance et de l'immensité de ces zones industrielles tout en signalant que notre société n'émarge pas sur un budget de l'état.

1-5 La structure organisationnelle de la GESTIMAL SPA

L'organisation de l'entreprise GESTIMAL Spa s'articule autour de ses directions qui sont caractérisées par une activité intense en leur sein, chacune ayant une mission ou des objectifs bien définis. Les différentes directions de l'organisation sont les suivantes : la direction générale, la direction de l'Administration et des Finances, la direction Technique et la direction commerciales.

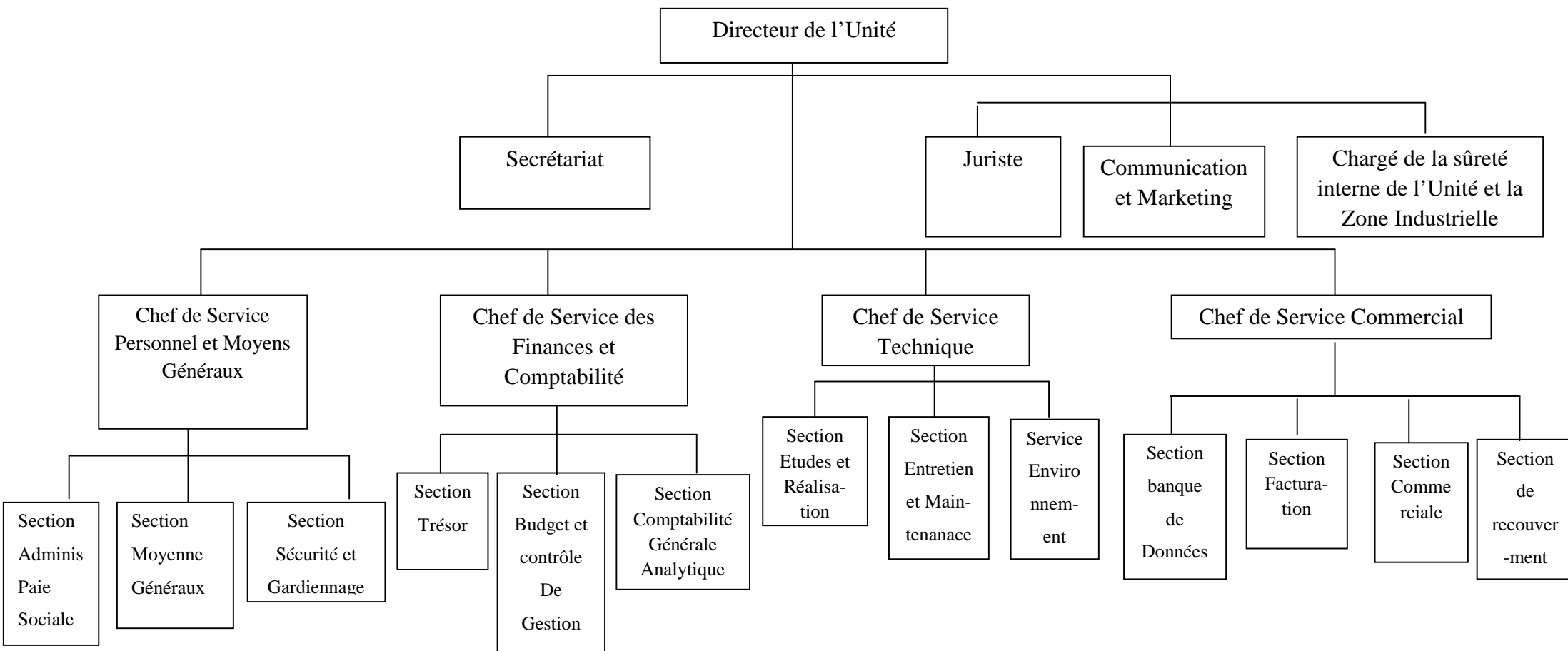
L'organigramme hiérarchique de l'entreprise GESTIMAL SPA se présente comme suit :

FIGURE N°11 : ORGANIGRAMME HIERARCHIQUE DE LA DIRECTION GENERALE DE GESTIMAL SPA



Source : Document interne de l'entreprise GESTIMAL SPA

FIGURE N° 12: ORGANIGRAMME HIERARCHIQUE DE L'UNITE ROUBA-REGHAIA



Source : Document interne de l'entreprise GESTIMAL SPA

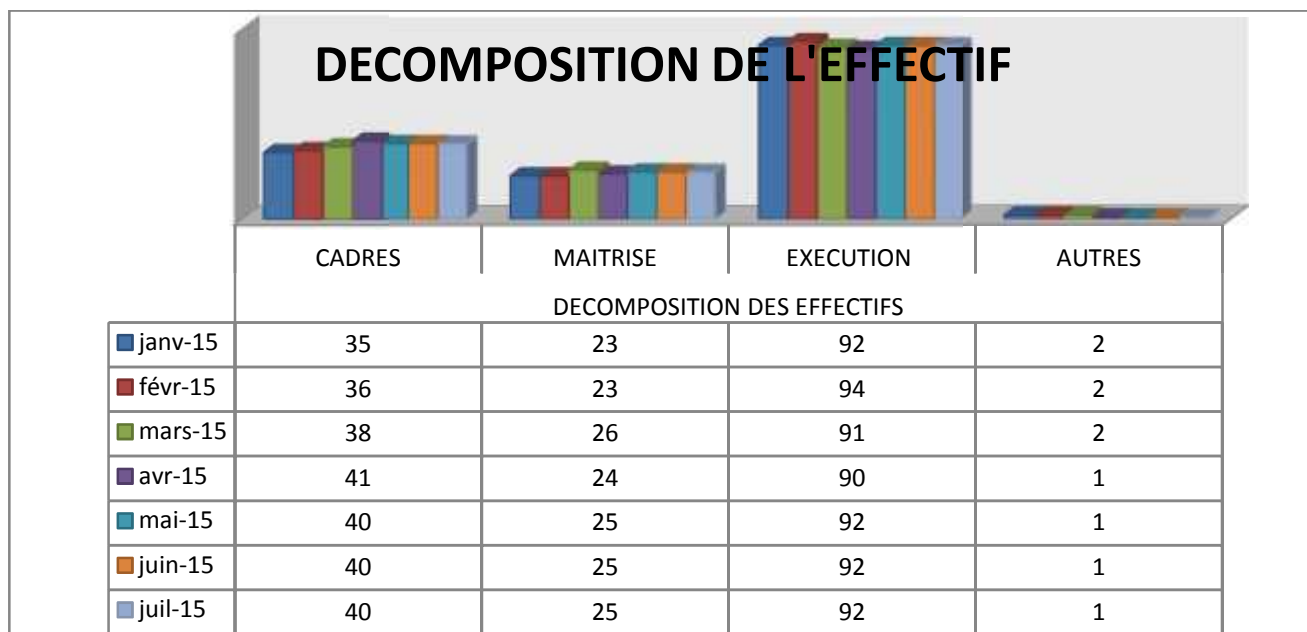
1-6 Quelques chiffres clés de l'entreprise GESTIMAL Spa :

Il s'agit de l'effectif de l'entreprise GESTIMAL Spa et de l'évolution de son chiffre d'affaires.

a- L'effectif

La bonne démarche d'une entreprise dépend avant tout de la qualité de son personnel. Le personnel de cette entreprise est bénéficié durant ces deux dernières années des différentes formations sur le territoire algérien. L'effectif au 31 juillet 2015 se présente comme suit :

Figure N°13 : décomposition de l'effectif de l'entreprise GESTIMAL SPA



Source : Document interne de l'entreprise GESTIMAL SPA

b- Le chiffre d'affaires :

GESTIMLA SPA est la première gestionnaire des zones industrielles en Algérie de par son chiffre d'affaires. Le tableau ci-dessous résume l'évolution du chiffre d'affaires exprimé en dinars algériens sur les cinq dernières années :

Tableau N°07 : Evolution du chiffre d'affaires de l'entreprise

Années	2010	2011	2012	2013	2014
Chiffres d'affaires	161 773 593	182 677 555	232 426 499	270 867 226	298 724 073

Source : Document interne de l'entreprise GESTIMAL SPA

Enfin, il y a lieu de signaler que cette étude est complétée par une analyse sur documents internes et une série de participations à des réunions de travail au sein de l'établissement.

Section (02) : La réalité de l'audit interne au sein de l'entreprise GESTIMAL Spa : constat et limites

Avant de mettre l'accent sur les limites de la fonction de l'audit interne au niveau de l'entreprise GESTIMAL Spa, et comme l'audit interne est un outil de pilotage du SCI qui fait l'objet de notre recherche, nous avons débuté notre recherche par l'évaluation de l'environnement de contrôle de l'entreprise qui constitue le socle du SCI en s'appuyant sur les activités de contrôle.

Les activités de contrôle sont des dispositifs spécifiques menés à tous les niveaux tant hiérarchiques que fonctionnels. Elles jouent un rôle crucial aussi bien dans la maîtrise des risques que dans la réalisation des objectifs.

2-1 Les limites de contrôle interne au niveau de la SGI GESTIMAL selon le référentiel COSO

Le référentiel Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO 1992) représente le contrôle interne symboliquement par une pyramide composée de cinq éléments interdépendants, au sens philosophique du terme:¹⁹⁸

Figure n°14 : Pyramide de COSO



Source : Elaboré par nous même

2-1-1- L'environnement de contrôle

L'environnement de contrôle représente la base de la pyramide qui schématisait les éléments du contrôle interne.

La mise en place d'un environnement de contrôle est la première étape de l'établissement d'un système de contrôle interne, il constitue un élément de base indispensable à la création et au maintien d'un SCI efficace. Les facteurs ayant un impact sur l'environnement de contrôle s'articulent autour de ces éléments¹⁹⁹ :

- **L'intégrité personnelle et professionnelle et les valeurs éthiques des responsables et du personnel** : un environnement fortement imprégné d'éthique à tous les niveaux hiérarchiques de l'entreprise est vital au bien-être de celle-ci, à celui

¹⁹⁸KEVIN.G, «Self assessment of internal control », Vermont, department of finance and management, April 2011, P 06.

¹⁹⁹KAREN.L, « Auditing and assurances services: Understanding the Integrated Audit »,1 st Edition John wiley, April 2010. P 07.

des entreprises et des personnes rentrant dans son rayon d'influence et à celui du public en général ;

- **L'engagement du personnel à un niveau de compétences approprié:** Les compétences sont un des facteurs clés de succès pour l'entreprise elles font en effet partie du capital immatériel ; elles créent de la valeur;
- **Le conseil d'administration et le comité d'audit :** L'environnement de contrôle est très influencé par les actions du conseil d'administration et du comité d'audit ;
- **Le style de management :** est l'attitude permanente d'adhésion au contrôle interne et un code de conduite défini par les responsables ;
- **La structure organisationnelle :** fournit le cadre dans lequel les activités nécessaires à la réalisation des objectifs généraux sont planifiées, exécutées, contrôlées et suivies;
- **Les politiques et pratiques en matière des ressources humaines :** traduisent les exigences de l'organisation en matière d'intégrité, d'éthique et de compétence. Cette politique englobe le recrutement, la gestion des carrières, la formation, les évaluations et conseils aux employés, les promotions ;
- **La délégation des responsabilités:** son importance réside dans le fait qu'elle permet aux subordonnés de prendre des initiatives pour aborder et résoudre les problèmes tout en leur imposant des limites.

2-1-2 L'évaluation des risques

L'évaluation des risques représente le deuxième élément de la pyramide qui schématisait les éléments du contrôle interne.

L'IFACI définit le risque comme étant « un ensemble d'aléas susceptible d'avoir des conséquences négatives sur une entité et dont le contrôle interne et l'audit ont notamment pour mission d'assurer autant que faire se peut la maîtrise²⁰⁰. L'auditeur interne joue un rôle prédominant dans l'évaluation des risques.

²⁰⁰CAMARA.M, KHOUMRI.J, « L'essentiel de l'audit comptable et financier », Edition Broché, Paris, 2009, P 145.

L'évaluation des risques s'articule autour des éléments cités ci-après :

- L'identification des risques;
- L'analyse des risques;
- L'évaluation du degré d'aversion au risque de l'organisation;
- La définition des réponses à apporter aux risques identifiés et évalués.

2-1-3 Les activités de contrôle

Les activités de contrôle devraient faire partie intégrante des activités quotidiennes d'une entreprise²⁰¹, lesquelles s'articulent autour de ces rubriques²⁰²: les objectifs, les moyens, l'organisation, les procédures, la supervision.

a- Les objectifs

Il incombe au conseil d'administration de définir les objectifs généraux de l'entreprise. Ces objectifs traduisent ce à quoi le conseil d'administration souhaite parvenir en termes de qualité et de la rentabilité de la SGI GESTIMAL. Ces objectifs fournissent des orientations à la direction et au personnel.

Il est à noter que le DG est contrôlé par le biais d'un contrat d'objectifs (un contrat de performance). Ce dernier est conclu conformément à **l'article 8 du décret n° 01-283 et au mandat de gestion donné par le CPE à la SGP** aux fins de détenir et de gérer pour le compte de l'Etat un portefeuille d'actions et autres valeurs mobilières. Ce contrat doit être conclu entre le Directeur Général et le Président du directoire de la SGP. Dans le cadre de ce contrat, le Directeur Général s'engage à concrétiser les objectifs.

Les paramètres seront mesurés et suivis régulièrement par la SGP afin d'apprécier le niveau de perfectionnement du Directeur Général de l'EPE.

En dépit de la mise en place de la structure de l'audit interne, aucune mission d'audit stratégique n'a été dévolue aux auditeurs internes pour examiner les orientations stratégiques avant qu'elles soient examinées par la SGP.

²⁰¹ROGER.C, CHRISTINE.C, « Framwork for internal control systems in banking organization, Federal Reserve Board, Washington; Federal Reserve Bank of New York, 1998, P 03.

²⁰²RENARD. J, op.cit, P 154.

Par ailleurs, il a été constaté au niveau de l'entreprise l'inexistence des objectifs spécifiques pour chaque fonction, alors que la fixation des objectifs est une condition élémentaire à la mise en place d'un système de contrôle interne. Elle est également un préalable à l'étape d'évaluation des risques par les auditeurs internes

b- Les moyens

Une fois l'horizon stratégique établi (les objectifs), il est nécessaire de définir les moyens pour y parvenir, il s'agit notamment: des moyens humains, des moyens financiers, des moyens techniques.

c- L'organisation

L'organisation est l'un des facteurs de réussite de l'entreprise. Il a été constaté au niveau de La SGI GETIMAL, l'existence d'un organigramme fonctionnel, ce moyen est très important afin de déceler les failles d'une organisation.

Actuellement, l'entreprise fonctionne avec une nouvelle organisation : une direction générale à Dar El Beida et les deux unités de gestion (Rouiba-Réghaia et Oued-Smar).

d- Les procédures et la supervision:

L'entreprise ne dispose pas de manuels formalisés de procédures administratives. Cette défaillance fait que le personnel exécute ses travaux en fonction de ses connaissances.

Les fiches de postes, dont dispose la **SGI GESTIMAL**, ne sont pas actualisées (elles datent des ex-EGZI) et ne sont pas diffusées systématiquement sur l'ensemble du personnel. Ce qui peut engendrer d'une part, le risque élevé d'ingérence entre les différents responsables de la structure. D'autre part, le manque de référentiel pour l'auditeur²⁰³.

Pour ce faire, il faudrait que l'entreprise documente elle-même leur contrôle, dans la mesure du possible, plutôt que recourir à un tiers pour le faire. Cela coûte moins cher.

²⁰³ Document interne de l'entreprise GESTIMAL SPA

Ce point peut être justifié par le fait que les consultants peuvent être expert dans la documentation des processus et des contrôles mais ils ne connaissent pas l'organisation propre des entreprises, et à partir de là, ils demandent aux employés de l'entreprise de leur expliquer ce qu'ils connaissent de leur propre entreprise.

2-1-4 L'information et la communication

Au niveau de la SGI GESTIMAL, il a été relevé que les informations sont disponibles en temps utile pour permettre le suivi des activités. Il a été constaté également que les informations sont à jour.

Nous avons constaté qu'il y'a une communication entre les responsables et les subordonnés qu'elle soit ascendante ou descendante.

Mais il a été remarqué aussi qu'il n'y'a pas une communication directe entre le service d'audit interne et le conseil d'administration pour permettre un échange d'informations sur les activités de l'audit interne.

Il a été constaté qu'il n'y a pas une coordination entre les auditeurs externes et internes pour l'échange des documents et d'informations afin de connaître le niveau de maîtrise du système de contrôle interne et d'éviter la duplication du travail. Néanmoins, les auditeurs internes font des audits des réserves pour surmonter les défaillances relevées par les auditeurs externes.

