

Université MOULOU D MAMMERI de TIZI-OUZOU

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences Financières et Comptabilité



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences Financières
et Comptabilité

Option : Comptabilité et Audit

Thème :

**Conduite d'une mission d'audit interne sur
opérations commerciales.**

Cas : la CCLS de Tizi-Ouzou

Présenté par :

- MEBTOUCHE Amina
- TERKMANI Djedjiga

Dirigé par :

Mme BOULIFA Yamina

Présenté devant le Jury composé de :

- | | | |
|--------------------|---------------|------------|
| • Mme IGUERGAZIZ.W | M.C.A (UMMTO) | Présidente |
| • Mme BOULIFA.Y | M.A.A (UMMTO) | Rapporteur |
| • Mr OUSSAID.A | M.C.B (UMMTO) | Examineur |

Promotion : 2024-2025

Remerciements :

Nous remercions le bon Dieu tout puissant de nous avoir accordé la puissance et la volonté pour achever ce mémoire.

Nous exprimons notre profonde gratitude à notre promotrice Mme BOULIFA Yamina pour avoir accepté d'encadrer ce dit travail du début à la fin malgré ses multiples occupations, ainsi pour sa patience, sa disponibilité et surtout ses judicieux conseils.

Nous désirons également remercier toute l'équipe pédagogique du master comptabilité et audit aussi tous nos enseignants de l'UNIVERSITE MOULOUD MAMMARI de Tizi-Ouzou qui ont contribué à notre formation durant notre cursus.

Nous tenons à remercier Mr GHENA, directeur de la CCLS de Tizi-Ouzou, d'avoir accepté de nous accueillir au sein de la coopérative, ainsi à tout le personnel qui nous a toujours réservé le meilleur accueil, leurs gentillesse infinies et surtout leurs disponibilités permanentes malgré leurs obligations professionnelles.

Nos sincères remerciements vont aussi aux membres du jury qui ont eu l'amabilité d'accepter de lire et d'évaluer ce travail.

Enfin, nos remerciements vont à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de ce travail.

Merci

Tableau des abréviations

Abréviation	Désignation
AMF	Autorité des M archés F inanciers
BC	B on de C ommande
BL	B on de L ivraison
CCLS	Coopérative des C éréales et L égumes S ecs
CI	C ontrôle I nterne
CNCC	Compagnie Nationale des C ommissaires aux C omptes
COCO	Creteria O n C ontrol C ommittee
COSO	C ommittee O f S ponsoring O rganizations
DG	D irection G énérale
DLGC	D éveloppement L ogiciel de G estion et C ommerce
DRDT	D ivision de la R égulation et D istribution et T ransport.
DSA	D irection des S ervices A gricoles
FRAP	Feuille de R évélation et d'Analyse de P roblème
IFACI	Institut F rançais de l' A udit et du C ontrôle I nterne
IIA	Institute of I nternal A uditors
ISA	I nternational S tandards on A uditing
LS	L égumes S ecs
NIF	Numéro d' I dentification F iscal
NIS	Numéro d' I dentification S tatistique
OAIC	O ffice A lgérien I nternational des C éréales
OECCA	O rdre des E xperts C omptables et C omptables A gréés
ONOU	O ffice N ational des Œ uvres U niversitaires
PND	P lan N ational de D istribution.
QCI	Q uestionnaire de C ontrôle I nterne
S/DSAP	S ous- D irection des S emences et d' A ppui à la P roduction
SCI	S ystème de C ontrôle I nterne
SIE	S écurité I nterne de l' E ntreprise
UCC	U nion des C oopératives de C éréales

Liste de tableaux :

Tableau N° 1: Les composantes du contrôle interne et les principes fondamentaux	30
Tableau N° 2: Principaux antécédents historiques de l'audit	51
Tableau N° 3: Les règles de conduite des principes de déontologie	62
Tableau N° 4: Les différences entre l'audit interne et l'audit externe	65
Tableau N° 5: Différences entre l'audit interne et contrôle de gestion	67
Tableau N° 6: Différences entre l'audit interne et contrôle interne.....	68
Tableau N° 7: Différences entre l'audit interne et l'inspection.	69
Tableau N° 8: Le questionnaire de contrôle interne.....	107
Tableau N° 9: Tableau des forces et faiblesses apparentes (vente engrais)	112
Tableau N° 10: Tableau des forces et faiblesses apparentes (vente LS).....	114
Tableau N° 11: Planning d'audit	118
Tableau N° 12: Echantillonnage sur la constitution du dossier des clients (vente LS).....	119
Tableau N° 13: Echantillonnage des factures de vente des légumes secs et riz.....	120
Tableau N° 14: Echantillonnage sur la constitution du dossier des clients (vente engrais)...	121
Tableau N° 15: Echantillonnage des factures de vente des engrais	122

Liste des figures :

Figure N° 1: Cube du COSO1.....	24
Figure N° 2: Cube du COSO ₂	25
Figure N° 3: Schéma du référentiel COCO munis de quelques critères liés.....	26
Figure N° 4: Processus comptable selon l'AMF	28
Figure N° 5: Pyramide des composantes du contrôle interne.	29
Figure N° 6: Environnement de contrôle interne	33
Figure N° 7: Cartographie des risques	37
Figure N° 8: Les organes responsables du contrôle interne.	42
Figure N° 9: Etapes de contrôle interne d'une activité.....	46
Figure N° 10: La position de la fonction d'audit interne au sein de l'organisation	59
Figure N° 11: Symboles du diagramme de circulation.	74
Figure N° 12: Modèle de FRAP.....	76
Figure N° 13: Tableau des risques	77
Figure N° 14: Les phases de la mission d'audit interne et le cadre de référence y afférant.....	78
Figure N° 15: Le déroulement des phases planification et réalisation.....	82
Figure N° 16: Rédaction du rapport.	84
Figure N° 17: L'organigramme de la CCLS de Tizi-Ouzou	92
Figure N° 18: Grille d'analyse des tâches (vente engrais).....	105
Figure N° 19: Grille d'analyse des tâches (vente LS)	106
Figure N° 20: Diagramme de circulation (vente engrais)	110
Figure N° 21: Diagramme de circulation (vente LS).....	111
Figure N° 22: Rapport d'orientation.....	116
Figure N° 23: Compte-rendu de la réunion d'ouverture.....	117
Figure N° 24 : Feuilles de révélation et d'analyse des problèmes.....	123
Figure N° 25: Compte-rendu de la réunion de clôture.	129
Figure N° 26: Rapport d'audit.	130