2-1-5 Le pilotage

Dans la mesure où l'audit interne est un élément du système de contrôle et qui relève du cinquième pilier du SCI (le pilotage), nous allons à présent concentrer notre attention sur l'état des lieux de l'audit interne qui est considéré comme étant le levier de la performance du système de contrôle interne. Nous avons procédé pour ce faire à l'audit de l'audit en utilisant un ensemble de techniques qui se présentent comme suit : la narration, l'observation physique, les interviews, le rapprochement, le questionnaire d'audit (voir annexe) et la reconstitution en procédant à la vérification des documents.

Le diagnostic interne de l'entreprise axé sur la fonction d'audit interne, a fait ressortir que l'implantation de la fonction d'audit interne en Algérie est relativement récente, c'est pourquoi la fonction d'audit interne n'a pas encore atteint sa maturité.

Il est à noter que les auditeurs internes de l'entreprise choisie perçoivent leur rôle comme un travail qui facilite la mission et la certification des commissaires aux comptes, ce qui permet d'éviter la certification avec réserve ou le refus de certification par les commissaires aux comptes. Nous avons vu dans la partie théorique que le rôle de l'audit interne est loin de cette finalité. Le rôle clé de l'auditeur interne est de déceler les principales faiblesses au niveau du management des risques, de contrôle ainsi que la gouvernance de l'entreprise, déterminer les causes, évaluer les conséquences, formuler des recommandations et convaincre les responsables d'agir, ce qui permet ainsi de réaliser les objectifs de l'entreprise.

Il a été constaté également que l'aspect policier et répressif des auditeurs internes domine encore actuellement dans les esprits des audités, au détriment de son caractère d'assistance.

2-2 Constats et les limites de la fonction de l'audit interne au sein de l'entreprise GESTIMAL

2-2-1 Objectifs de la mission d'audit au sein de l'entreprise GESTIMAL

Les principales missions de l'audit interne de le l'entreprise GESTIMAL Spa ont été clairement définies dans les contrats des deux auditeurs du 23/03/2015, date de création de la fonction. L'examen de cette décision permet de les appréhender. Ainsi les missions de la fonction se décliner comme suit :

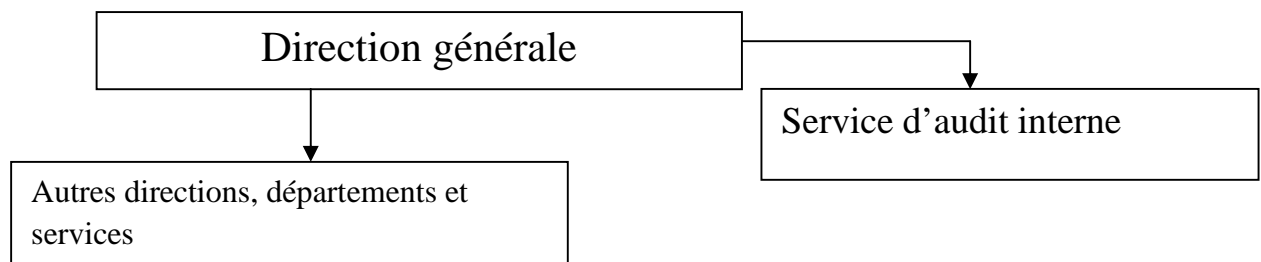
- S'assurer que la politique de la GESTIMAL Spa est conforme aux dispositions légales en vigueur ;
- S'assurer que les actions menées par chacun soit bien conforme aux consignes de la direction générale ;
- S'assurer que les procédures comptables et administratives sont bien respectées

- S'assurer qu'à tous les niveaux, des procédures d'autocontrôle existent et fonctionnent ;
- Formuler les recommandations pour améliorer la fiabilité des systèmes d'informations.

2-2-2 Ancrage institutionnel de la fonction

Le service d'audit interne au niveau de l'entreprise GESTIMAL Spa est rattaché directement à la direction générale, ce rattachement lui confère une certaine autonomie et lui permet d'exercer ses responsabilités. Mais on constate réellement que les auditeurs reçoivent aussi des instructions et des recommandations par le directeur de l'Administration et des Finances qui pourra influencer sur l'indépendance et les pouvoirs des auditeurs.

Figure N°15 : Organigramme hiérarchique



Source : Document interne de l'entreprise GESTIMAL SPA

2-2-3 Le profit de l'auditeur de l'entreprise GESTIMAL Spa

L'audit interne est une nouvelle fonction créée au niveau de la direction Générale de l'entreprise GESTIMAL Spa, suite aux recommandations de l'IGF ²⁰⁴ et au conseil d'administration.

Le profit requis pour exercer la fonction de l'audit interne a été défini. Selon la convention collective de l'entreprise, le niveau de qualification et d'études exigé pour ce poste est un Bac + 4 en audit avec une expérience professionnelle d'au moins quatre ans dans le domaine.

²⁰⁴ Document interne de GESTIMAL Spa concernant les recommandations de l'IGF

Les auditeurs interne ont été recruté à ce poste se sont des licenciés en Finance avec une année d'expérience, mais n'ont pas reçu des formations par des spécialistes en matière d'audit interne.

2-2-4 Code de déontologie

Les auditeurs internes ne disposent ni d'une charte d'audit, ni d'un code de déontologie qui définit les règles de conduite en matière d'intégrité, d'objectivité, compétence, diligence, confidentialité, comportement professionnel, et qui régissent la pratique professionnelle des auditeurs internes.

Nous soulignerons, à cet effet, que la définition des responsabilités est un élément essentiel du contrôle interne. Par ailleurs, conformément à la norme 1000 de l'IFACI.

2-2-5 Manuel de procédures

Le service d'audit interne de la SGI GESTIMAL ne dispose pas d'un manuel de procédures comme le reste des services décrivant son organisation et ses procédures internes.

Ce manuel, est un outil qui permet à l'audit interne d'harmoniser les pratiques de contrôle sur le terrain. Il indique chaque volet du programme de travail les diligences à mettre en œuvre, et fixe les pouvoirs et latitudes compte tenue de l'évolution pratiques.

2-2-6 Plan d'audit interne

L'auditeur interne établit un programme annuel d'audit élaboré sous forme de tableau dans lequel est mentionné la nature de la mission et la période d'exécution. Ce programme doit par ailleurs, faire l'objet d'une validation en début de période par le directeur général.

La planification des contrôles à effectuer par le service d'audit interne se fait suivant une périodicité trimestrielle. Ainsi, le programme d'audit de l'année 2015 à été fixé comme suit ²⁰⁵ :

- Avril-Mai-juin : Audit de ressources humaines ;
- Juillet-Aout-septembre : Audit de trésorerie ;
- Octobre-Novembre-Décembre : audit des achats et approvisionnements.

²⁰⁵ Document interne de l'entreprise

Il a été relevé que le programme d'audit n'est pas approuvé ou signé par le DG, il est signé par le superviseur de l'audit. Ainsi, ce programme d'audit ou l'ordre de mission ne peuvent être qualifiés de mandat d'audit car ils dérogent aux principes de la profession de l'audit.

2-2-7 Le déroulement d'une mission d'audit interne

Pour apprécier la qualité des missions effectuées par la fonction d'audit interne de la GESTIMAL Spa, nous allons à présent décrire le déroulement d'une mission d'audit de la trésorerie qui a été effectuée par l'auditeur interne. Pour rendre intelligible nos propos, nous présenterons les différentes phases du déroulement d'une mission d'audit interne ci-après : la préparation, l'exécution et la conclusion de la mission.

La méthodologie de suivie par les auditeurs ne correspond pas à celle proposée par les ouvrages de l'IFACI (Institut français d'audit et du contrôle interne).

Tableau N°08 : Variables du modèle d'analyse avec leurs indicateurs

	Variables indépendantes	Indicateurs	Mesures
Evaluation de la fonction d'audit interne	Positionnement hiérarchique	Niveau de rattachement	Observations indirectes Entretiens
	Organisation de la fonction	Organisation hiérarchique de la fonction Définition des postes de travail, des rôles, attribution des responsabilités et compétences professionnelles.	Observations directes Observations indirectes Entretien
	Déroulement d'une mission	-Phase de planification : Existence d'ordre de mission, d'un plan d'approche, de TffA, de rapport d'orientation ; - Phase d'exécution : Réunion d'ouverture, Existence de programme de vérification, Existence de feuilles de couverture, Existence de FRAP, Cohérence et validation ; - Phase de conclusion : Projet de rapport d'audit interne, Réunion de clôture, Rapport définitif, Réponses aux recommandations et suivi du rapport.	Observations directes Observations indirectes Entretiens
	Techniques et outils de l'auditeur interne	Connaissance et application des techniques et outils de vérification, de description et autres	Observations Entretiens
	Comportement et qualités humaines des auditeurs	Satisfaction des attentes, Pertinence des constats Objectivité des conclusions, Adhésion des audités Mise en œuvre des actions correctives	Observations Entretiens

Source : Elaboré par nos mêmes.

a- Phase de préparation

Durant la phase de préparation de la mission, l'auditeur interne a au préalable informé le service Trésorerie du démarrage de la mission. Par la suite, il a procédé à l'identification des risques et enfin, il a défini les objectifs à atteindre.

- Aviser le service audité

De manière générale, toute mission d'audit est activée par un ordre de mission délivré par la Direction générale. Cependant, il faut souligner que l'auditeur interne n'a pas fait usage de ce mandat. A la place, il a envoyé un courrier au responsable Financier de l'unité Rouiba-Raghaia, avec copie au directeur de l'unité, pour le prévenir du démarrage de sa mission. Ce mail constitue donc l'élément déclencheur de la mission.

Ce courrier mentionne, entre autres, la venue du responsable de l'audit interne ainsi que la période de réalisation de la mission, qui est fixée du mois de juin au mois de septembre. Une fois envoyé, le responsable de l'audit est dès lors autorisé à accéder à toutes les informations et documents du service Trésorerie nécessaires au bon déroulement de sa mission.

Il faut dire que la prise de connaissance qui permet à l'auditeur interne de posséder la culture et la technique du sujet à auditer n'a pas suffisamment été menée. L'auditeur considère que cette prise de connaissance se fera au fur et à mesure qu'il établit son programme de travail. D'après lui, la connaissance du domaine audité est en quelque sorte déjà acquise. Il reste à souligner qu'aucun plan d'approche n'a été élaboré jusque là.

- Identification des risques

Une fois le service Trésorerie avisé, le responsable de l'audit interne a procédé à l'identification des zones où les risques les plus préjudiciables sont susceptibles de se produire.

Il a également été relevé les auditeurs internes n'établissent ni le tableau des risques qui constitue l'état des lieux des forces et faiblesses identifiées et permet de hiérarchiser les risques, ni le rapport d'orientation qui permet d'avoir une vision globale sur l'étendue et les limites de la mission tout en faisant l'inventaire des domaines qui seront couverts.

Ainsi, dans le cadre de l'audit de la Trésorerie, il a par exemple effectué des tests sur les effets pour voir s'ils ont été payés à bonne date ou s'il existe des clients avec un risque d'impayés. C'est donc à partir de ce genre d'observations, que l'auditeur est en mesure de percevoir les zones à risques.

Dans cette optique, l'auditeur a jugé important de mettre l'accent sur les niveaux suivants :

- L'organisation du service Trésorerie ;
- Les rapprochements bancaires ;
- Les conditions de la banque ;
- La gestion de la caisse ;
- Les avances et acomptes des fournisseurs ;
- Les prévisions de trésorerie ;
- Les décaissements...

Cette étude préalable lui a permis de déterminer les travaux prioritaires à effectuer.

b- Phase de réalisation

Elle commence par :

- La réunion d'ouverture

Elle s'est déroulée en présence des principaux responsables. Toutefois, le responsable du service Trésorerie peut désigner certains de ses collaborateurs pour assister à cette rencontre.

Tout d'abord, l'auditeur a expliqué oralement son rôle, ses objectifs et son canevas de travail. Il a ensuite procédé à la présentation de la méthodologie suivie. Les étapes de la démarche d'audit interne ont également été définies, ainsi que les tâches qu'il aura à effectuer tout au long de sa mission. Sur ce, sont mis à sa disposition tous les documents de trésorerie demandés tels que le budget de trésorerie, le grand livre des effets à payer, etc. Pour finir, il en a profité pour rappeler l'objectif poursuivi par l'audit dans le but de réduire le maximum d'appréhension de la part des audités.

A l'issu de cette rencontre, un procès verbal a été établi comme l'exige les procédures internes. Ce procès verbal d'ouverture met particulièrement en exergue les principaux points discutés, ainsi que le résumé du déroulement de l'entrevue.

A la suite de la réunion d'ouverture, l'auditeur interne a procédé à la mise en œuvre de son programme de travail.

- **Programme de travail**

Lors de programme de travail, les auditeurs internes ne produisent pas le programme de vérification qui permet de définir, répartir dans l'équipe, planifier et suivre les travaux des auditeurs, alors que ce document est obligatoire selon **la norme 2240²⁰⁶**.

Il a été remarqué que tous les auditeurs internes ne recourent pas aux techniques de l'interrogation des fichiers informatiques et du sondage statistique au cours de la phase de vérification.

Il est entre tenu avec le responsable du service pour s'informer de la situation de la Trésorerie des principaux problèmes et difficultés rencontrés, changements et évolutions intervenus depuis la dernière mission d'audit et a entamé ses travaux de contrôle.

- **Feuilles de couverture**

Durant la mission, Il a été constaté aussi que les feuilles de couverture ne sont pas utilisées par les auditeurs internes de l'entreprise, les modalités d'exécution d'une tâche définies dans le programme de vérification et de mettre par la suite les conclusions qui ont été tirées. De même, les dysfonctionnements dignes d'être signalés ne sont pas documentés dans les FRAP (feuille de révélation et d'analyse de problème) où doivent figurer les causes et les conséquences des dysfonctionnements. Un autre point a attiré notre attention, c'est que les causes et les conséquences des dysfonctionnements ne sont pas mentionnées dans le rapport d'audit. Ainsi, le contenu des rapports d'audit n'est pas rédigé sous forme de FRAP.

²⁰⁶ CRIPP Normes : Publication : octobre 2008, Révision : janvier 2011

En fait, il est nécessaire non seulement de se pencher sur le dysfonctionnement lui-même, mais également d'en analyser les causes et les conséquences pour éviter que l'incident ne se produise.

L'exécution du programme de travail s'est déroulée de la façon suivante :

Au niveau des rapprochements bancaires, plusieurs types de contrôles sont observés. Le responsable de l'audit interne a, en premier lieu, vérifié les rapprochements de banque pour s'assurer qu'ils ont été réalisés au mois le mois. A cet effet, il a effectué pour les opérations de la période, des actions de pointage, d'additions et de reports afin de garantir l'exactitude, la conformité et l'intégralité des opérations inscrites dans les livres de la Trésorerie.

La vérification de l'existence effective des soldes de banque. Pour ce type de contrôle, le responsable de l'audit interne a eu recours à la technique de confirmation directe ou circularisation. Il a donc fait une demande à la banque intéressée afin de confirmer tous les soldes ou autres renseignements. Lorsque la banque lui fournit les opérations réalisées par l'entreprise, il a opéré une comparaison de ces données avec celles produites par la comptabilité.

La vérification de l'exhaustivité des charges financières. Il a exécuté cette tâche en vérifiant que l'intégralité des frais bancaires est prise en considération dans le calcul total des charges financières. Pour s'en assurer, il dispose de plusieurs techniques possibles. Il peut lancer une demande d'information ou de confirmation des tiers, à défaut il examine les documents fournis par l'entreprise.

A la fin des travaux, l'auditeur interne planifie la rencontre de restitution avec les dirigeants.

c- Phase de conclusion

Cette phase débute par la rédaction du projet de rapport. Par ailleurs, toute mission réalisée par le responsable de l'audit interne se termine par une réunion de clôture au terme de laquelle, il retourne à son bureau pour rédiger le rapport final. Une fois le rapport définitif validé, il est transmis à la structure auditée. Un suivi est ensuite accordé aux recommandations formulées.

- **Rédaction du projet de rapport**

De plus, le rapport d'audit n'est pas précédé par un projet du rapport d'audit qui doit être remis aux responsables audités pour qu'ils soient tenus informés de tout ce qui sera mentionné dans le rapport définitif d'audit.

Pour l'entreprise, le rapport de l'audit interne est transmis au directeur général ainsi que le directeur financier. Alors que la fonction d'audit interne doit pouvoir communiquer librement avec un responsable d'un niveau hiérarchique suffisamment élevé pour être en mesure de s'assurer qu'aucune limitation n'est imposée aux travaux des auditeurs internes.

De plus, le rapport d'audit n'est pas remis aux responsables audités, alors que le contenu de l'audit est avant tout l'affaire des audités.

Nous avons remarqué au niveau de l'entreprise que dans certains cas, les rapports de l'audit interne sont rangés dans les tiroirs, alors que des moyens sont engagés pour mener les différentes missions d'audit.

- **Réunion de clôture**

Il est déplorable qu'au cours de la phase de conclusion, les auditeurs internes ne se réunissent pas avec les audités afin de présenter oralement leurs conclusions et d'essayer de les convaincre de la nécessité de prendre du recul et de réfléchir aux actions de progrès.