Sommaire

Remerciements	I
Tableau des abreviations	II
Liste de tableaux.....	III
Liste des figures	IV
INTRODUCTION GENERALE	8
CHAPITRE01 :LES FONDEMENTS DU CONTROLE INTERNE.....	12
Introduction	13
Section 01 : Cadre conceptuel du contrôle interne.....	14
Section 02 : Les référentiels et les conditions d'un bon contrôle interne.....	23
Section 03 : Processus et pratique du contrôle interne.....	36
Conclusion.....	47
CHAPITRE 02 :LA CONDUITE D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE	48
Introduction	49
Section 01 : Cadre conceptuel de l'audit interne.....	50
Section 02 : Organisation et positionnement de la fonction.....	58
Section 03 : Conduite d'une mission d'audit.	70
Conclusion.....	86
CHAPITRE 03 :ÉTUDE DE CAS : AUDIT DES OPERATIONS COMMERCIALES CAS : CCLS DE TIZI-OUZOU	87
Introduction	88
Section01 : Présentation de l'organisme d'accueil.	89
Section02 : Phases de planification et de réalisation.....	102
Section 03: Rédaction du rapport d'audit et présentation des recommandations.....	128

Conclusion	135
CONCLUSION GENERALE	136
Bibliographe	139
Table de matieres	141
Annexes	150

Introduction générale

Introduction générale :

Un nombre important de contraintes internes et externes sont susceptibles d'influencer l'entreprise, celles-ci constituent son environnement. L'environnement de l'entreprise peut être décrit comme un ensemble de variables résultantes d'un jeu d'acteurs tels que les fournisseurs, les clients, les institutions, les dirigeants etc....., qui définissent le cadre d'action générale s'imposant à l'entreprise.

De nos jours, cet environnement est très turbulent. K. S. Cameron, M. U. Kim et D. A. Whetten considèrent la turbulence les changements auxquels est confrontée l'organisation¹. Cette dernière doit étudier leurs actions et leurs interactions afin d'assurer la pérennité de son activité.

A cet égard, l'amélioration de la performance est de plus en plus recherchée à travers la surveillance de ces changements et l'identification des risques liés. Ce qui suppose une mise en place des mécanismes et organes de contrôle afin de pouvoir faire face aux éventuels dysfonctionnements. Le système de contrôle interne est dès lors un processus de détection primordial pour l'entreprise.

Le contrôle interne est l'ensemble de procédures, de méthodes et de règles de bonnes pratiques qui contribuent à la maîtrise des activités. Il vise à assurer l'accomplissement des tâches et responsabilités conformément à la réglementation et aux procédures établies. Pour plus d'efficacité, la fonction d'audit interne est positionnée comme une véritable source d'amélioration continue. Ceci est confirmé par la norme internationale de l'audit interne 2120 qui stipule : « l'auditeur interne doit évaluer l'efficacité et l'efficience du dispositif du contrôle interne et contribuer à son amélioration continue ».

L'audit interne est aujourd'hui un organe de contrôle vital au sein d'une organisation. Son objectif est de fournir l'assurance raisonnable sur le degré de maîtrise des opérations et d'aider les dirigeants à la prise des décisions à travers des conseils.

L'importance que revêt donc la profession d'audit interne au sens de la performance et de la création de la valeur ajoutée nous a conduit à nous intéresser à la démarche d'une mission d'audit au sein de la sous-direction chargée du commercial de la Coopérative des

¹ Cameron K. S, Kim M. U et Whetten D. A, (1987). *Organizational Effects of Decline and Turbulence*. *Administrative Science Quarterly* Cornell University.

Céréales et Légumes Secs (CCLS) de Tizi-Ouzou, plus précisément, l'audit des opérations commerciales de ventes des engrais, des légumes secs et riz.

Choix du sujet :

Le thème « conduite d'une mission d'audit sur opérations commerciales : Cas de la CCLS de Tizi-Ouzou » a été murement réfléchi. Son importance ainsi que sa relation avec notre spécialité en sont les vecteurs qui ont dicté les raisons d'un tel choix. Ceci est motivé par :

- ✓ Le fait que la fonction commerciale est considérée comme la clé de voûte de l'entreprise et que ses difficultés et ses défaillances pourront nuire à la continuité de l'exploitation.
- ✓ L'audit et le contrôle internes sont une source permanente de progrès, de conseils et de suivi des réalisations permettant d'assurer la survie de l'organisation.

Problématique :

L'absence de l'audit interne peut entraîner des fraudes et des risques opérationnels. L'inexistence ou l'inefficacité du dispositif du contrôle interne peut-être à l'origine d'une moindre fiabilité des informations d'une part, et d'une gestion inadéquate de l'entreprise d'autre part.

Dans cette conjoncture, l'objectif du présent travail étant de montrer l'importance du contrôle interne quant à la réalisation des objectifs fixés et l'audit interne dans le cadre de la révision périodique et l'établissement d'une dynamique d'amélioration.

La CCLS ne fait pas exception, c'est pourquoi nous avons décidé de mener une réflexion sur le déroulement concret d'une mission d'audit des opérations commerciales au sein de cette coopérative.