- **Plan d'action et le suivi des recommandations**

Les auditeurs internes de l'entreprise font le suivi des recommandations lorsque le directeur général leur demande une seconde mission d'audit.

Il a été noté également que les audités ne prennent pas part à la mise en œuvre des plans d'action et que le suivi des recommandations ne se fait pas systématiquement, alors que la responsabilité de l'auditeur est d'obtenir le plan d'action et d'évaluer s'il répond aux problèmes relevés.

Enfin, tout système de contrôle est alimenté par des indicateurs de performance. Le contrôle interne est considéré comme un véritable outil de dissuasion contre les risques de fraude, c'est un garde-fou contre les tentations à commettre des actes illicites.

Les limites du contrôle interne sont une indication claire de la nécessité d'augmenter les activités de pilotage jusqu'à ce que les actions correctrices soient efficacement mises en place pour gérer ou éliminer dans la mesure du possible les faiblesses du système de contrôle interne .

En l'occurrence, l'audit interne en tant qu'outil du pilotage du SCI, doit s'assurer que le contrôle interne est véritablement efficace et exploité de manière efficiente.

Section 03 : Proposition d'une démarche d'audit interne au sein de l'entreprise GESTIMAL Spa selon le référentiel IFACI

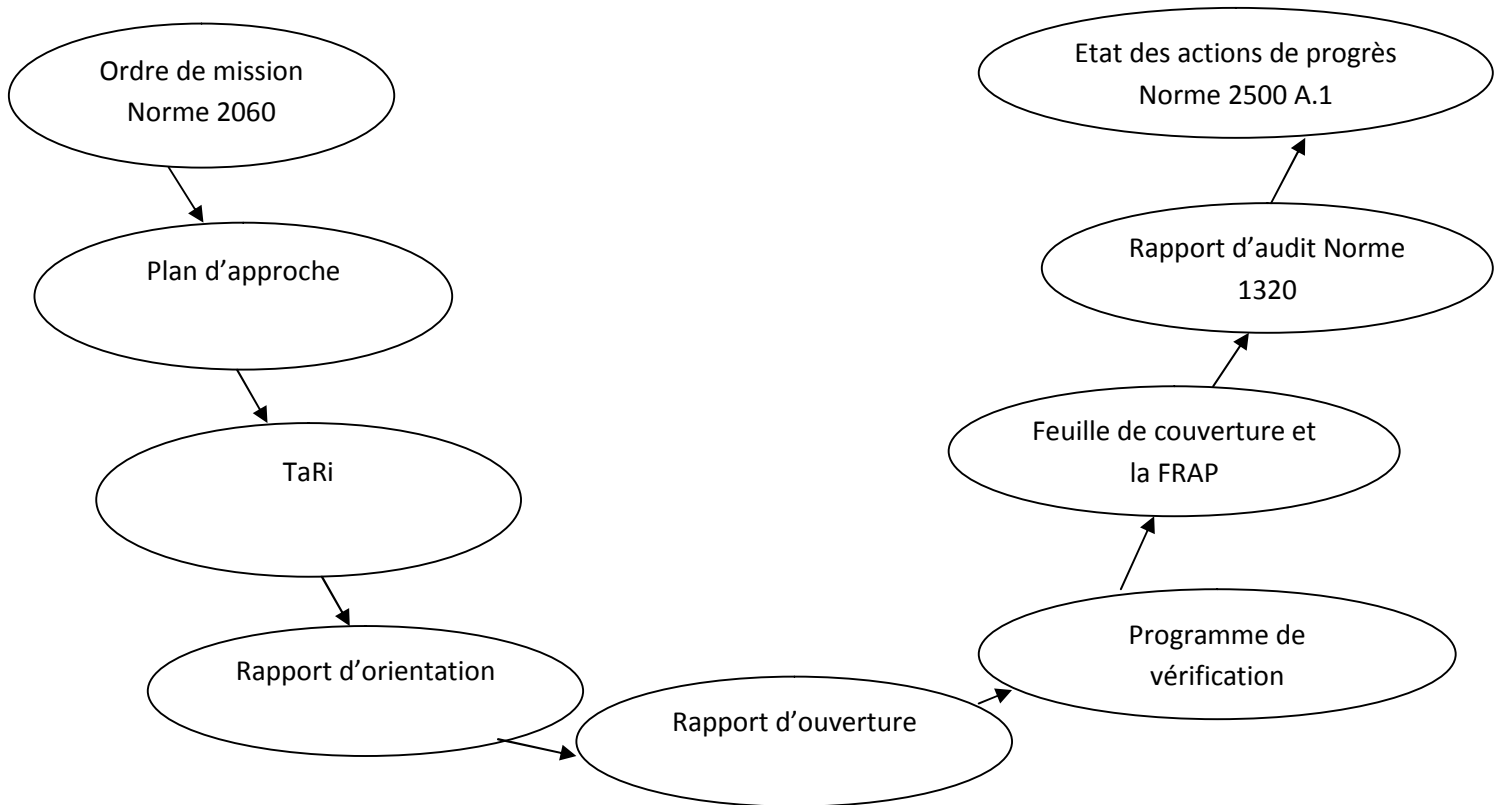
La nature professionnelle du travail de l'auditeur lui impose de recenser les éléments suffisants de preuves pour justifier, soutenir, expliquer ses opinions. A cet effet, nous avons proposé un essai de la mise en place d'une démarche d'audit interne pour l'entreprise GESTIMAL Spa.

Nous avons eu l'opportunité d'accompagner les auditeurs internes lors de ses missions, nous avons utilisé un ensemble de techniques qui se présentent comme suit : la narration, l'observation physique, les interviews, et le questionnaire d'audit (voir annexe n°01).

3-1- Proposition d'une démarche d'audit interne

« Toute mission d'audit interne est déclenchée par un ordre de mission et se déroule en trois grandes phases : la planification, l'exécution et la conclusion » (Renard, 2006 : 198). Elle se termine par le suivi des recommandations. Elle peut être schématisée comme suit :

Figure N°16 : le déroulement de la mission de l'audit



Source : Elaboré par nous mêmes

3-1-1. La phase de préparation

La phase d'étude est fondamentale pour le tracé général de la mission en sorte qu'elle permet à l'auditeur interne de définir les grandes lignes du chemin d'audit à accomplir ; elle permet également d'identifier les facteurs clés de succès ainsi que les facteurs d'échec.

La fonction d'audit interne ne peut pas se saisir elle même de ses missions. La décision de réaliser une mission d'audit dans telle ou telle entité revient au dirigeant de l'entreprise. Ainsi, la fonction d'audit interne est au directeur général de l'entreprise, il audite ce qui l'inquiète ou le préoccupe. **Selon la norme 2060 – Rapports à la Direction Générale et au Conseil : « Le responsable de l'audit interne doit rendre compte périodiquement à la Direction Générale et au Conseil des missions, des pouvoirs et des responsabilités de l'audit interne, ainsi que du degré de réalisation du plan d'audit... »²⁰⁷.**

²⁰⁷IFACI - décembre 2012, P 48.

Les missions d'audit sont prévues dans le programme annuel d'audit, ce dernier constitue en lui-même un ordre de mission collectif. Il est à noter que ce programme annuel d'audit doit être élaboré par les auditeurs internes et approuvé par le responsable hiérarchique.

En cas de missions spécifiques, c'est-à-dire des missions non prévues dans le programme d'audit et qui émanent d'un cabinet ministériel, du secrétaire général ou de la Direction d'une entité du ministère, du SGP ou du conseil d'administration, ou bien de la direction générale, les auditeurs internes formalisent cette mission spécifique sous forme d'un ordre de mission et le soumettent à la signature du commanditaire. **Selon la norme 2240-1 Programme de travail de la mission : « Les auditeurs internes élaborent les programmes de travail et en obtiennent la validation formelle avant de commencer la mission. Le programme de travail comprend les méthodes utilisées telles que les audits informatisés et les techniques d'échantillonnage »²⁰⁸.**

Dans cette réunion, les auditeurs internes débutent leurs missions par la prise de connaissance du domaine à auditer. La durée de la prise de connaissance varie en fonction de différents éléments : complexité du sujet, profil de l'auditeur, existence d'audits antérieurs.

La prise de connaissance est une base pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des tests à effectuer et d'obtenir une compréhension sur le SCI, et ce pour bien cerner les préoccupations majeures de la mission. Pour ce faire, l'auditeur interne récolte les informations concernant les éléments suivants :

- Structure et organisation internes de l'entité auditée ;
- Processus et procédures ;
- Système d'information ;
- Problème passé ou en cours ;
- Réformes en cours ou prévues.

Les auditeurs internes s'assurent d'abord de l'existence d'une procédure décrivant le cadre dans lequel s'exerce la fonction auditée. Si c'était le cas, les auditeurs internes s'assurent de la conformité des pratiques par rapport aux procédures décrites ; les auditeurs

²⁰⁸ IFACI. Op.cit, P 19.

internes s'assurent également du respect des lois et réglementations et de la séparation des tâches incompatibles à partir de la grille de séparation des tâches.

Dans le cas où les auditeurs internes font état d'un écart ou d'une faiblesse significative, ils les mentionnent dans les papiers de travail « **Les auditeurs internes préparent les papiers de travail qui servent à documenter les informations obtenues, les analyses faites, et qui confortent les conclusions et les résultats de la mission. Le management du service d'audit interne révise les papiers de travail** »²⁰⁹.

Tableau de risque :

Le tableau de risques constitue un outil indispensable auquel les auditeurs internes doivent se référer, il leur permet d'une part de définir le champ et les limites de ses investigations, et d'autre part de structurer la présentation de ses analyses et conclusions.

Après l'élaboration du programme d'audit ou de l'ordre de mission et avant d'entamer tout travail dans l'entité à auditer, les auditeurs internes doivent organiser une réunion d'ouverture avec les responsables audités.

3-1-2. La phase de réalisation

La phase de réalisation va débuter par une réunion d'ouverture qui va marquer le commencement des opérations. Par la suite, l'auditeur interne élabore le programme de vérification sur la base du rapport d'orientation. Chaque tâche du programme de vérification est précisée par une feuille de couverture.

a- La réunion d'ouverture :

La réunion d'ouverture est importante car elle marque le début de la mission pour les audités; elle est l'occasion de premiers échanges avec les interlocuteurs clés de l'entité auditée afin de déterminer les différents points :

- La prise de contacts avec les audités ;
- Les objectifs de la mission ;
- Le contexte de la mission : le pourquoi de la mission par exemple : exécution du programme d'audit, demande spécifique en raison de problèmes aigus ;

²⁰⁹ www.ifaci.com

- L'étendue de la mission : entité (s) concernée(s) ou processus concernés ;
- La description du déroulement de la mission.

b- Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème

La FRAP (feuille de révélation et d'analyse de problème) est une base documentaire de l'auditeur interne ainsi qu'une plate-forme de la rédaction du rapport final d'audit.

3-1-3. La phase de conclusion

La phase de conclusion débute par la rédaction du projet rapport qui fera l'objet au cours de la réunion de clôture. A l'issue de cette réunion, les auditeurs rédigent un rapport définitif auquel ils accordent un suivi aux recommandations formulées.

a- Rapport final

Le rapport final constitue un document d'informations pour la hiérarchie, il est assorti par des recommandations, il reprend clairement les risques identifiés et indique les mesures à prendre. Ce rapport doit être signé par le responsable de l'audit pour assumer personnellement toutes les conséquences des travaux de ses subordonnés. « **Le responsable de l'audit interne doit communiquer les résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité à la direction générale ainsi qu'au conseil** » la norme 1320 de l'IFACI²¹⁰

b- Réunion de clôture

La réunion de validation devra avoir lieu pour recueillir l'avis des audités sur les constats des auditeurs internes, cela permet de dissiper toutes les incertitudes et de stimuler l'adhésion des audités afin de parvenir à des solutions de compromis mais malheureusement ce n'est pas le cas pour les missions d'audit effectuées par les auditeurs internes de l'entreprise, alors que la finalité principale de l'audit n'est pas de détecter les dysfonctionnements mais d'inciter les audités à préparer les actions correctives.

Le responsable des auditeurs doit rédiger le rapport d'audit qui sera remis au premier responsable de l'entreprise.

²¹⁰ IFACI. Op.cit, P 19.

c- Suivi des recommandations

La mission d'audit ne s'arrête pas à la rédaction du rapport, mais à l'application des recommandations. Le suivi des recommandations s'effectue généralement à partir de six mois de la date de la remise du rapport final au commanditaire. Il convient de signaler que la valeur ajoutée de l'audit interne résulte essentiellement de la mise en œuvre des recommandations émises.

A cet effet, il est nécessaire que les auditeurs internes s'assurent que les actions prises suite aux constats corrigent les faits. A titre illustratif, **la norme 2500.A1** précise que : « Le responsable de l'audit doit mettre en place un processus de suivi ».²¹¹

Pour ce faire, il est nécessaire que les services audités disposent d'une durée d'un mois au minimum et de douze mois au maximum en fonction de la gravité du risque, à compter de la date de la diffusion du rapport pour adresser à la direction d'audit un plan d'action détaillé sur la mise en application des recommandations.

Enfin, Le service de l'audit interne apporte de valeur ajoutée lorsqu'il fournit une assurance objective et pertinente et qu'il contribue à l'efficience ainsi qu'à l'efficacité des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle interne. L'activité de l'audit interne est gérée efficacement quand :

- Les résultats des travaux de l'audit interne répondent aux objectifs et responsabilités définis dans la charte d'audit interne ;
- L'audit interne est exercé conformément à la définition de l'audit interne et aux normes ;
- Les membres de l'équipe d'audit agissent en respectant le code déontologie et les normes.

3-2. Les recommandations

Notre travail empirique sur la SGI GESTIMAL, nous permet d'émettre les recommandations suivantes afin d'aider les responsables à entreprendre des actions correctives dans le but d'améliorer la qualité des fonctions d'audit interne :

²¹¹ IFACI - février 2012, P 237.

Eu égard aux insuffisances relevées et en vue de professionnaliser les travaux du service d'audit, nous conseillons à la fonction de se doter d'une Charte d'audit interne et de disposer d'une cartographie des risques. Pour être conforme aux normes de l'IFACI. Une Charte devrait être envisagée afin d'assurer la légitimité de la fonction d'audit interne.

Dans un souci de transparence, nous suggérons l'utilisation d'un Manuel d'audit interne qui constitue l'ouvrage international de référence sur le métier d'auditeur interne. Il servira d'élément de guidage permettant de mieux comprendre la démarche générale de l'audit, le rôle des auditeurs et donc de mieux se préparer à l'audit. Une fois disponible, il conviendrait d'intégrer dans le Manuel d'audit interne une réglementation relative à la documentation des audits, aux informations à archiver et à la période durant laquelle les dossiers doivent être conservés ; les règles d'accès par des tiers aux papiers de travail devront aussi y être prévues.

Il est important de signaler que le profil type d'un auditeur interne est que ce dernier doit avoir une expérience professionnelle préalable, un haut potentiel managérial, des qualités professionnelles (le sens d'analyse, de communication, de l'écoute ainsi qu'un esprit critique) et des compétences techniques.

L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs doivent effectuer leurs travaux avec objectivité (**la norme 1100 de l'IFACI Indépendance et objectivité**²¹²)

Il faut que la fonction d'audit interne s'inspire des normes internationales de l'audit car son application constitue un gage de réussite ;

Organiser des cycles de formation continue en matière d'audit animés par des spécialistes en audit interne, selon la norme **la norme 1230 formation professionnelle** : « **les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue** ». ²¹³ À titre d'exemple, les auditeurs adhérents à l'AACIA (Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens).

²¹²IFACI, op.cit, Page 7.

²¹³Idem, Page101.

Organiser des forums sur le thème de l'audit interne et le contrôle interne afin de mettre en exergue l'importance du système de contrôle interne et de faire impliquer d'avantage le personnel dans l'amélioration du SCI, ces forums permettent également de démystifier l'activité de l'audit interne et de convaincre les opérationnels de son apport, ce qui permet ainsi de promouvoir la culture de contrôle.

La communication de l'auditeur interne doit être exacte, objective, concise, constructive, complète et émise en temps utile (**la norme 2420 de l'IFACI qualité de la communication**).

Il est nécessaire que l'audit interne et le management soient conjugués ensemble, les auditeurs internes doivent assister les managers dans la gestion de l'entreprise par leurs conseils afin de permettre à l'entreprise d'aller de l'avant et d'être performante et compétitive aussi bien à l'échelle nationale qu'à l'échelle internationale.

Le responsable de l'audit interne doit établir des règles et procédures fournissant un cadre à l'activité d'audit interne.

Les auditeurs internes doivent communiquer les résultats des missions (**la norme 2400 de l'IFACI**²¹⁴).

Le responsable de l'audit interne devrait partager des informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil Afin d'assurer une couverture adéquate et d'éviter les doubles emplois.