Au regard de ce qui précède, nous pouvons résumer notre problématique en différentes interrogations dont la principale est la suivante :

« Comment contribuer à la maîtrise des opérations commerciales de vente au sein de la CCLS de Tizi-Ouzou et créer une dynamique d'amélioration en conduisant une mission d'audit interne ? »

De cette question émane les sous questions que nous allons évoquer tout au long de notre mémoire afin d'adopter une méthode plus appropriée en la matière :

- Qu'est-ce que le contrôle interne ?
- Quels sont ses fondements, principes et objectifs ?
- Qu'est-ce qu'un audit interne et pourquoi est-ce important ?
- Quelle est la méthodologie de la conduite d'une mission d'audit interne ?
- Comment peut-on réaliser la mission d'audit des opérations commerciales au niveau de la CCLS de Tizi-Ouzou ?

L'intérêt de l'étude :

Ce travail nous permettra d'élargir nos connaissances sur l'audit et le contrôle interne et d'appréhender d'avantage son fonctionnement et son ampleur.

Autant, il permettra aux étudiants de notre spécialité de dénicher les références nécessaires à la rédaction de leur mémoire.

Méthodologie :

Pour atteindre nos objectifs et répondre aux différents questionnements posés, nous avons procédé par une étude documentaire portant sur une recherche bibliographique (ouvrages), ainsi que des articles de revue liés au domaine d'étude. A ce propos, nous avons diversifié les sources de la documentation incluant les recherches sur web.

Par la suite, une étude qualitative consistant à l'usage des techniques telles que les questionnaires et les interviews ont été réalisés afin de collecter les informations et les documents nécessaires pour mieux saisir la pertinence de notre étude de cas.

Structure du travail :

Outre l'introduction et la conclusion, ce manuscrit présente une étude articulée sur trois chapitres. Les deux premiers sont d'ordre théorique, tandis que le troisième constitue une étude empirique.

Dans le premier chapitre, nous présenterons les notions de base du contrôle interne en définissant son cadre conceptuel, ses différents référentiels et composantes, et enfin le processus de mise en place.

Le second chapitre expose la méthodologie d'une mission d'audit interne en passant par la définition de cette profession, son organisation et positionnement, ainsi que ses différentes phases traditionnellement normées.

Pour finir, le troisième chapitre sera consacré à l'environnement d'étude, la réalisation de la mission d'audit des opérations commerciales au sein de la CCLS de Tizi-Ouzou et conclure avec les observations de nos investigations qui nous mèneront à fournir des recommandations.

Chapitre 01 :
**Les fondements du contrôle
interne**

Introduction :

L'évolution de l'environnement des entreprises n'a pas cessé au fil de ces dernières années sous l'influence de la mondialisation et des évolutions technologiques. Ces dernières ont induit à l'apparition d'un certain nombre de risques nouveaux et qui les menacent dans l'atteinte de leurs objectifs.

Dans cette situation, la mise en place d'un dispositif de contrôle interne est primordiale afin que les entreprises puissent maîtriser les risques. Ce système peut servir d'outil d'aide à la prise de décision.

Dans ce premier chapitre, nous allons aborder les notions fondamentales, le cadre de référence ainsi que le processus de mise en œuvre relatifs au contrôle interne. La première section, sera focalisée sur le cadre conceptuel du contrôle interne, la seconde aborde les référentiels du contrôle interne et leurs composantes, tandis que la troisième section sera consacrée à l'étude du processus de contrôle et le contrôle interne d'une activité.

Section 01 : Cadre conceptuel du contrôle interne.

Le contrôle interne n'est pas une fonction au sein de l'entreprise mais plutôt un dispositif de contrôle mis en place par les responsables afin d'atteindre les objectifs de l'entité et maîtriser les risques, contrairement à ce que la majorité pense.

Afin de clarifier cette notion, nous avons consacré cette section pour définir ce concept, décrire ses objectifs, ses limites, ses niveaux ainsi que ses types en passant par l'explication de ses différents principes et spécificités.

1. Définition du contrôle interne :

Il existe plusieurs définitions du contrôle interne. Nous allons présenter les plus reconnues. Ces dernières ont été formulées par les organisations professionnelles.

1.1 Selon l'Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés français (O.E.C.C.A)² :

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

1.2 Selon COSO (Committee of Sponsoring of the TREADWAY Commission)³:

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

1.3 Selon COCO⁴ :

« Éléments de l'organisation (incluant ressources, systèmes, procédés, culture et tâches) qui, mis ensemble, aident à atteindre les objectifs. »

²L. Collins & G. Valin, « *Audit et contrôle interne : aspects financiers, opérationnels et stratégiques* », 4eme Edition DALLOZ, Paris 1992, P. 37.

³J. Renard, « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 7^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2010, p 137.

⁴J. Renard, « *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne* », Edition EYROLLES, Paris 2012, P. 03.

1.4 Selon l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) ⁵:

« Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité.

Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui :

- contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources ;
- doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité. »

1.5 Selon Turnbullguidance⁶ :

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

- facilitent l'efficacité et l'efficience des opérations en aidant 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 générant un flux d'informations pertinentes et fiables ;
- aident à assurer la conformité aux lois et règlements ainsi qu'aux politiques internes. »

1.6 Selon la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC)⁷ :

« Le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle comptables et autres que la direction définit, applique et surveille sous sa responsabilité, afin d'assurer :

- La protection du patrimoine ;
- La régularité et la sincérité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en résultent ;
- La conduite ordonnée et efficace des opérations de l'entreprise ;
- La conformité des décisions avec la politique de la direction.»

⁵AMF, « Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne », cadre de référence, P.08.

⁶J. Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2010, P 140.

⁷L. Collins & G. Valin, « Audit et contrôle interne : aspects financiers, opérationnels et stratégiques », 4eme Edition DALLOZ, Paris 1992, P. 37.

A travers les définitions précédentes, le contrôle interne est un dispositif mis en place par les organisations pour garantir la réalisation de leurs objectifs, la gestion efficace des ressources, et la prévention des risques. En d'autres termes, le contrôle interne joue un rôle clé dans la maîtrise des activités et la sécurisation des processus au sein des entreprises.

2. Les objectifs du contrôle interne :

L'objectif général du contrôle interne est d'assurer la continuité d'exploitation à travers la réalisation des objectifs permanents de ce dispositif, à savoir :

- La protection du patrimoine ;
- La fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- L'efficacité et l'efficience des opérations ;
- Le respect des lois, règlements et contrats.

2.1 La protection du patrimoine :

La règle parlait de « *la sécurité des actifs* ». Un bon contrôle interne a pour objectif principal la protection du patrimoine de l'entreprise. La notion patrimoine ne s'entend pas seulement par l'actif tangible, mais elle vise également l'actif intangible constitué en l'occurrence : de l'homme qui est considéré comme le patrimoine le plus important et précieux de l'entreprise mais aussi l'image de l'entreprise qui risque d'être détruite par la mauvaise maîtrise des opérations.

2.2 Fiabilité et intégrité des informations financières et opérationnelles :

L'image de l'entreprise repose sur la qualité des informations qu'elle diffuse à l'extérieur concernant ses activités et ses performances. A cet effet, les informations doivent être :

- **Fiables et vérifiables:** une information ne peut être fiable sauf si elle est vérifiable, autrement dit, il faut vérifier l'exactitude de l'information afin d'assurer l'efficacité des opérations.
- **Exhaustives:** il est inutile d'avoir des informations exactes si elles ne sont pas complètes c'est-à-dire que le contrôle interne doit garantir la totalité et la qualité des enregistrements des informations dès leur origine.
- **Pertinentes:** une information est dite pertinente si elle répond aux attentes des utilisateurs, sinon elle est inutile.

- **Disponible:** l'information doit être disponible au moment opportun.

2.3 Respect des lois, règlements et contrats :

Il englobe l'ensemble des lois, réglementations et contrats aux quels l'entreprise est soumise. Cet objectif est généralement apprécié par un audit de conformité afin de révéler d'éventuels dysfonctionnements du dispositif du contrôle interne et d'apporter les recommandations nécessaires pour l'améliorer.

2.4 L'efficacité et l'efficience des opérations :

L'objectif principal du contrôle interne est l'efficacité et l'efficience des opérations. Cet objectif est apprécié par un audit d'efficacité. Les termes efficacité et efficience signifient :

- **Efficacité :** la capacité d'atteindre un objectif prédéterminé dans les délais alloués ;
- **Efficience :** c'est d'atteindre l'objectif au meilleur résultat avec un coût moins élevé.

3. Les spécificités du contrôle interne :

Le contrôle interne est spécifié par trois aspects d'appréciation, à savoir : la dimension culturelle, la dimension universelle et la dimension relative.

3.1 La dimension culturelle :

L'auditeur a pour mission d'apprécier le contrôle interne en considérant le cadre culturel de l'entité à auditer.

3.2 La dimension universelle :

Le contrôle interne concerne toutes les activités de l'organisation, il se construit avec les mêmes dispositifs, il s'apprécie avec les mêmes outils et la même méthode dans tous les domaines.⁸

Le contrôle interne est la finalité de l'audit interne car il est apprécié par ce dernier, d'où découle le caractère d'universalité de l'audit interne.

⁸Renard J., « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 7^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2010. P. 140.

3.3 La dimension relative :

Le principe d'universalité s'accompagne avec la relativité dans l'application. Ce qui signifie que le contrôle interne diffère d'une petite à une grande entreprise. Il n'est pas la priorité de l'auditeur interne ni externe mais plutôt la priorité des managers de l'organisation. Car la mise en œuvre des différents éléments de contrôle interne est limitée par la notion d'équilibre coûts/bénéfices que chacun appréciera selon le contexte.

4. Les types et niveaux de contrôle interne :

Comme chaque système, il convient de noter que le système de contrôle interne possède des types ainsi que des niveaux.

4.1 Les types de contrôle :

Il existe quatre types de contrôle, à savoir les contrôles directif, préventif, détecteur et correctif.

4.1.1 Le contrôle directif :

Ce type de contrôle permet de s'assurer que la gestion de l'entreprise est bonne et qu'elle va conduire à la réalisation des objectifs. Ce contrôle englobe des mécanismes positifs qui motivent et orientent le personnel de l'entreprise pour faire de bons progrès, à titre d'exemple des formations de sensibilisation du personnel⁹.

4.1.2 Le contrôle préventif :

Ce type de contrôle vise à réduire les risques d'erreurs ou d'anomalies tout en agissant en amont par la mise en place des méthodes et procédures adéquates par exemple : la séparation des tâches, les règles d'éthique, des contrôles physiques et d'accès (mot de passe).

4.1.3 Le contrôle détecteur:

Il est conçu pour relever les problèmes et les erreurs qui n'ont pas été détectés par le contrôle préventif en procédant à titre d'exemple par des rapprochements bancaires, des rapports d'écart et des actes de vérification.

⁹Chekroun M., « *Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne* », thèse doctorat, 2013, P.135.

4.1.4 Le contrôle correctif :

C'est le dernier type de contrôle, qui consiste à chercher et définir des mesures de redressement pour les erreurs détectées par le contrôle précédent. Autrement dit, il a pour objectif de modifier le déroulement opérationnel afin d'éviter ou réduire le problème.

4.2 Les niveaux de contrôle :

Les niveaux de contrôle interne sont présentés selon un modèle de défense de trois lignes.

4.2.1 Le premier niveau :

Ce niveau est composé de méthodes, d'organisations et de procédures. Il est mis en place par le personnel opérationnel durant l'exécution de ses tâches quotidiennes, car il est le mieux placé pour identifier les risques liés à ses activités.

L'auditeur interne va s'appuyer sur ces procédures pour évaluer le dispositif de contrôle interne et détecter les divers dysfonctionnements ou erreurs liés à ce contrôle.

4.2.2 Le deuxième niveau :

Ce contrôle est réalisé par les responsables hiérarchiques exerçant des opérations différentes de celles des acteurs du premier niveau dans le but de s'assurer du respect et de la bonne exécution des procédures et règlement, et ce, en utilisant un ensemble de techniques, à savoir : le questionnaire et l'enquête.