Des évaluations externes doivent être réalisées au moins tous les cinq ans par un évaluateur ou une équipe qualifiés, indépendants et extérieurs à l'organisation. (**Selon la norme 1312 évaluation externes**)²¹⁵.

« Le responsable de l'audit interne doit gérer efficacement cette activité de façon à garantir qu'elle apporte une valeur ajoutée à l'organisation ». (**La norme 2000 de l'IFACI gestion de l'audit interne**).

²¹⁴IFACI, op.cit, P 21.

²¹⁵Idemt, P 112.

Le responsable de l'audit interne doit procéder à une prise de connaissance complète du service. Et à l'issue de cette étape, il doit élaborer un plan d'approche pour collecter les données nécessaires au bon déroulement de la mission

Concernant le plan d'audit, nous invitons le service d'audit interne à fixer dans la planification annuelle des thèmes précis d'audits dont les titres se retrouveront dans les rapports finaux. Nous lui recommandons aussi de poursuivre l'établissement de la liste des audits planifiés, effectués et reportés qui devra être actualisée au fur et à mesure.

Nous invitons la fonction d'audit interne de l'entreprise à se munir des outils et techniques nécessaires pour mener à bien cette mission dans le respect de la pratique professionnelle.

Enfin, il est important de souligner qu'un des éléments qui contribue à l'amélioration de la qualité d'audit est la rigueur procurée par l'utilisation de la méthodologie la plus adéquate comme celle de l'IFACI. Ce paramètre contribue à faire en sorte que le travail accompli apparaisse mieux construit, ne serait ce que pour respecter les principes de formalisation.

Pour conclure, nous avons remarqué que l'environnement de contrôle de l'entreprise GESTIMAL Spa est entaché de faiblesses du fait qu'il y'a un manque de rigueur, de professionnalisme et de l'éthique.

Nous avons mis l'accent sur la fonction d'audit interne en tant qu'élément du SCI. Nous avons réalisé à cet effet un audit sur les fonctions d'audit interne existantes. Cet audit de l'audit interne nous a relevé que la fonctions d'audit interne, est dans une phase embryonnaire du fait qu'il existe une distance entre la pratique réelle et la manière dont devraient se dérouler les missions d'audit.

Parmi les raisons qui peuvent expliquer les échecs d'audit, le manque d'appui des instances hiérarchiques, le manque de formation par des spécialistes, le manque d'expérience,... Ces facteurs explicatifs s'inscrivent dans le cadre de réflexions plus larges qui soulignent les défis auxquels la profession d'audit interne est confrontée.

Conclusion

générale

Conclusion générale

L'entreprise à l'échelle internationale doit adopter une stratégie concurrentielle pour assurer sa pérennité dans un environnement pourvoir faire face aux évolutions de l'environnement de l'entreprise (la taille de l'entreprise, l'information, la communication et les changements stratégiques).

L'audit interne joue un rôle essentiel dans l'évaluation de ce système. Il vise non seulement à évaluer l'efficacité du contrôle interne, mais aussi la vérification de son existence, il est vital de porter l'attention sur l'importance croissante du rôle du contrôle interne au sein des organisations d'aujourd'hui, il permet à celui-ci de maîtriser son comportement et d'assurer la sécurité de ses membres.

La fonction d'audit interne performante, que le système de contrôle interne a été toujours considéré comme étant les meilleurs facteurs garant d'une bonne gouvernance de l'entreprise.

En Algérie, la profession d'audit est encore loin de ce qu'elle devrait être. Selon les professionnels d'audit, l'audit en Algérie, n'a pas connu une grande évolution.

En réponse à notre problématique, nous pouvons dire que les missions d'audit interne dans l'entreprise publique algérienne GESTIMAL Spa ne sont pas réellement menées, Cette situation de retard en termes de connaissance de nouvelles méthodes d'audit résulte du manque d'information, de communication, et des lacunes de formation. La cellule d'audit interne n'est pas encore dotée de moyens humains compétents pour mener à bien cette mission afin d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés, désormais, elle joue le rôle d'une fonction d'assistance à la direction.

C'est pour cette raison que notre objectif d'étude est de citer les limites de la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise d'une part et d'autre part de proposer une démarche d'audit on instaurant des normes internationales selon le référentiel IFACI.

A partir des résultats de notre étude, Et vue les faiblesses précédemment citées, nous pouvons infirmer notre première hypothèse qui stipule que la fonction d'audit est une profession normalisée mais au niveau de l'entreprise GESTIMAL Spa cette fonction n'applique ni le code déontologie ni les normes internationales.

Nous pouvons par contre confirmer les deux autres hypothèses à savoir :

L'auditeur interne ne peut plus se limiter à signaler les lacunes en matière de contrôle interne; il doit également jouer un rôle de dynamisation au sein de l'entreprise et apporter une plus-value. L'auditeur interne est appelé à réaliser de plus en plus des missions tournées vers le conseil faisant de l'auditeur un véritable consultant interne qui privilégie l'approche participative.

Toute mission d'audit interne doit être organisée par une démarche systématique menée par une équipe d'auditeurs. La méthodologie de conduite des missions d'audit interne s'articule autour de trois grandes phases : étude (préparation), vérification (réalisation) et conclusion. Il apparait évident que l'auditeur interne doit maîtriser les techniques et outils de son art car la maîtrise des outils et techniques apporte à l'auditeur interne l'objectivité dans ses constats.

A partir des résultats obtenus à travers cette étude, nous recommandons ce qui suit :

- La nécessité de renforcer le rôle de la fonction d'audit interne afin qu'il puisse améliorer la gouvernance d'entreprise ;

- La nécessité pour les entreprises de prendre en considération la gestion des risques comme une fonction clé pour l'activité de l'audit interne, et ce dans le but de garantir une gestion stratégique des risque ;

- L'application obligatoire de la fonction audit interne dans toutes les entreprises

- La nécessité pour les entreprises de faire des formations interne et externe pour ces auditeurs afin de les permettre de rester en contact avec toutes nouvelle en matière d'audit interne ;

- L'opportunité de la création d'un service d'audit interne peut être discutable pour des considérations organisationnelles, humaines et culturelles inhérentes à l'entreprise ;

- Donner plus d'indépendance aux auditeurs internes dans leur mission et surtout en ce qui concerne leur rattachement hiérarchique afin qu'ils puissent exercer leur activité avec plus d'efficacité et d'efficience ;

- Le suivi des évolutions des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne surtout en matière de gouvernance ;

- Le renforcement du rôle de comité d'audit au sein des entreprises afin d'assurer la fiabilité et la sincérité des informations financières fournis aux conseils d'administration ;

- Obliger l'entreprise de produire, lors de sa préparation d'un rapport final des états financiers, un autre rapport doit être appliqué qui exige l'éthique de travail sur les principes de la gouvernance d'entreprise.

Limites de la recherche à l'entreprise GESTIMAL SPA

Comme dans toute recherche, notre étude comporte un certain nombre de limites qu'il convient de souligner en vue de mieux saisir la portée de nos résultats.

- La mise en place de la fonction d'audit interne: Création de la structure d'audit interne très récemment durant le mois de Mars 2015.
- Les auditeurs internes est liée à la formation: Les auditeurs internes n'ont pas reçu des formations par des spécialistes en matière d'audit interne, ce qui nous a compliqué l'appréciation de la qualité d'audit interne;
- La méthodologie: Notre recherche a reposé non seulement sur les entretiens et les questionnaires avec les auditeurs internes mais aussi sur la consultation des rapports d'audit. Il se pose donc le problème de la volonté des auditeurs de collaborer et de divulguer les informations concernant leurs entreprises.

Bibliographie

Bibliographie :

Ouvrage :

- 1) ANTHONY.R.N , Planning and control systems, A Framewok for analysis, HBS, Boston, 1965 ;
- 2) BARBIER. E, « L’audit interne permanence et actualité », Edition d’organisation, France, 1996;
- 3) BÉCOUR J.C, BOUQUIN H « Audit Opérationnel: Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance », 3 édition, Economica, Paris, 2008;
- 4) BERTIN Elisabeth: « Audit interne : enjeux et pratiques à l’international », Groupe EYROLLES, Edition d’organisation ,2007 ;
- 5) BESSON. B, Possin. J.C, « L’audit d’intelligence économique », 2ème Edition Dunod, Paris, 2002;
- 6) BOUDRIGA Zeid, « L’audit interne : Organisation et Pratiques », Collection Azurite, 2012 ;
- 7) BRINK V.Z, Witt, H.N, “MODERN Internal Auditing”, JOHN Wiley & Sons, Inc, New York, 1982 ;
- 8) BURDA Michael, WYPLOSZ Charles et HOUARD Jean, «Macro économique: Une perspective européenne», traduit par Jean HOURAD publié par De Boeck University 2002;
- 9) CAMARA.M, KHOUMRI.J, « L’essentiel de l’audit comptable et financier », Edition Broché, Paris, 2009;
- 10) CODERRE.D, “Internal Audit- Efficiency through Automation”, Wiley, New Jersey, 2009;
- 11) DEGOS. J.G, « Origine et histoire de la comptabilité française», France, 2010 ;
- 12) DELOITTE, « Techniques de communication écrites et orales de l’auditeur », Offre de Feujo. I « Guide des audits, Quelles synergies gagnantes pour l’entreprise », Edition AFNOR, Saint-Denis, 2005 ;
- 13) ULIEN.D, « La conduite d’une mission d’audit interne », 2ème Edition Dunod, Paris, 1995 ;
- 14) JURIS Maroc, « L’audit et le contrôle interne », Le forum du droit marocain, Casablanca, Avril 2008 ;

- 15) IFACI : « La conduite d'une mission d'audit interne », DUNOD, paris, 1ère édition, 1991 ;
- 16) IFACI, IAS « Institut international de l'audit social », « Des mots pour l'audit », Imprimerie Compédit Beurgard S.A, Paris 1995 ;
- 17) IFACI, « Diplôme professionnel ; de l'audit interne : épreuve normes, contrôle interne, comptabilité », Juin 2010 ;
- 18) IFACI « Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne » Edition 2012 ;
- 19) KAHN. J, « Professional practice », Etats Unis, 2003;
- 20) KAPLAN. J, « Audinet : auditors guide to flowcharting », University of Toronto, 2000;
- 21) KEVIN.G, «Self assessment of internal control », Vermont, department of finance and management, April 2011,
- 22) KURIAN. T, « Social audit », Centre for Good Governance, Hyderabad, 2008;
- 23) LUTHI Thierry, BACQUEROET Daneil, « Améliorer la performance de votre entreprise », éditions d'organisation, Paris, 2011;
- 24) MIKOL A, « Forme d'audit : L'audit interne » encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », Economica, Paris, 2000 ;
- 25) MOELLER R, Witt, H.N, “Brink’s Modern Internal Auditing”, 5th, John Wiley & Sons, inc, New York, 1999;
- 26) MOELLER Robert, «Brink’s modern internal auditing », Seventh Edition John Wiley, Canada, 2009;
- 27) MONEREAU Michel, « Management des organisations touristiques : 1er et 2ème années », 2ème édition Bréal, Paris, 2008 ;
- 28) NANTERME. J. F, « Gestion de la qualité : Audits internes et externes », Université Strasbourg , 2001 ;
- 29) SARENS.G, De BEELDE.I, “The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions” International journal of auditing, 21 March 2007;
- 30) SCHICK Pierre “Mémento d'audit interne. Edition : Dunod”, Paris, 2007 ;
- 31) SCHICK. P, LEMANT. O, « Guide de self- audit: 184 items d'évaluation », Editions d'Organisation, Paris, 2001 ;

- 32) SCHICK .P, VERA.J, BOURROUILH-PARÈGE.O, « Audit interne et référentiels de risques », DUNOD, Paris 2010 ;
- 33) Spencer Pickett K.H, “The Essential Handbook of Internal Auditing”, John Wiley & Sons Ltd, England, 2005;
- 34) RENARD. J, « Théorie et pratique de l’audit interne. Editions d’Organisation, 4^{ième} édition 2002 ;
- 35) RENARD. J, « Théorie et pratique de l’audit interne », 6^{ème} Edition d’Organisations, Paris, 2007 ;
- 36) RENARD. J, « Théorie et pratique de l’audit interne », Editions d’Organisation, 7^{ième} édition 2010 ;
- 37) USAID, « Projet de Gouvernance Locale au Maroc Activités d’appui aux organes exécutifs d’audit et aux opérations d’inspection, Manuel d’audit Interne pour les Inspections Générales des Ministères », Maroc, 2007 ;
- 38) VATIER.R, « audit de la gestion sociale », Edition d’organisation, 1988;
- 39) VAURS. L, « Normes professionnelles de l’audit interne », Paris, 2006;
- 40) VILLALONGA Christophe, « Le guide du parfait Auditeur interne : Réussir des audits internes qualité, sécurité, environnement à valeur ajoutée » Edition LEXITIS, Paris, 2011 ;
- 41) Weber C.P, Kagermann H, Küting K, Kinney W, “Internal Audit Handbook”, Springer, Berlin, 2008

Article :

- 1) Article 40, Journal officiel, 27^{ième}, N°2, Mercredi 13 Janvier 1988

Site web :

http://www.ifaci.com/dl.php?table=bib_en_ligne&nom_file=prise_de_position_audit_interne_qualite_mai_2004_1.pdf&chemin=uploads/_ifaci consulté le 09 Avril 2015 ;

www.ifaci.org;

www.imacaudit.net;

http://www.memoireonline.com/10/12/6394/m_Audit-interne-et-gestion-desrisquesoperationnels36.html/;

www.sribd.com;

www.theiia.org.

Annexes

Annexe n° 01 : Questionnaire d'évaluation global du SCI de l'entreprise à travers ses composants:

1- L'environnement de contrôle:

† **L'intégrité et l'éthique :**

- Le règlement intérieur est-il mis à la disposition de tous les employés de l'entreprise ?
Oui Non
- Existe-t-il un code de conduite défini par le management ? **Oui Non**
- Le code de conduite reflète-t- il la culture de l'entreprise ? **Oui Non**
- Ce code de conduite est-il respecté par l'ensemble des employés ainsi que le management ? **Oui Non**
- En cas de l'inexistence du code de conduite ; les valeurs d'éthique existent-elles d'une manière informelle? **Oui Non**
- Les dirigeants prévoient-ils des mesures de sanction à l'encontre des auteurs de violation de code de conduite ? **Oui Non**

† **L'engagement du personnel à un niveau de compétence approprié :**

- Le management a-t-il déterminé le niveau de compétence souhaité pour chaque poste ?
Oui Non
- Y'a-t-il des mesures appropriées par le management afin de promouvoir la compétence du personnel ? **Oui Non**

† **Le style du management :**

- Le style du management vise t-il à donner l'exemple tant par la parole que par l'acte ?
Oui Non
- L'encadrement attache t-il une grande importance au système de contrôle interne ?
Oui Non

† **Le conseil d'administration et le comité d'audit :**

- La stratégie définie par le conseil d'administration est-elle cohérente avec les objectifs de l'entreprise ? **Oui Non**
- Le conseil d'administration exerce t-il le contrôle sur la gestion de l'entreprise ?
- Parmi les actionnaires, y'a-t-il une banque ? **Oui Non**

- En Algérie, les banques en tant que des actionnaires exercent-elles le contrôle sur les entreprises ? **Oui Non**
- L'entreprise est-elle dotée d'un comité d'audit ? **Oui Non**
- La comité d'audit se réunit-il en aparté avec le directeur financier, les auditeurs internes et les auditeurs externes pour discuter du processus d'établissement des informations financières, du système de contrôle interne, des commentaires et des recommandations significatives, ainsi que des performances des dirigeants ? **Oui Non**
- Le conseil d'administration et le comité d'audit reçoivent-ils des informations confidentielles ? **Oui Non**

† **La structure organisationnelle :**

- La structure organisationnelle de l'entreprise est-elle adaptée à la :
 - L'âge et la taille de l'entreprise
 - Le système technique
 - L'environnement
 - Le pouvoir
- Y'a-t-il une définition des responsabilités de chaque membre de l'entreprise ainsi que de ses limites ? **Oui Non**

† **Les politiques et pratiques en matière de ressources humaines :**

- Les politiques et pratiques en matière de ressources humaines tiennent-elles les valeurs éthiques et d'intégrités ? **Oui Non**
 Ex : les politiques en matière de recrutement exigent-elles l'obtention du casier judiciaire des candidats ?

- Les politiques en matière de ressources humaines sont-elles mises en oeuvre d'une manière efficace ? **Oui Non**
- L'entreprise recrute-t-elle des personnes dignes de confiance et qui possèdent des expériences à la mesure du poste ? **Oui Non**
- Existe-t-il une description de postes ou d'autres moyens qui définissent les tâches correspondant aux postes ? **Oui Non**
- Le processus de formation fait-il l'objet d'une attention particulière ? **Oui Non**

- Y'a-t-il des actions appropriées en cas de non adhésion du personnel à ces politiques ?