4.2.3 Le troisième niveau :

Ce contrôle est assigné à l'auditeur interne qui a pour mission d'évaluer l'efficacité du dispositif de contrôle interne mis en place par les deux niveaux précédents et porter ses conseils et recommandations pour l'améliorer. Par ailleurs, ce contrôle peut être complété par la présence d'un auditeur externe.

5. Les principes fondamentaux du contrôle interne :

Afin d'assurer l'efficacité et le respect des objectifs du contrôle interne, un ensemble de principes fondamentaux a été mis en place.

5.1 L'organisation :

C'est le principe le plus important. D'après FAYOLLE : «*On ne contrôle que ce qui est organisé* »¹⁰. Cette organisation doit être préalable, adaptable, vérifiable et formalisée.

Ce principe est caractérisé par l'existence de certains éléments essentiels, à savoir : un organigramme, une description des postes, une formalisation des procédures ainsi que la délégation du pouvoir et les limites de chacun.

5.2 La permanence :

L'organisation doit être stable afin que le contrôle interne mis en place fonctionne efficacement, par conséquent, les procédures mises en place vont être permanentes.

5.3 L'universalité :

Le contrôle interne s'applique sur toutes les personnes, les activités et tous les biens de l'entreprise, en tout temps et en tout lieu. En d'autres termes, il n'y aura pas de personne exclue du contrôle, ni de domaine ou fonction en dehors du contrôle interne.

5.4 L'information :

L'information doit être communiquée à l'ensemble des parties prenantes. Ce système d'information doit être diffusé d'une manière efficace et répond à des critères tels que la pertinence, l'utilité, l'objectivité et la communication.

5.5 L'harmonie :

Les procédures du contrôle doivent s'adapter à l'entreprise : ses risques, son personnel, ses caractéristiques et son environnement.

5.6 La qualité du personnel :

Un système de contrôle interne sans un personnel qualifié risque d'échouer. Pour cette raison, une bonne politique de recrutement doit être adoptée dans le but d'avoir un personnel compétent et honnête.

¹⁰Renard J., « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 7^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2010, P. 175.

6. Les limites du contrôle interne :

Même si le contrôle interne est bien conçu et appliqué au sein de l'organisation, il fournit une assurance raisonnable non absolue sur le degré de maîtrise des activités de l'entité et l'atteinte de ses objectifs. Cela est dû au facteur humain. En effet, il présente des limites, à savoir :

- L'erreur de jugement ;
- Le risque inhérent ;
- Les dysfonctionnements ;
- Les contrôles « outrepassés » ou contournés par le management ;
- La collision ;
- Le rapport coûts/bénéfices.

6.1 L'erreur de jugement :

Les responsables hiérarchiques sont généralement appelés à prendre des décisions sur les opérations dans des délais limités et à cause du manque d'informations complètes, il peut être induit à l'erreur. Ce dernier est considéré comme un risque d'erreur humain qui peut limiter l'efficacité du contrôle interne.

6.2 Les dysfonctionnements :

Tous les systèmes de contrôle interne peuvent faire l'objet d'un dysfonctionnement même ceux qui sont bien conçus. A titre d'exemple, les membres du personnel interprètent les instructions et les jugements de manière erronée par manque d'attention ou en raison de la routine¹¹.

6.3 Le risque inhérent :

Appelé risque théorique, il est lié à l'activité de l'entreprise et existait la mise en place du contrôle interne. Ce risque ne peut être éliminé en totalité par le contrôle, mais le réduire à niveau acceptable.

¹¹Berne, « *La mise en place d'un système de contrôle interne, (SCI)* », contrôle fédéral des finances, Suisse, octobre 2007, P. 16.

Par ailleurs, ce risque est moins important pour les objectifs de fiabilité des informations et de conformité aux lois, car ils sont cadrés et imposés à tous et de plus, les mesures de contrôle sont clairement définies.

Le risque est plus élevé pour l'objectif d'efficacité et d'efficience des opérations, car il ne constitue pas la seule responsabilité de l'entreprise et dépend des facteurs externes de cette dernière.

6.4 Les contrôles « outrepassés » ou contournés par le management :

Un système de contrôle interne (SCI) ne peut pas être plus efficace que les personnes responsables de son fonctionnement. Même au sein d'une entreprise efficacement contrôlée, un responsable peut être en mesure de contourner le SCI¹². Selon l'approche cognitive l'être humain a un comportement opportuniste. A titre d'exemple, un responsable peut déroger de façon illégitime les normes et procédures prescrites pour réaliser un profit personnel.

6.5 La collusion :

La collusion signifie qu'un ensemble d'individus agit collectivement pour accomplir et dissimuler une action susceptible d'altérer les informations financières ou de gestion d'une manière qui ne puisse être détectée par le contrôle interne.

6.6 Le rapport coûts/bénéfices:

Partant du concept « les ressources sont limitées », les entreprises doivent comparer les coûts et les avantages relatifs aux contrôles avant de les mettre en place. Autrement dit, avant la mise en œuvre d'un nouveau contrôle, il est nécessaire de passer d'abord par une étude des coûts qu'il peut engendrer et les avantages qui peuvent en découler de ce dernier.

A travers cette section, nous avons pu mettre l'accent sur les principales bases du contrôle interne qui nous ont permis de constater ses différentes définitions, ses caractéristiques, ses objectifs, ainsi que ses limites. La section suivante portera sur les référentiels du contrôle interne.

¹²Berne, op.cit. P. 16.

Section 02 : Les référentiels et les conditions d'un bon contrôle interne.

Suite à l'ampleur des activités de l'entreprise, la multiplication de délégations de pouvoir et la prolifération des réglementations faisant référence au contrôle interne, des recherches ont été entamées pour explorer plus la notion du contrôle interne et en arriver à une méthodologie claire et universelle. Ces recherches ont donné l'initiation à un cadre de références.

1. Les référentiels du contrôle interne :

Il existe différents référentiels de contrôle interne, à savoir : COSO, COCO, *Turnbull* et AMF.

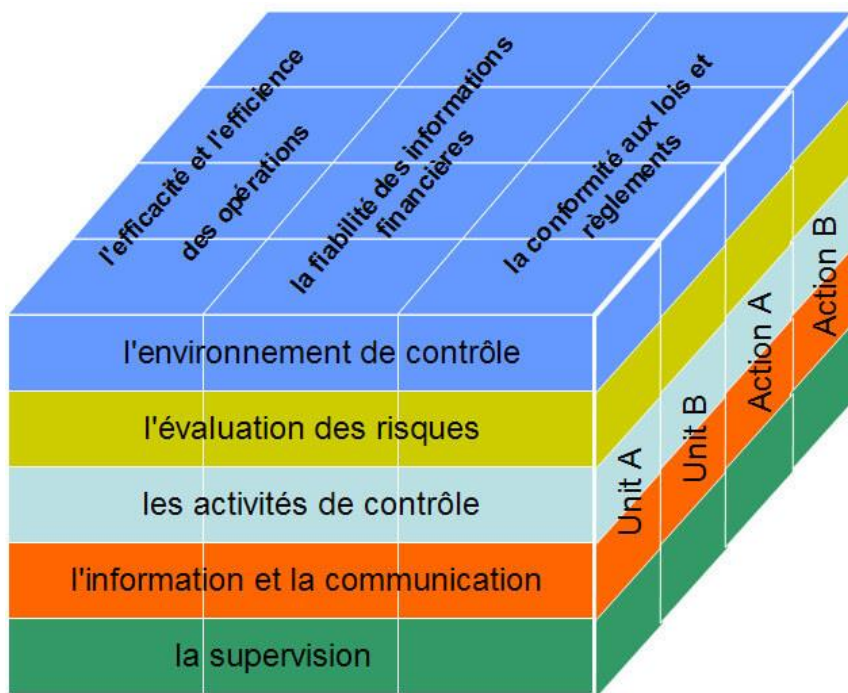
1.1 Le référentiel COSO :

Le sénateur américain TREADWAY a créé la « *commission treadway* » connu sous le nom de COSO. Ce dernier a développé deux réflexions : COSO1 dans les années 1992 et le COSO2 en 2004.

1.1.1 Le référentiel COSO 1 :

Le COSO1 est un référentiel de contrôle interne rassemblant les travaux des professionnels compétents de l'IIA. Ce référentiel se présente dans un cube de trois segments différents qui réunissent les conditions d'un bon contrôle interne. Il définit les composantes sur lesquelles se base l'appréciation de l'efficacité. Le cube de COSO souligne cinq composantes s'appliquant sur toutes les activités afin d'atteindre trois objectifs. La présentation graphique du cube de COSO₁ est la suivante :

Figure N° 1: Cube du COSO1



Source : <https://www.utc.fr/master-qualite>. Consulté le 19/05/2025 à 09:58.

1.1.2 Le référentiel de COSO₂ :

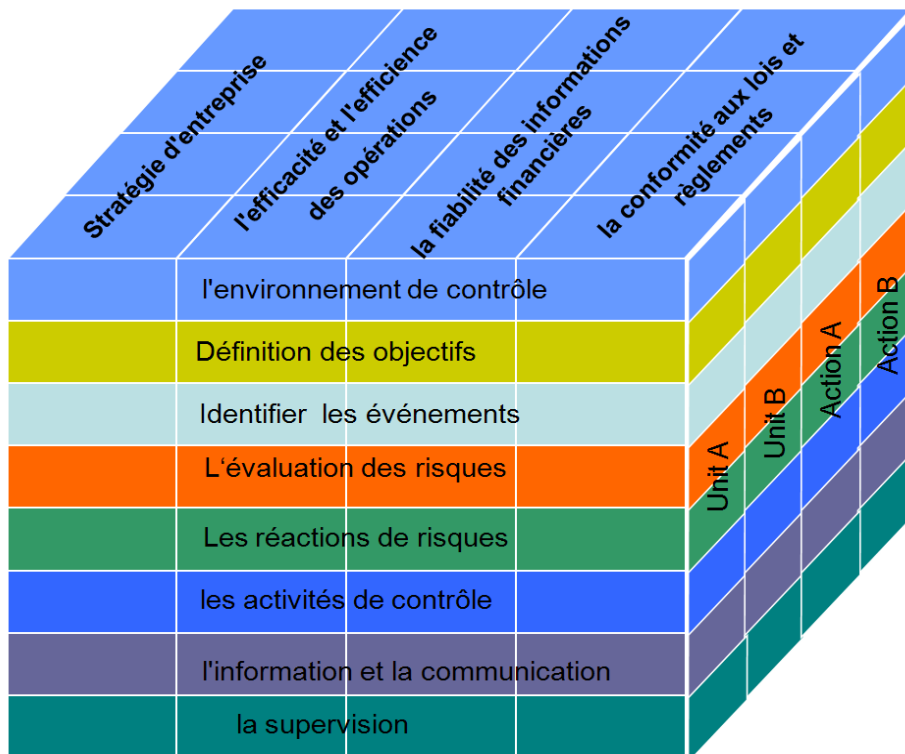
Appelé « *risk management* », le COSO₂ est la mise à jour du COSO₁ en 2004. Les compétences et les travaux de raffinement des composantes du COSO₁ ont montré une nouvelle notion, celle de l'évaluation des risques, en d'autres termes, le processus de la gestion des risques. Cette nouvelle approche va servir d'avantage pour l'implantation et la fixation d'un système de contrôle interne efficace et efficient.

Le renforcement du COSO₁ par une dimension stratégique a donné le découpage par destination (entreprise, direction, unité, filiale) en plus du classement par nature (opérations, *reporting*, conformité). Cet aspect ne fait qu'affirmer l'universalité de ce référentiel.

Le COSO₁ est un référentiel de contrôle interne tandis que le COSO₂ est un référentiel de management des risques. En réalité, la maîtrise des activités résulte de la gestion des risques. En effet, la gestion des risques est primordiale pour un contrôle interne satisfaisant.