Oui Non

- Le système de rémunération est –il flexible ? **Oui Non**

† **La délégation de pouvoir et de responsabilité:**

- Les délégations de pouvoir sont- elles compatibles avec les responsabilités attribuées ?

Oui Non

- Les effectifs sont-ils adéquats en rapport avec la taille de l'entreprise, la nature et la complexité des activités et des systèmes ? **Oui Non**

- Le service dispose-t-il du personnel adéquat en nombre et en compétence pour remplir ses objectifs ? **Oui Non**

2- La gestion des risques :

† **Les objectifs généraux :**

- Quels sont les objectifs généraux de l'entreprise ?
- Les objectifs généraux sont-ils communiqués de façon efficace à l'ensemble du personnel et au conseil d'administration? **Oui Non**
- Les moyens consacrés à la réalisation des objectifs sont-ils suffisants ? **Oui Non**
- Les conditions favorables pour la réalisation des objectifs (les facteurs clés de succès) ont-ils été identifiés ? **Oui Non**

† **Les objectifs liés à l'activité :**

- Direction a-t-elle mis en place des objectifs pour chacune de ses activités ? **Oui Non**
- Ces objectifs sont-ils compris par le personnel concerné à la réalisation de cette activité ? **Oui Non**
- Les moyens consacrés à la réalisation des objectifs sont-ils suffisants ? **Oui Non**
- Existe-t-il une corrélation entre les objectifs liés à l'activité et les objectifs généraux ? **Oui Non**

† **L'identification des risques :**

- Les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs ont-ils été identifiés ? **Oui Non**
- Quels sont les techniques utilisées pour l'identification des risques ?

- Existe-il une cartographie de risques ? **Oui Non**
- Les dirigeants tiennent-ils compte des risques ayant trait : **Oui non**
 - Au climat social
 - Aux ressources d’approvisionnement
 - Aux évolutions technologiques
 - Aux exigences du créancier
 - À l’attente économique
 - Au contexte politique
 - A la réglementation
 - Aux catastrophes naturelles
 - Aux ressources humaines
 - Au financement

† **L’analyse de risques**

- Le risque est-il analysé, sur quelle base?
- Y’a-t-il un seuil ou d’autres mesures formels qui déterminent la gravité du risque ? **Oui Non**
- L’analyse de risques se fait-elle d’une manière informelle? **Oui Non**

† **Le traitement des risques :**

- Tous les risques identifiés font-ils l’objet d’une catégorisation en vue de leur traitement ?
 - A éviter
 - A transférer
 - A minimiser
 - A accepter

3- Les activités de contrôle :

- Existe-t-il un bon système d’information ? **Oui Non**
- Le système d’information est-il cohérent par rapport aux objectifs généraux ? **Oui Non**
- Les fonctions d’autorisation, d’enregistrement, financement sont-t elles incompatibles (séparables) ? **Oui Non**

- Les tâches effectuées sont-elles supervisées ? **Oui Non**
- Les progrès réalisés sont-ils mesurés ? **Oui Non**

4-L'information et la communication :

† L'information :

- Les informations sont-elles obtenues aussi bien en externe qu'en interne et permettent-elles aux dirigeants d'évaluer les performances de l'entreprise par rapport aux objectifs ? **Oui Non**
- Existe-t-il des mécanismes permettant d'obtenir des informations externes pertinentes sur les conditions de marché, les concurrents, les changements survenu dans les domaines législatifs et règlementaires, et d'ordre économiques ? **Oui Non**
- Les informations générées en interne qui s'avèrent essentielles pour la réalisation des objectifs que s'est fixée l'entreprise, y compris celles relatives aux facteurs-clés de réussite, sont-elles identifiées et communiquées régulièrement aux personnes intéressées ? **Oui Non**
- Les responsables reçoivent-ils des informations analytiques qui leur permettent de prendre des mesures appropriées ? **Oui non**
- Ces informations sont-elles :
 - Fiables **Oui Non**
 - Disponibles en temps voulu **Oui Non**
 - A jour **Oui Non**
- Le système d'information est-il développé par les ressources intellectuelles de l'entreprise ? **Oui Non**

† La communication :

- Les employés ont-ils connaissance des objectifs propres à leurs tâches et de ce qui est attendu d'eux ? **Oui Non**
- Les tâches et responsabilités en matière de contrôle interne attribuées au personnel sont elles communiquées de façon clair ? **Oui Non**
- Les membres du personnel ont-ils connaissances des objectifs propres de leurs activités ? **Oui Non**
- Y'a-t-il une interaction entre les membres du personnel ? **Oui Non**

- Les responsables permettent-ils à l'ensemble du personnel de donner des suggestions ?
Oui Non
- Existe-t-il des canaux de communication qui permettent au personnel de dénoncer des faits présumés inconvenants ? **Oui Non**
- Les membres du personnel utilisent-ils vraiment ces canaux de communication ? **Oui Non**
- Les personnes dénonçant ont-ils la garantie de l'immunité contre d'éventuelles représailles ? **Oui Non**
- Existe-t-il l'anonymat ? **Oui Non**
- Les responsables sont-ils à l'écoute des employés ? **Oui Non**

5-Le pilotage :

† Le pilotage permanent :

- La conduite des activités régulières de gestion permet-elle de fournir l'assurance que le système de contrôle interne continue de fonctionner ? **Oui Non**
- Les informations provenant des parties prenantes externes corroborent-elles les informations d'origine interne ou révèlent-elles des problèmes ? **Oui Non**
- L'organigramme de l'entreprise et les procédures de supervision permettent-ils d'identifier les faiblesses ? **Oui Non**
- Les informations enregistrées dans le système comptable sont-elles périodiquement comparées aux résultats du contrôle physique ?
- Combien de fois faites-vous l'inventaire physique par an ?
- Les auditeurs internes et externes émettent-ils régulièrement des recommandations et des conseils afin de renforcer le système de contrôle interne ? **Oui Non**
- Les recommandations et les conseils des auditeurs sont-ils pris en compte par le personnel de l'entreprise ? **Oui Non**
- Séminaires de formation et les réunions de planification apportent-ils des informations quant à l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne ? **Oui Non**
- Est-il périodiquement demandé au personnel s'il comprend le code de conduite, s'il s'y conforme et s'il effectue régulièrement les opérations de contrôle importante ?
Oui Non

- Ces déclarations sont-elles vérifiées ? **Oui Non**
- Les autorités de tutelle communiquent-elles des informations liées à la conformité et à d'autres questions concernant le fonctionnement du système de contrôle interne ? **Oui Non**
- Les contrôles qui auraient pu permettre de prévenir ou détecter les anomalies mais qui n'ont pas fonctionné, sont-ils amendés ? **Oui Non**

† **Le pilotage ponctuel :**

- Quelles sont l'étendue et la fréquence des évaluations ponctuelles du système de contrôle interne ?
- Le processus d'évaluation et les méthodologies utilisées sont-ils pertinents ? **Oui Non**
- Les personnes effectuant l'évaluation ont-elles les connaissances et les compétences requises ? **Oui Non**
- Les personnes effectuant l'évaluation organisent-elles des réunions afin d'arrêter et de coordonner le processus d'évaluation ? **Oui Non**
- Le processus d'évaluation est-il géré par un responsable investi de l'autorité requise ?
- Les évaluations ponctuelles sont-elles suffisamment approfondies ? **Oui Non**
- La documentation est-elle suffisante et adéquate ? **Oui Non**

Annexe n° 02 : Guide d'évaluation des auditeurs internes

- Existe-il une fonction d'audit interne au niveau de l'entreprise ? **Oui Non**
- Quelle est la date de la mise en place de la fonction d'audit interne ?
- Quelle est l'organisation de la fonction d'audit interne :
 - centralisée
 - décentralisée
- La fonction d'audit interne est rattachée au :
 - Conseil d'administration
 - comité d'audit
 - Direction générale
 - Direction opérationnelle
- Existe-t-il un code de conduite défini par le management ? **Oui Non**
- Le recrutement des auditeurs internes fait-il l'objet d'une sélection objective ? **Oui Non**
- Les auditeurs internes sont-ils déchargés de toute fonction opérationnelle ? **Oui Non**
- Les objectifs, les responsabilités, le champ d'application des auditeurs internes sont-ils définis dans une charte d'audit ? **Oui Non**
- La conception et la mise en place des procédures sont-elles confiées à des services autres que l'audit interne ? **Oui Non**
- La fonction d'audit interne couvre-t-elle les domaines techniques ? **Oui Non**
- Les auditeurs internes reçoivent des formations en matière d'audit par des spécialistes ?
Oui Non
- Quel est le niveau de formation de l'auditeur interne ?
 - Licencié en comptabilité
 - Licencié en finance
 - Audit et contrôle de gestion
 - Ingénieur
- Quel est le nombre des auditeurs ?
 - Un seul
 - Un auditeur avec son responsable d'audit
 - 2 auditeurs avec un responsable d'audit
 - 3 auditeurs avec leur responsable d'audit
- Les missions d'audit interne sont-elles planifiées en fonction de trois phases : étude, vérification, conclusion ? **Oui o Non o**

- Y'a-t-il un ordre de mission émanant d'une autorité hiérarchique qui définit le rôle, le positionnement de la fonction d'audit interne, le mode d'intervention et officialise les règles déontologiques ? **Oui o Non o**
- La charte de l'audit interne définit-elle :
 - Les missions et responsabilités ? **Oui o Non o**
 - Les normes de travail ? **Oui o Non o**
 - L'organisation et le processus d'audit ? **Oui o Non o**
 - La référence aux principes, codes, normes en vigueur dans le groupe ? **Oui o Non**
 - La charte de l'audit interne a-t-elle été révisée au cours des deux dernières années ? **Oui o Non o**

† **La phase d'étude :**

- Est-ce que la phase d'étude est organisée par un plan d'approche qui s'appuie sur :
 - Une prise de connaissance du domaine à auditer.
 - Une décomposition du sujet de la mission en objets auditables : décomposition selon la chronologie ou par arborescence sémantique?
 - Une prise de conscience des risques et opportunités d'amélioration que l'on peut rencontrer dans le domaine : quels sont les points que l'on doit examiner ? **Oui Non**
- Les auditeurs établissent-ils un tableau de risques qui structure la présentation de leurs analyses et conclusions? **Oui Non**
- Les auditeurs internes produisent-ils un rapport d'orientation qui formalise les axes d'orientation et ses limites ? **Oui Non**

† **La phase de vérification :**

- Les auditeurs internes entament-ils la phase de vérification par la réalisation d'un programme de travail qui définit, répartit dans l'équipe, planifie et suit les travaux des auditeurs ? **Oui Non**
- Les auditeurs utilisent-ils les feuilles de couvertures et la feuille de révélation et d'analyse de problèmes (FRAP)? **Oui Non**

† La phase de conclusion :

- La phase de conclusion est - elle débutée par la réalisation d'une ossature du rapport élaborée à partir des conclusions figurant sur les feuilles de couvertures et des problèmes figurant sur les FRAP ? **Oui Non**
- Les auditeurs internes effectuent -ils le compte rendu final au site à la fin du travail terrain afin de faire part de leurs conclusions aux principaux responsables audités ? **Oui Non**
- Avant de produire le rapport d'audit, les auditeurs internes établissent -ils un projet d'audit qui comporte leurs constats et leurs recommandations ? **Oui Non**
- Les auditeurs internes organisent-ils des réunions de validation sur le terrain afin de recueillir l'avis des audités impliqués dans la mission sur leurs conclusions ? **Oui Non**
- La fonction d'audit interne dispose -t elle des techniques d'audit ? **Oui Non**
 - La narration
 - L'interview
 - Le rapprochement
 - L'interrogation des fichiers informatiques
 - Le diagramme de circulation
 - Le sondage statistique
 - Le questionnaire de contrôle interne
 - La grille de séparation des tâches
- L'internet et l'intranet sont -ils utilisés ? **Oui Non**
- Y'a-t-il une concertation entre les auditeurs et les audités lors de la mission d'audit?
- Le plan d'action (les réponses des audités aux recommandations) est -il inclut dans le rapport d'audit ? **Oui Non**
- Le suivi des recommandations est -il systématique ? **Oui Non**
- Y 'a-t-il une relation entre les auditeurs internes et les auditeurs externes (le change de documents et d'informations) ? **Oui Non**
- Les recommandations sont elles acceptées par les audités ? **Oui Non**
- Y'a -t-il des demandes spontanées des missions d'audit par les responsables opérationnels ?
- Les auditeurs internes prennent-ils en compte le rapport coût/ efficacité lors de l'élaboration des recommandations ? **Oui Non**
- Les auditeurs internes effectuent -ils des missions d'audit de :
 - Financière et comptable
 - Opérationnelle

- Stratégique

• Le champ d'intervention des auditeurs interne a couvert les domaines suivants :

- Ressources humaines
- L'informatique
- La production
- De réserves
- Les achats
- Le commercial
- La recherche des fraudes
- La qualité
- L'environnement

Compétences et expérience :

- La structure et la composition de l'équipe d'audit interne sont-elles en adéquation avec les recommandations de l'IFACI ?
 - Très satisfaisant o Satisfaisant o Perfectible o
- Les auditeurs internes ont –ils reçu une formation suffisante en matière du nouveau système comptable IAS/IFRS ? **Oui Non**
- Au regard du travail réalisé au cours des 12 derniers mois, l'audit interne semble-t-il disposer du personnel adéquat, ayant les compétences nécessaires dans divers domaines spécialisés, tels que l'informatique et la trésorerie ?
 - Oui o Non o
- L'équipe d'audit interne bénéficie-t-elle d'un programme de formation continue adéquat ?
- Veuillez évaluer le degré d'indépendance de l'audit interne par rapport aux activités qu'il doit contrôler.
 - Très satisfaisant o Satisfaisant o Perfectible o
- Comment évalueriez-vous la confiance du comité dans l'audit interne ?
 - Très satisfaisant o Satisfaisant o Perfectible o

- **Communication**

- L'audit interne a-t-il assisté à toutes les réunions du comité d'audit auxquelles il devait assister ?
 - Oui o Non o
- L'audit interne a-t-il émis des rapports de façon suffisamment régulière ? Oui o Non o

Performances

Veillez évaluer la qualité du plan d'audit interne en termes de :

- Exhaustivité, clarté, ponctualité :
 - Très satisfaisant o Satisfaisant o Perfectible o
- Couverture des zones à risque élevé :
 - Très satisfaisant o Satisfaisant o Perfectible o
- Tests du cadre du contrôle interne et des contrôles-clés :
 - Très satisfaisant o Satisfaisant o Perfectible o
- Le plan d'audit interne initial a-t-il laissé des points significatifs non couverts ?
 - Oui o Non o
- Comment évaluez-vous l'étendue des travaux de l'audit interne telle qu'elle était décrite dans le plan d'audit ?
 - Très satisfaisant o Satisfaisant o Perfectible o
- D'après les rapports remis au comité, était-il évident que l'audit interne :
 - Ait réalisé les travaux prévus dans le plan ?
 - Oui o Non o
 - Ait respecté le calendrier convenu au préalable ?
 - Oui o Non o
- Existe-t-il une coordination efficace entre les travaux de l'audit interne et ceux de l'audit externe ?
 - Oui o Non o
- Considérez-vous que l'audit interne a apporté une valeur ajoutée à l'entité ?
 - Oui o Non o
- De manière générale, comment évalueriez-vous les performances de l'audit interne?

Annexe N° 03: CAISSE - BANQUE**Objectifs de contrôle**

- a- S'assurer que les séparations de fonctions est suffisantes ;
- b- S'assurer que le système de tenue et de la comptabilisation de la caisse est fiable ;
- c- S'assurer que les soldes de caisse et banques enregistrés dans les livres comptables reflètent la réalité.

Objectif de contrôle

- a- S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes :**

Fonctions	Personnel concerné					Commentaire
	Chef de S F C	CHEF DE SEVICE M/G	DIRECTEUR DE L'UNITE	DAF	DG	
Tenue de la caisse		X				
Détention des chèques reçus des clients	X					
Détention des carnets chèques				X		
Préparation des chèques				X		
Approbation des pièces justificatives			X	X		
Signature des chèques				X	X	
Annulation des pièces justificatives	X		X			

Envoi des chèques	X	X				
Liste des chèques reçus des clients						
Liste des chèques reçus au courrier						
- Tenues des comptes clients	X					
- Tenues des comptes fournisseurs	X					
Réception des relevés bancaires	X					
Comparaison de la liste des chèques reçus au courrier avec les bordereaux de remise en banque et avec le journal de trésorerie	X					
Accès à la comptabilité générale	X					
Tenue de journal vente	X					
Préparation des factures clients						Commerciale
Imputation comptable et enregistrement des écritures	X					Avec un cadre comptable
- Etablissement du bilan fiscal	X			X		Avec le contrôleur de gestion
- Etablissement du bilan comptable	X			X		
- Analyses des comptes	X					
- Rapport de gestion	X					
L'établissement de rapprochements bancaire	X					Avec DFC

b- S'assurer que le système de tenue de la comptabilité est fiable et reflète la réalité

Questions	Oui	Non	Commentaires
S'assurer que les factures et les pièces comptables est d'une façon chronologique	X		
Existe-t-il un contrôle sur :			
- Imputation comptable	X		
- Comptabilisations des immobilisations	X		
- Soldes débiteurs des frs	X		
- Contrôle de la validation à la saisie des achats	X		
S'assurer s'il existe-t-il			
- Un état de rapprochement mensuel bancaire, avec un retrait d'un relevé bancaire et le grand livre.	X		
- P.V Arrêt de caisse mensuel (avec rapprochement avec un brouillard de caisse et un grand livre)	X		
- Etat arrêt carburant chaque mois avec un rapprochement avec les moyens généraux	X		
- Existe-t-il un rapprochement mensuel avec le service commercial zone par zone		X	
Le volume d'achats est respecté par rapport au budget prévisionnel ?		X	
Existe-t-il un suivi entre le budget prévisionnel et les réalisations	X		Contrôleur de gestion
- Les canevas sont faits mensuellement avant le 07 jrs du mois suivant	X		
- rapprocher ces documents avec le DLG COMPTA avant la signature de DG	x		

- Virement bancaire se fait en trois exemplaires	X		
- Le chèque établi est remis au bénéficiaire contre accusé de réceptions	X		
Rapprochement de l'inventaire physique des stocks avec l'inventaire comptable	X		
Existe-t-il un rapport de mission avant la libération des frais de mission		X	
Existe-t-il un inventaire physique ou moins une fois par un ?	X		
Existe-t-il une couverture suffisante d'assurances pour le matériel informatique et véhicules de la société ?	X		
Contrôle des procédures d'accès au logiciel de trésorerie		X	
Existe-t-il un brouillard chéquier ?	X		
Les Chèques annulés sont correctement conservés ?	X		
Existe-t-il un système d'archivage électronique pour la base comptabilité ?		X	
les pièces originales sont bien conservées (10 ans)	X		
La caisse est elle tenue d'après un système de fonds fixes ?	X		
Le volume de la caisse semble t'il correspondre aux besoins normaux de la société sans les dépasser	X		
La sécurité du fonds est elle bien assurée ?	X		
Les chèques de réapprovisionnement sont ils établissent:			
- Au nom du responsable du fond de caisse ?	X		
- Sur présentation du journal ou du récapitulatif des dépenses de caisse ?	X		
Des documents dument autorisés sont-ils créés ou reçus pour toute dépenses par caisse ?	X		

Demandes d'achats, bon de commandes, bon de réception sont numérisés et classés	X		
L'imputation des dépenses est elle vérifiée par un responsable ?	X		
Des vérifications surprises des espèces en caisse sont elles effectuées par des responsables ?		X	
Ces vérifications donnent elles lieu à des rapports ou des indications sur le livre de caisse ?		X	
Les intérêts et les agios débités par la banque sont ils vérifiés régulièrement ?	X		
En ce qui concerne les chèques tirés depuis une longue date et non encore présentés en banque			
- Font-ils l'objet de recherches (Correspondance avec le bénéficiaire...)	X		
- Sont-ils contre passés à la fin de la période légale de validité	X		
Les procédures de rapprochement comprennent elles :			
- Une comparaison entre les relevés envoyés par la banque avec le journal de banque, quant aux numéros et montant ?	X		
- L'examen des chèques annulés	X		
Le rapprochement est il revu chaque mois par un cadre ou un employé responsable ?	X		

Conclusion

- La séparation des tâches est non respectée ;
- Absence de séparation de taches entre les finances et la comptabilité ;
- Absence de séparation de taches entre la direction générale et de l'unité Rouïba-Réghaia ;
- Absence de procédures de gestion et le manuel de comptabilité.

Annexes N°04 : Les normes IFACI**NORMES DE QUALIFICATION****1000 – Mission, pouvoirs et responsabilités**

La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne, être cohérents avec la définition de l'audit interne, le Code de Déontologie ainsi qu'avec les *Normes*. Le responsable de l'audit interne doit revoir périodiquement la charte d'audit interne et la soumettre à l'approbation de la Direction Générale et du Conseil.

Interprétation

La charte d'audit interne est un document officiel qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de cette activité. La charte définit la position de l'audit interne dans l'organisation y compris la nature de la relation fonctionnelle entre le responsable de l'audit interne et le Conseil ; autorise l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la réalisation des missions; définit le champ des activités d'audit interne. L'approbation finale de la charte d'audit interne relève de la responsabilité du Conseil.

1000. A1 - La nature des missions d'assurance réalisées pour l'organisation doit être définie dans la charte d'audit interne. S'il est prévu d'effectuer des missions d'assurance à l'extérieur de l'organisation, leur nature doit être également définie dans la charte d'audit interne.

1000. C1 - La nature des missions de conseil doit être définie dans la charte d'audit interne.

1010 - Reconnaissance de la Définition de l'Audit Interne, du Code de Déontologie ainsi que des Normes dans la charte d'audit interne

Le caractère obligatoire de la Définition de l'Audit Interne, du Code de Déontologie ainsi que des *Normes* doit être reconnu dans la charte d'audit interne. Le responsable de l'audit interne présente la Définition de l'Audit Interne, le Code de Déontologie ainsi que les *Normes* à la Direction Générale et au Conseil.

1100 – Indépendance et objectivité

L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité.

Interprétation

L'indépendance c'est la capacité de l'audit interne à assumer, de manière impartiale, ses responsabilités. Afin d'atteindre un degré d'indépendance nécessaire et suffisant à l'exercice de ses responsabilités, le responsable de l'audit interne doit avoir un accès direct et non restreint à la Direction Générale et au Conseil. Cet objectif peut être atteint grâce à un double rattachement. Les atteintes à l'indépendance doivent être appréhendées à différents niveaux :

- *Au niveau de l'auditeur interne ;*
- *Au niveau de la conduite de la mission ;*
- *Au niveau de l'audit interne et de son positionnement dans l'organisation.*

L'objectivité est une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions de telle sorte qu'ils soient certains de la qualité de leurs travaux menés sans compromis. L'objectivité implique que les auditeurs internes ne subordonnent pas leur propre jugement à celui d'autres personnes. Comme pour l'indépendance, les atteintes à l'objectivité doivent être appréhendées au niveau de :

- *L'auditeur interne ;*
- *La conduite de la mission ;*
- *L'audit interne et de son positionnement dans l'organisation.*

1110- Indépendance dans l'organisation

Le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique suffisant au sein de l'organisation pour permettre au service d'audit interne d'exercer ses responsabilités. Le responsable de l'audit interne doit confirmer au Conseil, au moins annuellement, l'indépendance de l'audit interne au sein de l'organisation.

Interprétation

L'indépendance au sein de l'organisation est atteinte lorsque le responsable de l'audit interne rapporte fonctionnellement au Conseil.

Les relations fonctionnelles impliquent, par exemple, que le Conseil : - approuve la charte d'audit interne ; - approuve le plan d'audit interne fondé sur l'approche par les risques ; - soit destinataire des informations adressées par le responsable d'audit relatives à la réalisation du plan d'audit ou de tout autre sujet afférent à l'audit interne ; - approuve les décisions liées à la nomination et à la révocation du responsable de l'audit interne ; - demande des informations pertinentes au management et au responsable de l'audit interne pour déterminer l'adéquation du périmètre et des ressources de l'audit interne.

1110. A1 -- L'audit interne ne doit subir aucune ingérence lors de la définition de son champ d'intervention, de la réalisation du travail et de la communication des résultats.

1111 - Relation directe avec le Conseil

Le responsable de l'audit interne doit pouvoir communiquer et dialoguer directement avec le Conseil.

1120 – Objectivité individuelle

Les auditeurs internes doivent avoir une attitude impartiale et dépourvue de préjugés, et éviter tout conflit d'intérêt.

Interprétation

Est considérée comme un conflit d'intérêt, une situation dans laquelle un auditeur interne, qui jouit d'une position de confiance, a un intérêt personnel ou professionnel venant en concurrence avec ses devoirs et responsabilités. De tels intérêts peuvent empêcher l'auditeur d'exercer ses responsabilités de façon impartiale. Un conflit d'intérêt peut exister même si aucun acte contraire à l'éthique ou malhonnête n'a été commis. Un conflit d'intérêt peut créer une situation susceptible d'entamer la confiance en l'auditeur interne, au service d'audit interne et en la profession. Un conflit d'intérêt peut compromettre la capacité d'un individu à conduire ses activités et exercer ses responsabilités de manière objective.

1130 – Atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité

Si l'indépendance ou l'objectivité des auditeurs internes sont compromises dans les faits ou même en apparence, les parties concernées doivent en être informées de manière précise. La forme de cette communication dépendra de la nature de l'atteinte à l'indépendance.

Interprétation

Parmi les atteintes à l'indépendance du service d'audit interne et à l'objectivité individuelle, peuvent figurer les conflits d'intérêts personnels, les limitations du champ d'un audit, les restrictions d'accès aux dossiers, aux personnes et aux biens, ainsi que les limitations de ressources telles que des limitations financières. L'identification des parties qui devraient être informées d'une atteinte à l'objectivité et l'indépendance dépend d'une part des attentes de la Direction Générale et du Conseil, telles que décrites dans la charte d'audit interne, en termes de responsabilités de l'audit interne et du responsable d'audit interne, et d'autre part de la nature de cette atteinte.

1130. A1 Les auditeurs internes doivent s'abstenir d'auditer des opérations particulières dont ils étaient auparavant responsables. L'objectivité d'un auditeur interne est présumée altérée lorsqu'il réalise une mission d'assurance pour une activité dont il a eu la responsabilité au cours de l'année précédente.

1130. A2 – Les missions d'assurance concernant des fonctions dont le responsable de l'audit a la charge doivent être supervisées par une personne ne relevant pas de l'audit interne.

1130. C1 – Les auditeurs internes peuvent être amenés à réaliser des missions de conseil liées à des opérations dont ils ont été auparavant responsables.

1130. C2 – Si l'indépendance ou l'objectivité des auditeurs internes sont susceptibles d'être compromises lors des missions de conseil qui leur sont proposées, ils doivent en informer le client donneur d'ordre avant de les accepter.

1200 – Compétence et conscience professionnelle

Les missions doivent être conduites avec compétence et conscience professionnelle.

1210 – Compétence

Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'équipe

d'audit interne doit collectivement posséder ou acquérir les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités.

Interprétation :

Les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences sont une expression générique utilisée pour décrire la capacité professionnelle dont les auditeurs internes doivent disposer pour pouvoir exercer efficacement leurs responsabilités professionnelles. Les auditeurs internes sont encouragés à démontrer leurs compétences en obtenant des certifications et qualifications professionnelles appropriées telles que le CIA (Certified Internal Auditor) et tout autre diplôme promu par l'IIA ou par d'autres organisations professionnelles appropriées.

1210. A1 – Le responsable de l'audit interne doit obtenir l'avis et l'assistance de personnes qualifiées si les auditeurs internes ne possèdent pas les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de tout ou partie de leur mission.

1210. A2 – Les auditeurs internes doivent posséder des connaissances suffisantes pour évaluer le risque de fraude et la façon dont ce risque est géré par l'organisation. Toutefois, ils ne sont pas censés posséder l'expertise d'une personne dont la responsabilité première est la détection et l'investigation des fraudes.

1210. A3 - Les auditeurs internes doivent posséder une connaissance suffisante des principaux risques et contrôles relatifs aux technologies de l'information, et des techniques d'audit informatisées susceptibles d'être mises en œuvre dans le cadre des travaux qui leur sont confiés. Toutefois, tous les auditeurs internes, ne sont pas censés posséder l'expertise d'un auditeur dont la responsabilité première est l'audit informatique.

1210. C1 – Le responsable de l'audit interne doit décliner une mission de conseil ou obtenir l'avis et l'assistance de personnes qualifiées si les auditeurs internes ne possèdent pas les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de tout ou partie de la mission.

1220 – Conscience professionnelle

Les auditeurs internes doivent apporter à leur travail la diligence et le savoir-faire que l'on peut attendre d'un auditeur interne raisonnablement averti et compétent. La conscience professionnelle n'implique pas l'infaillibilité.

1220. A1 – Les auditeurs internes doivent apporter tout le soin nécessaire à leur pratique professionnelle en prenant en considération les éléments suivants :

- L'étendue du travail nécessaire pour atteindre les objectifs de la mission ;
- La complexité relative, la matérialité ou le caractère significatif des domaines auxquels sont appliquées les procédures propres aux missions d'assurance ;
- L'adéquation et l'efficacité des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle ;
- La probabilité d'erreurs significatives, de fraudes ou de non-conformité;
- Le coût de la mise en place des contrôles par rapport aux avantages escomptés.

1220. A2 – Pour remplir ses fonctions avec conscience professionnelle, l'auditeur interne doit envisager l'utilisation de techniques informatiques d'audit et d'analyse des données.

1220. A3 – Les auditeurs internes doivent exercer une vigilance particulière à l'égard des risques significatifs susceptibles d'affecter les objectifs, les opérations ou les ressources. Toutefois, les procédures d'audit seules, même lorsqu'elles sont menées avec la conscience professionnelle requise, ne garantissent pas que tous les risques significatifs seront détectés.

1220. C1 – Les auditeurs internes doivent apporter à une mission de conseil toute leur conscience professionnelle, en prenant en considération les éléments suivants :

- Les besoins et attentes des clients, y compris sur la nature, le calendrier et la communication des résultats de la mission ;
- La complexité de celle-ci et l'étendue du travail nécessaire pour atteindre les objectifs fixés ;
- Son coût par rapport aux avantages escomptés.

1230 – Formation professionnelle continue

Les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue.

1300 – Programme d'assurance et d'amélioration qualité

Le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne.

Interprétation

Un programme d'assurance et d'amélioration qualité est conçu de façon à évaluer :

- La conformité de l'audit interne avec la Définition de l'Audit Interne et les Normes ;

- Le respect du Code de Déontologie par les auditeurs internes. Ce programme permet également de s'assurer de l'efficacité et de l'efficience de l'activité d'audit interne et d'identifier toutes opportunités d'amélioration.

1310 – Exigences du programme d'assurance et d'amélioration qualité

Le programme d'assurance et d'amélioration qualité doit comporter des évaluations tant internes qu'externes.

1311 – Évaluations internes

Les évaluations internes doivent comporter : - une surveillance continue de la performance de l'audit interne ; - des revues périodiques, effectuées par auto-évaluation ou par d'autres personnes de l'organisation possédant une connaissance suffisante des pratiques d'audit interne.

Interprétation

La surveillance continue fait partie intégrante de la supervision quotidienne, de la revue et du suivi de l'activité d'audit interne. La surveillance continue est intégrée dans les procédures et les pratiques courantes de gestion du service d'audit interne. Ce contrôle utilise les processus, les outils et les informations nécessaires à l'évaluation du service d'audit interne en termes de conformité à la Définition de l'Audit Interne, au Code de Déontologie et aux Normes.

Les revues périodiques sont conduites pour évaluer également la conformité du service d'audit interne à la Définition de l'Audit Interne au Code de Déontologie et aux Normes. Une connaissance suffisante des pratiques d'audit interne suppose au moins la compréhension de l'ensemble des éléments du cadre de référence international des pratiques professionnelles.

1312 – Évaluations externes

Des évaluations externes doivent être réalisées au moins tous les cinq ans par un évaluateur ou une équipe qualifiés, indépendants et extérieurs à l'organisation. Le responsable de l'audit interne doit s'entretenir avec le Conseil au sujet :

- Du besoin d'augmenter la fréquence de ces évaluations externes ;
- Des qualifications de l'évaluateur ou de l'équipe d'évaluation externes ainsi que de leur indépendance y compris au regard de tout conflit d'intérêt potentiel.

Interprétation

Un évaluateur ou une équipe d'évaluateurs qualifiés possèdent des compétences dans deux domaines : la pratique professionnelle de l'audit interne et le processus d'évaluation externe. Ces compétences peuvent être démontrées à travers une combinaison d'expériences professionnelles et de connaissances théoriques. L'expérience acquise dans des organisations de taille, de complexité, de secteur d'activité ou d'industrie, et de problématiques techniques similaires est à privilégier. Dans le cadre d'une équipe d'évaluation, il n'est pas nécessaire que chaque membre de l'équipe possède toutes les compétences requises ; c'est l'équipe dans son ensemble qui est qualifiée.

Le responsable de l'audit interne doit se servir de son jugement professionnel pour apprécier si un évaluateur ou une équipe d'évaluation possède suffisamment de compétences pour pouvoir mener à bien la mission d'évaluation.

La personne ou l'équipe qui procèdent à l'évaluation doivent être indépendantes de l'organisation dont le service d'audit interne fait partie et ne pas se trouver en situation de conflit d'intérêt réel ou apparent.