La présentation du COSO₂ dans un cube montre trois dimensions : la première est liée aux objectifs généraux, y compris ceux qui sont stratégiques, la deuxième concerne la gestion des risques et la dernière s'articule autour des différentes entités de l'organisation. La figure ci-après représente le cube du COSO₂.

Figure N° 2: Cube du COSO₂



Source : <https://www.utc.fr/master-qualite>, consulté le 19/05/2025 à 09:58

1.2 Le référentiel COCO :

Un nouveau référentiel sous forme de recommandations sur le contrôle interne est publié par l'institut canadien des comptables agréé sous le nom de COCO (*Criteria On Control Committee*). Considéré comme un véritable référentiel, le COCO est mis en place dès 1995 en se basant sur vingt critères et mettant l'accent sur les moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs à savoir :

- ✓ Efficience et efficacité du fonctionnement opérationnel de l'organisation ;
- ✓ Fiabilité des informations internes et externes ;
- ✓ Conformité aux lois et réglementations.

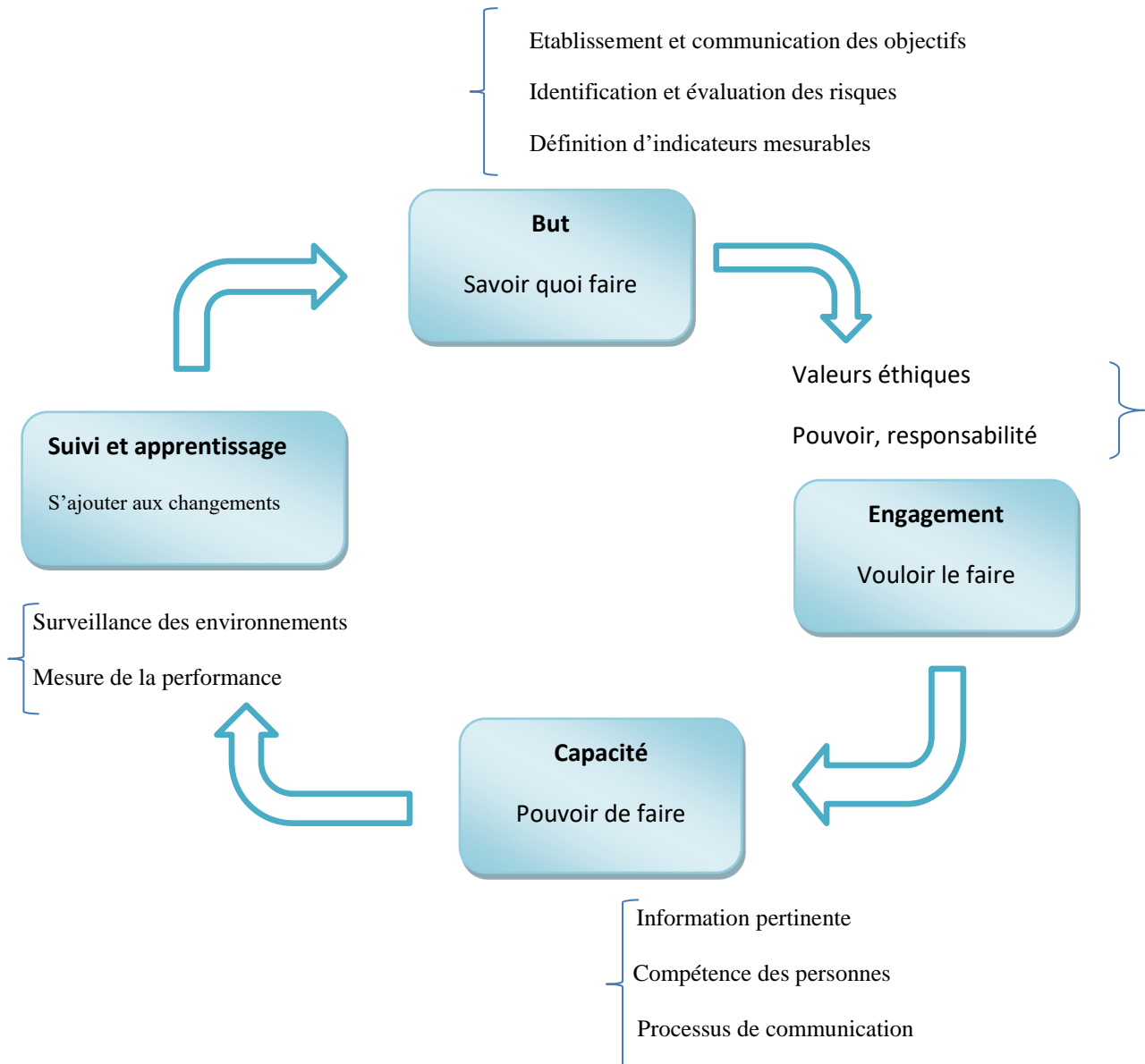
Ce référentiel est composé de quatre éléments essentiels pour le contrôle interne chacun est subdivisé en différents critères au nombre de vingt (20) :

- Le but : l'orientation de l'organisation (objectifs) ;
- L'engagement : l'identité et les valeurs de l'organisation ;
- La capacité : les compétences de l'organisation ;
- Le suivi et l'apprentissage : l'évolution de l'organisation.

Chapitre01 : Les fondements du contrôle interne

La figure ci-après regroupe les quatre étapes du contrôle interne selon COCO, ainsi que quelques exemples des vingt critères de ce référentiel.

Figure N° 3: Schéma du référentiel COCO munis de quelques critères liés



Source : P. Schick, O. Bourrouilh, Et J. Vera « *Audit interne et référentiel des risques* », édition DUNOD, Paris, 2010, P20.