1320 – Rapports relatifs au programme d'assurance et d'amélioration qualité

Le responsable de l'audit interne doit communiquer les résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité à la Direction Générale ainsi qu'au Conseil.

Interprétation :

La forme, le contenu ainsi que la fréquence des communications relatives aux résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité sont définies lors de discussions avec la Direction Générale et le Conseil, et tiennent compte des responsabilités de l'audit interne et de celles du responsable de l'audit interne comme définies dans la charte d'audit interne. Pour démontrer la conformité à la Définition de l'Audit Interne, au Code de Déontologie et aux Normes, les résultats des évaluations internes périodiques et des évaluations externes doivent être communiqués dès l'achèvement de ces évaluations. Les résultats de la surveillance continue sont quant à eux communiqués au moins une fois par an. Ces résultats incluent l'appréciation des évaluateurs sur le degré de conformité de l'activité d'audit interne.

1321 – Utilisation de la mention « conforme aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne »

Le responsable de l'audit interne peut indiquer que l'activité d'audit interne est conduite conformément aux *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne* seulement si, les résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité l'ont démontré.

Interprétation

Le service d'audit interne est en conformité avec les Normes lorsqu'il respecte les exigences de la Définition de l'audit interne, du Code de déontologie et des Normes. Les résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité incluent les résultats des évaluations internes et des évaluations externes. Tout service d'audit interne disposera de résultats d'évaluations internes. Les services d'audit interne qui ont plus de cinq ans d'ancienneté disposeront également des résultats de leurs évaluations externes.

1322 – Indication de non-conformité

Quand la non-conformité de l'activité d'audit interne avec la définition de l'audit interne, le Code de Déontologie ou encore les *Normes* a une incidence sur le champ d'intervention ou sur le fonctionnement de l'audit interne, le responsable de l'audit interne doit informer la Direction Générale et le Conseil de cette non-conformité et de ses conséquences.

NORMES DE FONCTIONNEMENT

2000 – Gestion de l'audit interne

Le responsable de l'audit interne doit gérer efficacement cette activité de façon à garantir qu'elle apporte une valeur ajoutée à l'organisation.

Interprétation

L'activité d'audit interne est gérée efficacement quand :

- *les résultats des travaux de l'audit interne répondent aux objectifs et responsabilités définis dans la charte d'audit interne ;*
- *l'audit interne est exercé conformément à la Définition de l'Audit Interne et aux Normes ;*
- *les membres de l'équipe d'audit agissent en respectant le Code de Déontologie et le Normes.*

Le service d'audit interne apporte de la valeur ajoutée à l'organisation (ainsi qu'à ses parties prenantes) lorsqu'il fournit une assurance objective et pertinente et qu'il contribue à l'efficience ainsi qu'à l'efficacité des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle interne.

2010 – Planification

Le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation.

Interprétation

Il incombe au responsable de l'audit interne de développer un plan d'audit fondé sur les risques. Pour se faire, le responsable de l'audit interne prend en compte le système de

management des risques défini au sein de l'organisation, il tient notamment compte de l'appétence pour le risque définie par le management pour les différentes activités ou branches de l'organisation. Si ce système de management des risques n'existe pas, le responsable de l'audit interne doit se baser sur sa propre analyse des risques après consultation de la Direction Générale et du Conseil.

2010. A1 – Le plan d'audit interne doit s'appuyer sur une évaluation des risques documentée et réalisée au moins une fois par an. Les points de vue de la Direction Générale et du Conseil doivent être pris en compte dans ce processus.

2010. A2 - **Le responsable de l'audit interne doit identifier et prendre en considération les attentes de la Direction Générale, du Conseil et des autres parties prenantes concernant les opinions et d'autres conclusions de l'audit interne.**

2010. C1 – Lorsqu'on lui propose une mission de conseil, le responsable de l'audit interne, avant de l'accepter, devrait considérer dans quelle mesure elle est susceptible de créer de la valeur ajoutée, d'améliorer le management des risques et le fonctionnement de l'organisation. Les missions de conseil qui ont été acceptées doivent être intégrées dans le plan d'audit.

2020 – Communication et approbation

Le responsable de l'audit interne doit communiquer à la Direction Générale et au Conseil son plan d'audit et ses besoins, pour examen et approbation, ainsi que tout changement important susceptible d'intervenir en cours d'exercice. Le responsable de l'audit interne doit également signaler l'impact de toute limitation de ses ressources.

2030 – Gestion des ressources

Le responsable de l'audit interne doit veiller à ce que les ressources affectées à cette activité soient adéquates, suffisantes et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser le plan d'audit approuvé.

Interprétation

On entend par ressources adéquates, la combinaison de connaissances, savoir-faire et autres compétences nécessaires à la réalisation du plan d'audit. On entend par ressources suffisantes, la quantité de ressources nécessaires à la réalisation du plan d'audit.

Les ressources sont mises en œuvre efficacement quand elles sont utilisées de manière à optimiser la réalisation du plan d'audit.

2040 – Règles et procédures

Le responsable de l'audit interne doit établir des règles et procédures fournissant un cadre à l'activité d'audit interne.

Interprétation

La forme et le contenu des règles et procédures dépendent de la taille, de la manière dont est structuré l'audit interne et de la complexité de ses travaux.

2050 – Coordination

Afin d'assurer une couverture adéquate et d'éviter les doubles emplois, le responsable de l'audit interne devrait partager des informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil.

2060 – Rapports à la Direction Générale et au Conseil

Le responsable de l'audit interne doit rendre compte périodiquement à la Direction Générale et au Conseil des missions, des pouvoirs et des responsabilités de l'audit interne, ainsi que du degré de réalisation du plan d'audit. Il doit plus particulièrement rendre compte :

- De l'exposition aux risques significatifs (y compris des risques de fraude) et des contrôles correspondants ;
- Des sujets relatifs au gouvernement d'entreprise et ;
- De tout autre problème répondant à un besoin ou à une demande de la Direction Générale ou du Conseil.

Interprétation

La fréquence et le contenu de ces rapports sont déterminés lors de discussions avec la Direction Générale et le Conseil et dépendent de l'importance des informations à

communiquer et de l'urgence des actions correctives devant être entreprises par la Direction Générale et le Conseil.

2070 – Responsabilité de l'organisation en cas de recours à un prestataire externe pour ses activités d'audit interne Lorsque l'activité d'audit interne est réalisée par un prestataire de service externe, ce dernier doit alerter l'organisation qu'elle reste responsable du maintien d'un audit interne efficace.

Interprétation :

Cette responsabilité est démontrée par le programme d'assurance et d'amélioration qualité, lequel évalue la conformité avec la Définition de l'audit interne, le Code de déontologie et les Normes.

2100 – Nature du travail

L'audit interne doit évaluer les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle, et contribuer à leur amélioration sur la base d'une approche systématique et méthodique.

2110 – Gouvernement d'entreprise

L'audit interne doit évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et formuler des recommandations appropriées en vue de son amélioration. À cet effet, il détermine si le processus répond aux objectifs suivants :

- Promouvoir des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation ;
- Garantir une gestion efficace des performances de l'organisation, assortie d'une obligation de rendre compte ;
- Communiquer aux services concernés de l'organisation les informations relatives aux risques et aux contrôles ;
- Fournir une information adéquate au Conseil, aux auditeurs internes et externes et au management, et assurer une coordination de leurs activités.

2110. A1 – L'audit interne doit évaluer la conception, la mise en œuvre et l'efficacité des objectifs, des programmes et des activités de l'organisation liés à l'éthique.

2110. A2 – L’audit interne doit évaluer si la gouvernance des systèmes d’information de l’organisation soutient la stratégie et les objectifs de l’organisation.

2120 – Management des risques

L’audit interne doit évaluer l’efficacité des processus de management des risques et contribuer à leur amélioration.

Interprétation

Afin de déterminer si les processus de management des risques sont efficaces, les auditeurs internes doivent s’assurer que :

- *Les objectifs de l’organisation sont cohérents avec sa mission et y contribuent ;*
- *Les risques significatifs sont identifiés et évalués ;*
- *Les modalités de traitement des risques retenues sont appropriées et en adéquation avec l’appétence pour le risque de l’organisation ;*
- *Les informations relatives aux risques sont recensées et communiquées en temps opportun au sein de l’organisation pour permettre aux collaborateurs, à leur hiérarchie et au Conseil d’exercer leurs responsabilités.*

Pour étayer cette évaluation, l’audit interne peut s’appuyer sur des informations issues de différentes missions. Une vision consolidée des résultats de ces missions permet une compréhension du processus de management des risques de l’organisation et de son efficacité.

Les processus de management des risques sont surveillés par des activités de gestion permanente, par des évaluations spécifiques ou par ces deux moyens.

2120. A1 – L’audit interne doit évaluer les risques afférents au gouvernement d’entreprise, aux opérations et aux systèmes d’information de l’organisation au regard de: - la fiabilité et l’intégrité des informations financières et opérationnelles ; - l’efficacité et l’efficience des opérations **et des programmes** ; - la protection des actifs ; - le respect des lois, règlements, **règles, procédures** et contrats.

2120. A2 - L’audit interne doit évaluer la possibilité de fraude et la manière dont ce risque est géré par l’organisation.

2120. C1 – Au cours des missions de conseil, les auditeurs internes doivent couvrir les risques liés aux objectifs de la mission et demeurer vigilants vis-à-vis de l'existence de tout autre risque susceptible d'être significatif.

2120. C2 – Les auditeurs internes doivent utiliser leurs connaissances des risques acquises lors de missions de conseil pour évaluer les processus de management des risques de l'organisation.

2120. C3 - Lorsque les auditeurs internes aident le management dans la conception et l'amélioration des processus de management des risques, ils doivent s'abstenir d'assumer une responsabilité opérationnelle en la matière.

2130 – Contrôle

L'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue.

2130. A1 – L'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle choisi pour faire face aux risques relatifs au gouvernement d'entreprise, aux opérations et systèmes d'information de l'organisation. Cette évaluation doit porter sur les aspects suivants: - la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ; **programmes** ; - la protection des actifs ; - le respect des lois, règlements, **règles, procédures** et contrats.

2130. C1 – Les auditeurs internes doivent utiliser leurs connaissances des dispositifs de contrôle acquises lors de missions de conseil lorsqu'ils évaluent les processus de contrôle de l'organisation.

2200 – Planification de la mission

Les auditeurs internes doivent concevoir et documenter un plan pour chaque mission. Ce plan de mission précise les objectifs, le champ d'intervention, la date et la durée de la mission, ainsi que les ressources allouées.

2201 – Considérations relatives à la planification

Lors de la planification de la mission, les auditeurs internes doivent prendre en compte :

- Les objectifs de l'activité soumise à l'audit et la manière dont elle est maîtrisée ;
- Les risques significatifs liés à l'activité, ses objectifs, les ressources mises en œuvre et ses tâches opérationnelles, ainsi que les moyens par lesquels l'impact potentiel du risque est maintenu à un niveau acceptable ;
- La pertinence et l'efficacité des processus de management des risques et de contrôle de l'activité, en référence à un cadre ou modèle de contrôle approprié ;
- Les opportunités d'améliorer de manière significative les processus de management des risques et de contrôle de l'activité.

2201. A1 – Lorsqu'ils planifient une mission pour des tiers extérieurs à l'organisation, les auditeurs internes doivent élaborer avec eux un accord écrit sur les objectifs et le champ de la mission, les responsabilités et les attentes respectives, et préciser les restrictions à observer en matière de diffusion des résultats de la mission et d'accès aux dossiers.

2201. C1 – Les auditeurs internes doivent établir avec le client donneur d'ordre un accord sur les objectifs et le champ de la mission de conseil, les responsabilités de chacun et plus généralement sur les attentes du client donneur d'ordre. Pour les missions importantes, cet accord doit être formalisé.

2210 – Objectifs de la mission

Les objectifs doivent être précisés pour chaque mission.

2210. A1 – L'auditeur interne doit procéder à une évaluation préliminaire des risques liés à l'activité soumise à l'audit. Les objectifs de la mission doivent être déterminés en fonction des résultats de cette évaluation.

2210. A2 – En détaillant les objectifs de la mission, les auditeurs internes doivent tenir compte de la probabilité qu'il existe des erreurs significatives, des cas de fraudes ou de non-conformité et d'autres risques importants.

2210. A3 – Des critères adéquats sont nécessaires pour évaluer le dispositif de contrôle. Les auditeurs internes doivent déterminer dans quelle mesure le management a défini des critères adéquats pour apprécier si les objectifs et les buts ont été atteints. Si ces critères sont adéquats, les auditeurs internes doivent les utiliser dans leur évaluation. S'ils sont inadéquats, les auditeurs internes doivent travailler avec le management pour élaborer des critères d'évaluation appropriés.

2210. C1 – Les objectifs d'une mission de conseil doivent porter sur les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle dans la limite convenue avec le client.

2210. C2 – Les objectifs de la mission de conseil doivent être en cohérence avec les valeurs, **la stratégie** et les objectifs de l'organisation.

2220 – Champ de la mission

Le champ doit être suffisant pour répondre aux objectifs de la mission.

2220. A1 – Le champ de la mission doit couvrir les systèmes, les documents, le personnel et les biens concernés, y compris ceux qui se trouvent sous le contrôle de tiers.

2220. A2 – Lorsqu'au cours d'une mission d'assurance apparaissent d'importantes opportunités en termes de conseil, un accord écrit devrait être conclu pour préciser les objectifs et le champ de la mission de conseil, les responsabilités et les attentes respectives. Les résultats de la mission de conseil sont communiqués conformément aux *Normes* applicables à ces missions.

2220. C1 – Quand ils effectuent une mission de conseil, les auditeurs internes doivent s'assurer que le champ d'intervention permet de répondre aux objectifs convenus. Si, en cours de mission, les auditeurs internes émettent des réserves sur ce périmètre, ils doivent en discuter avec le client donneur d'ordre afin de décider s'il y a lieu de poursuivre la mission.

2220. C2 2130.1 – Au cours des missions de conseil, les auditeurs internes doivent examiner les dispositifs de contrôle relatifs aux objectifs de la mission et être attentifs à l'existence de tout problème de contrôle significatif.

2230 – Ressources affectées à la mission

Les auditeurs internes doivent déterminer les ressources appropriées et suffisantes pour atteindre les objectifs de la mission. Ils s'appuient sur une évaluation de la nature et de la complexité de chaque mission, des contraintes de temps et des ressources disponibles.

2240 – Programme de travail de la mission

Les auditeurs internes doivent élaborer et documenter un programme de travail permettant d'atteindre les objectifs de la mission.

2240. A1 – Le programme de travail doit faire référence aux procédures à appliquer pour identifier, analyser, évaluer et documenter les informations lors de la mission. Le programme de travail doit être approuvé avant sa mise en œuvre. Les ajustements éventuels doivent être approuvés rapidement.

2240. C1 – Le programme de travail d'une mission de conseil peut varier, dans sa forme et son contenu, selon la nature de la mission.

2300 – Accomplissement de la mission

Les auditeurs internes doivent identifier, analyser, évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission.

2310 – Identification des informations

Les auditeurs internes doivent identifier les informations suffisantes, fiables, pertinentes et utiles pour atteindre les objectifs de la mission.

Interprétation

Une information suffisante est factuelle, adéquate et probante, de sorte qu'une personne prudente et informée, pourrait parvenir aux mêmes conclusions que l'auditeur. Une information fiable est une information concluante et facilement accessible par l'utilisation de

techniques d'audit appropriées. Une information pertinente conforte les constatations et recommandations de l'audit, et répond aux objectifs de la mission. Une information utile aide l'organisation à atteindre ses objectifs.

2320 – Analyse et évaluation

Les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions et les résultats de leur mission sur des analyses et évaluations appropriées.

2330 – Documentation des informations

Les auditeurs internes doivent documenter les informations pertinentes pour étayer les conclusions et les résultats de la mission.

2330. A1 – Le responsable de l'audit interne doit contrôler l'accès aux dossiers de la mission. Il doit, si nécessaire, obtenir l'accord de la Direction Générale et/ou l'avis d'un juriste avant de communiquer ces dossiers à des parties extérieures.

2330. A2 – Le responsable de l'audit interne doit arrêter des règles en matière de conservation des dossiers de la mission et ce, quelque soit le support d'archivage utilisé. Ces règles doivent être cohérentes avec les orientations définies par l'organisation et avec toute exigence réglementaire ou autre.

2330. C1 – Le responsable de l'audit interne doit définir des procédures concernant la protection et la conservation des dossiers de la mission de conseil ainsi que leur diffusion à l'intérieur et à l'extérieur de l'organisation. Ces procédures doivent être cohérentes avec les orientations définies par l'organisation et avec toute exigence réglementaire ou autre appropriée.

2340 – Supervision de la mission

Les missions doivent faire l'objet d'une supervision appropriée afin de garantir que les objectifs sont atteints, la qualité assurée et le développement professionnel du personnel effectué.

Interprétation

L'étendue de la supervision est fonction de la compétence et de l'expérience des auditeurs internes, ainsi que de la complexité de la mission. Le responsable de l'audit interne a l'entière responsabilité de la supervision des missions qui sont réalisées par ou pour le compte du service d'audit interne, mais il peut désigner d'autres membres de l'équipe d'audit interne possédant l'expérience et la compétence nécessaires pour réaliser cette supervision.

La preuve de la supervision doit être documentée et conservée dans les papiers de travail.

2400 – Communication des résultats

Les auditeurs internes doivent communiquer les résultats **des** la missions.

2410 – Contenu de la communication

La communication doit inclure les objectifs et le champ de la mission, ainsi que les conclusions, recommandations et plans d'actions.

2410. A1 – La communication finale des résultats de la mission doit, lorsqu'il y a lieu, contenir l'opinion des auditeurs internes et/ou leurs conclusions. **Lorsqu'une opinion ou une conclusion sont émises, elles doivent prendre en compte les attentes de la Direction Générale, du Conseil, et des autres parties prenantes. Elles doivent également s'appuyer sur une information suffisante, fiable, pertinente et utile.**

Interprétation

Les opinions au niveau d'une mission peuvent être formulées sous forme d'échelle de notation, de conclusions ou de toute autre description des résultats. Une telle mission peut être liée aux contrôles d'un processus, de risques ou d'une unité opérationnelle spécifique. La formulation de ces opinions exige de prendre en compte les résultats de la mission et leur caractère significatif.

2410. A2 – Les auditeurs internes sont encouragés à faire état des forces relevées, lors de la communication des résultats de la mission.

2410. A3 – Lorsque les résultats de la mission sont communiqués à des destinataires ne faisant pas partie de l'organisation, les documents communiqués doivent préciser les restrictions à observer en matière de diffusion et d'exploitation des résultats.

2410. C1 – La communication sur l'avancement et les résultats d'une mission de conseil variera dans sa forme et son contenu en fonction de la nature de la mission et des besoins du client donneur d'ordre.

2420 – Qualité de la communication

La communication doit être exacte, objective, claire, concise, constructive, complète et émise en temps utile.

Interprétation

Une communication exacte ne contient pas d'erreurs ou de déformations, et est fidèle aux faits sous-jacents. Une communication objective est juste, impartiale, non biaisée et résulte d'une évaluation équitable et mesurée de tous les faits et circonstances pertinents. Une communication claire est facilement compréhensible et logique. Elle évite l'utilisation d'un langage excessivement technique et fournit toute l'information significative et pertinente. Une communication concise va droit à l'essentiel et évite tout détail superflu, tout développement non nécessaire, toute redondance ou verbiage. Une communication constructive aide l'audit et l'organisation, et conduit à des améliorations lorsqu'elles sont nécessaires. Une communication complète n'omet rien qui soit essentiel aux destinataires cibles. Elle intègre toute l'information significative et pertinente, ainsi que les observations permettant d'étayer les recommandations et conclusions. Une communication émise en temps utile est opportune et à propos, elle permet au management de prendre les actions correctives appropriées en fonction du caractère significatif de la problématique.

2421 – Erreurs et omissions

Si une communication finale contient une erreur ou une omission significative, le responsable de l'audit interne doit faire parvenir les informations corrigées à tous les destinataires de la version initiale.

2430– Utilisation de la mention « conduit conformément aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne »

Les auditeurs internes peuvent indiquer dans leur rapport que leurs missions sont «conduites conformément aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne » seulement si les résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité le démontrent.

2431 – Indication de non-conformité

Lorsqu'une mission donnée n'a pas été conduite conformément au Code de Déontologie ou aux Normes, la communication des résultats doit indiquer :

- Les principes ou les règles de conduite du Code de Déontologie, ou les Normes avec lesquelles la mission n'a pas été en conformité ;
- La ou les raisons de la non-conformité ;
- L'incidence de la non-conformité sur la mission et sur les résultats communiqués.

2440 – Diffusion des résultats

Le responsable de l'audit interne doit diffuser les résultats aux destinataires appropriés.

Interprétation

Le responsable de l'audit interne ou son délégué revoient et approuvent le rapport définitif avant qu'il ne soit émis, et décident à qui et de quelle manière il sera diffusé.

2440-A1 – Le responsable de l'audit interne est chargé de communiquer les résultats définitifs aux destinataires à même de garantir que ces résultats recevront l'attention nécessaire.

2440-A2 – Sauf indication contraire de la loi, de la réglementation ou des statuts, le responsable de l'audit doit accomplir les tâches suivantes avant de diffuser les résultats à des destinataires ne faisant pas partie de l'organisation :

- Evaluer les risques potentiels pour l'organisation ;
- Consulter la Direction Générale et/ou, selon les cas, un conseil juridique ;
- Maîtriser la diffusion en imposant des restrictions quant à l'utilisation des résultats.

2440-C1 – Le responsable de l'audit interne est chargé de communiquer les résultats définitifs des missions de conseil à son client donneur d'ordre.

2440-C2 – Au cours des missions de conseil, il peut arriver que des problèmes relatifs aux processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle soient identifiés. Chaque fois que ces problèmes sont significatifs pour l'organisation, ils doivent être communiqués à la Direction Générale et au Conseil.

2450 – Les opinions globales

Lorsqu'une opinion globale est émise, elle doit prendre en compte les attentes de la Direction Générale, du Conseil et des autres parties prenantes. Elle doit également s'appuyer sur une information suffisante, fiable, pertinente et utile.

Interprétation

La communication précisera:

- *Le périmètre, y compris la période concernée par l'opinion ;*
 - *Les limitations de périmètre ;*
 - *Le fait de prendre en compte d'autres travaux connexes, y compris ceux d'autres services donnant une assurance sur la maîtrise des activités ;*
 - *Le référentiel des risques ou de contrôle interne ou tout autre critère utilisé pour formuler l'opinion globale ;*
 - *L'opinion globale, l'avis ou la conclusion donnée.*
- Les causes de la formulation d'une opinion globale défavorable doivent être explicitées.*

2500 – Surveillance des actions de progrès

Le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management.

2500-A1 – Le responsable de l'audit interne doit mettre en place un processus de suivi permettant de surveiller et de garantir que des mesures ont été effectivement mises en œuvre par le management ou que la Direction Générale a accepté de prendre le risque de ne rien faire.

2500-C1 – L'audit interne doit surveiller la suite donnée aux résultats des missions de conseil conformément à l'accord passé avec le client donneur d'ordre.

2600 – Acceptation des risques par la Direction Générale

Lorsque le responsable de l'audit interne estime que la Direction Générale a accepté un niveau de risque résiduel qui pourrait s'avérer inacceptable pour l'organisation, il doit examiner la question avec elle. Si aucune décision concernant le risque résiduel n'est prise, le responsable de l'audit interne doit soumettre la question au Conseil aux fins de résolution.

Liste des figures

Liste des figures

N° des figures	Titre des figures	Page
01	Segmentation du service d'audit interne par métier ou compétence	45
02	Structure centralisé d'un service d'audit interne	46
03	Segmentation du service d'audit interne par domaine ou par filiale	47
04	L'organisation décentralisée de la fonction d'audit interne	48
05	Structure centralisée d'un service d'audit interne	51
06	Structure élémentaire	52
07	Structure simple	52
08	Management de risques	61
09	Exemple d'une lettre de mission	77
10	Feuille de révélation et d'analyse de problème	87
11	Organigramme hiérarchique de direction générale GESTIMAL SPA	110
12	Organigramme hiérarchique de l'unité ROUIBA-REGHAIA	111
13	Décomposition de l'effectif de l'entreprise GESTIMAL SPA	112
14	Pyramide de COSO	114
15	Organigramme hiérarchique	120
16	Le déroulement de mission de l'audit interne	130

Liste des tableaux

Liste des tableaux

N° des tableaux	Titre des tableaux	Page
01	Comparaison entre l'audite interne et l'audite externe	55
02	Comparaison entre l'audite interne et contrôle interne	57
03	Comparaison entre l'audite interne et contrôle de gestion	59
04	Comparaison entre l'audite interne et l'inspection	60
05	Comparaison entre l'audite interne et la qualité	63
06	Comparaison entre l'audite interne et les consultants experts	65
07	Evolution du chiffre d'affaire de l'entreprise	113
08	Variables du modèle d'analyse avec leurs indicateurs	123

Liste
des
annexes

Liste des annexes

Annexe n°	Titre de l'annexe	Page
01	Questionnaire d'évaluation globale du SCI de l'entreprise à travers ses composants	142
02	Guide d'évaluation des auditeurs internes	149
03	Caisse-banque	154
04	Normes de l'IFACI	159

Table des matières

Table des matières

	Sommaire	
	Introduction	1
Chapitre I	Les fondements théoriques de l'audit interne	5
Section (01)	Le développement de l'audit Interne	5
1-1	Définition	5
1-1-1	Définition de la notion d'audit	5
1-1-2	Définition de l'audit interne	6
1-2	L'évolution historique de l'audit interne	10
1-3	Les motifs de création de la fonction d'audit interne	14
1-3-1	La théorie des coûts de transaction	15
1-3-2	La théorie de l'agence et de la gouvernance de l'entreprise	15
Section (02)	Audit interne : Les objectifs et les typologies de l'audit interne	16
2-1	Objectifs de l'audit interne	17
2-2	Les typologies usuelles de l'audit interne	18
2-2-1	Selon la nature de l'audit ou son objectif	18
a)	L'audit de l'efficacité ou de performance	18
b)	Audit de conformité et/ou de régularité	18
c)	L'audit de management et de stratégie	19
2-2-2	Selon le domaine concerné	20
a)	Audit social	20
b)	Audit qualité	20
2-2-3	Selon le domaine d'intervention de l'auditeur	21
a)	Audit financier	21
b)	Audit opérationnel	22
Section (03)	Les caractéristiques de la fonction d'audit	23
3-1	Caractéristiques de l'audit interne	24

3-1-1	Activité Indépendante	24
3-1-2	Activité Objective	25
3-1-3	Activité universelle	26
a)	S'applique à toutes les organisations	26
b)	S'applique à tous les processus, domaines, fonctions et opérations	26
3-1-4	Activité permanente et continue	27
3-1-5	Apporter de la valeur	28
3-1-5-1	Résultats de la mission	28
a)	Collecte des informations	29
b)	Les analyses	30
c)	L'identification et évaluation des risques	31
d)	L'identification des opportunités	31
e)	Les recommandations	32
3-1-5-2	Fournir les futurs managers	33
3-1-5-3	Contribuer à créer de la valeur	33
3-2	Les compétences de l'auditeur	34
3-2-1	S'assurer du professionnalisme de l'auditeur	35
3-2-2	Les caractéristiques des auditeurs qui font le succès des audits	37
3-2-3	Les responsabilités et autorités de l'auditeur	37
Chapitre II	La place de l'audit interne au sein des entreprises	39
Section (01)	Le rattachement de la fonction d'audit interne	39
1-1	Le rattachement du service d'audit interne à la direction générale	40
1-2	Le rattachement au conseil d'administration ou au comité d'audit	41
1-3	Le rattachement à une direction opérationnelle	42
Section (02)	La structure organisationnelle de la fonction d'audit interne	43
2-1	La dimension de l'organisation	43

2-1-1	Le choix d'un audit centralisé ou d'un audit décentralisé	43
2-1-1-1	L'organisation centralisée de l'audit interne	44
2-1-2	L'organisation décentralisée de la fonction d'audit interne	47
a)	Première mission : définition des normes	49
b)	Seconde mission : définition de la politique et des moyens de la formation professionnelle	49
c)	La troisième mission : Audit de l'audit	50
d)	Quatrième mission : Réalisation des missions spécifiques	50
2-2	Les organisations moyennes	51
Section (03)	L'audit interne et ses facteurs voisins	53
3-1	L'audit externe	53
3-1-1	L'audit légal (contrôle légal)	54
3-1-2	L'audit contractuel	54
3-2	Le contrôle interne	55
3-2-1	Différents types de contrôle interne	56
3-2-2	L'importance de contrôle interne	56
3-3	Le contrôle de gestion	57
3-3-1	Le rôle de contrôle de gestion	58
3-4	Inspection	61
3-5	Management des risques (Risk management)	60
3-5-1	Définition de management des risques	61
3-5-2	Management des risques (risk management) et audit interne	62
3-6	La fonction Qualité	63
3-7	Conseil ou Consultant externe	63
Chapitre III	La méthodologie de l'audit interne	67
Section (01)	Le référentiel de l'audit interne	67
1-1	Le premier cadre de référence	68
1-1-1	Statement of Responsibilities of Internal Auditing	68
1-1-2	Code de déontologie	68
1-1-3	Standards for the Professional Practice of Internal Auditing	69

1-1-4	Statements on Internal Auditing Standards	70
1-1-5	Professional Standards Practice Release	70
1-2	Le deuxième cadre de référence	70
1-3	Le troisième cadre de référence	71
1-4	Charte d'audit interne	72
1-5	Le référentiel IFACI	74
Section (02)	Le déroulement de la mission d'audit interne	75
2-1	La phase de préparation	75
2-1-1	« Le droit d'accès » ou « L'ordre de mission »	76
2-1-2	Le plan d'approche	77
a)	Une prise de connaissance du domaine à auditer	78
b)	Une décomposition du sujet de la mission	79
c)	Une prise de conscience des risques et opportunités d'amélioration	80
2-1-3	L'élaboration d'un tableau des risques	81
2-1-4	Rapport d'orientation	81
2-2	La phase de réalisation	82
2-2-1	La réunion d'ouverture	82
2-2-2	Le programme de vérification ou programme de travail	83
2-2-3	Les feuilles de couverture	84
2-2-4	La feuille de révélation et d'analyse de problème	86
2-3	La phase de conclusion	87
2-3-1	L'ossature du rapport	88
2-3-2	Le compte rendu final au site	88
2-3-3	Le rapport d'audit interne	88
2-3-3-1	Le projet du rapport d'audit	89
2-3-3-2	La réunion de validation (réunion de clôture)	90
2-3-3-3	Le Rapport définitif	91
2-3-4	Le suivi des recommandations et l'Etat des Actions de Progrès (E.A.P)	92

Section (03)	Les techniques de l'audit interne	94
3-1	Les outils d'analyse (description)	95
3-1-1	L'analyse économique et financière	95
3-1-2	Flow chart (les diagrammes de circulation des documents)	95
3-1-3	Observation physique	96
3-1-4	La grille d'analyse des tâches	97
3-1-5	Le rapprochement et la reconstitution	97
3-1-6	L'internet	98
3-1-7	La narration	99
a)	La narration par l'auditeur	99
b)	La narration par l'audité	99
3-2	Les outils d'interrogation	100
3-2-1	Interview	100
3-2-2	Le questionnaire	101
3-2-3	Les sondages statistiques	102
3-2-4	L'interrogation des fichiers informatiques	103
Chapitre IV	Le cadre pratique de la mise en place de la démarche d'audit	105
Section (01)	Présentation de l'entreprise GESTIMAL SPA	105
1-1	Présentation de la société Gestion Immobilière d'Alger	106
	Organisation	106
1-2	Missions Principales	106
1-3	Gestion des zones industrielles	107
1-4	Contraintes	108
1-5	La structure organisationnelle de la GESTIMAL SPA	110
1-6	Quelques chiffres clés de l'entreprise GESTIMAL Spa	112
Section (02)	La réalité de l'audit interne au sein de l'entreprise GESTIMAL Spa : constat et limites	113
2-1	Les limites de contrôle interne au niveau de la SGI GESTIMAL	114

	selon le référentiel COSO	
2-1-1	L'environnement de contrôle	114
2-1-2	L'évaluation des risques	115
2-1-3	Les activités de contrôle	116
a)	Les objectifs	116
b)	Les moyens	117
c)	L'organisation	117
d)	Les procédures et la supervision	117
2-1-4	L'information et la communication	118
2-1-5	Le pilotage	118
2-2	Constats et les limites de la fonction de l'audit interne au sein de l'entreprise GESTIMAL	119
2-2-1	Objectifs de la mission d'audit au sein de l'entreprise GESTIMAL	119
2-2-2	Ancrage institutionnel de la fonction	120
2-2-3	Le profit de l'auditeur de l'entreprise GESTIMAL Spa	120
2-2-4	Code de déontologie	121
2-2-5	Manuel de procédures	121
2-2-6	Plan d'audit interne	121
2-2-7	Le déroulement d'une mission d'audit interne	122
a)	Phase de préparation	124
b)	Phase de réalisation	125
	Phase de conclusion	127
Section (03)	Proposition d'une démarche d'audit interne au sein de l'entreprise GESTIMAL Spa selon le référentiel IFACI	129
3-1	Proposition d'une démarche d'audit interne	129
3-1-1	La phase de préparation	132
3-1-2	La phase de réalisation	131
3-1-3	La phase de conclusion	133
3-2	Les recommandations	134

	Conclusion générale	138
	Bibliographie	
	Liste de figures	
	Liste des tableaux	
	Annexes	