1.3 Le *Turnbull guidance*¹³:

Il n'est pas proprement un cadre de référence, mais plutôt un guide à l'attention des administrateurs des sociétés cotées afin de réviser le système de contrôle interne. Ce guide a repris l'essentiel des éléments de COCO et a complété par des objectifs plus raffinés. Il est basé sur certains principes mettant en lumière l'importance du management des risques.

Adopté par le Royaume-Uni et l'Irlande, le *turnbull* est devenu non seulement le guide des sociétés cotées à Londres mais aussi celui des organisations du secteur public et des associations britannique à but non lucratif.

1.4 Le référentiel AMF :

Le référentiel de l'AMF (Autorité des Marchés Financiers) a été rédigé en 2006 et mis en œuvre en 2010. Ce cadre de référence de contrôle interne est spécifique aux sociétés cotées en bourse. Il s'intéresse au bon fonctionnement des opérations en interne, la sauvegarde du patrimoine, la conformité aux lois et règlements, l'application des instructions et directives prononcées par la direction générale et plus particulièrement, à la diffusion des informations comptables et financières fiables.

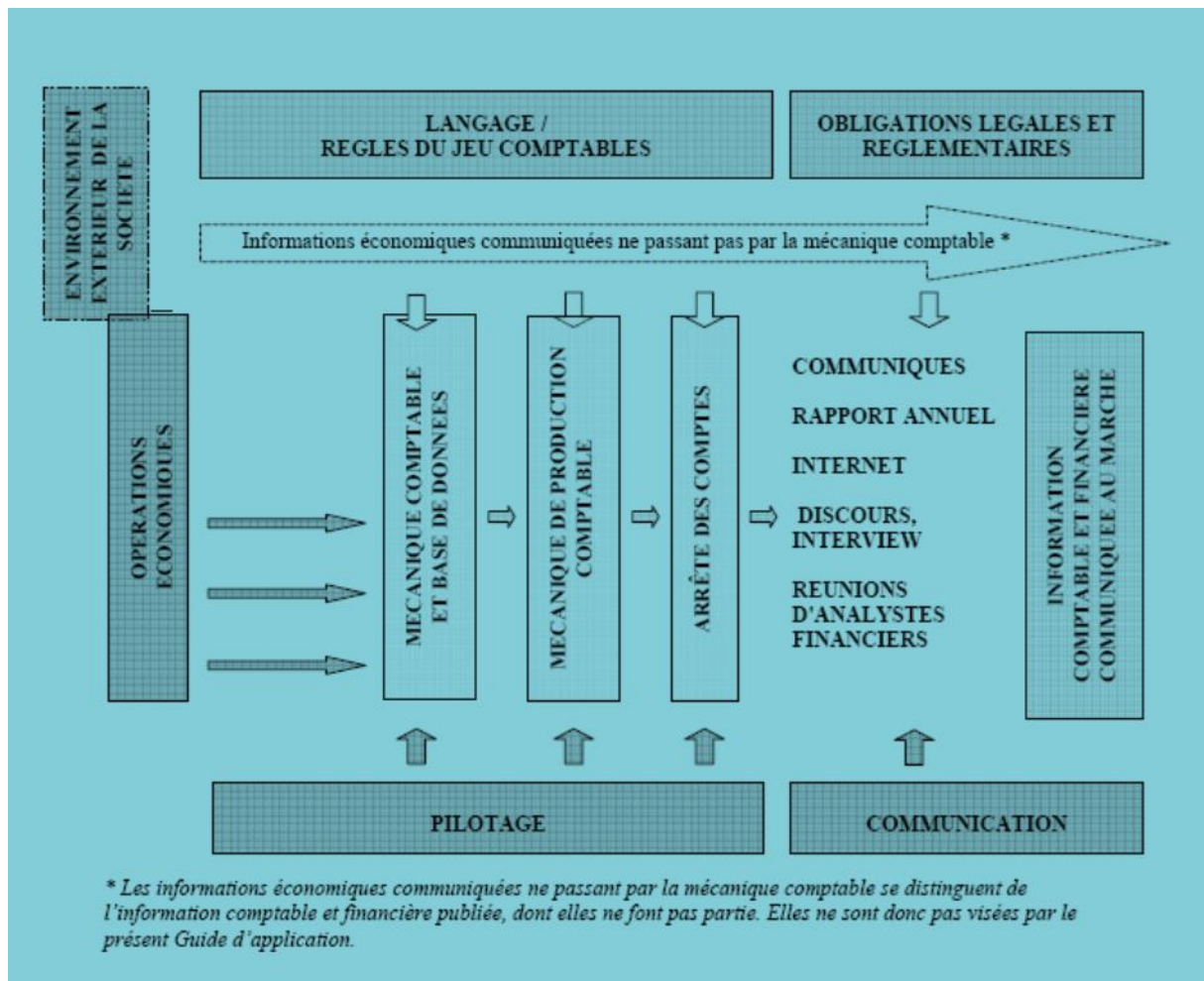
Selon ce référentiel, le dispositif de contrôle interne vise la gestion des risques comptables et financiers à travers la considération de l'éthique, l'intégrité et la recherche des compétences des acteurs de contrôle.

Dans ce cadre, ce contrôle représenté par un processus comptable a pour objectif la transformation des opérations économiques en informations comptables et financières.

Le schéma suivant permet de situer la production de l'information financière.

¹³F. Fradin et L.Vaurs, « *comparaison des principaux référentiels de contrôle interne COSO, COCO et turnbull* », IFACI, janvier 2006

Figure N° 4: Processus comptable selon l'AMF



Source : O. Poupart-Lafarge, « Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne », AMF, IFACI, juillet 2010, P18 et P19.

2. Les composantes du contrôle interne:

Présentées sous forme d'une pyramide, le COSO retient huit éléments jugés nécessaires, indispensables et interdépendants pour la maîtrise des activités de l'entreprise.

Les composantes sont représentées du bas au sommet comme suit :

- environnement de contrôle ;
- Fixation des objectifs ;
- Identification des événements ;
- évaluation des risques ;
- traitement des risques ;
- activités de contrôle ;
- informations et communications ;

- pilotage.

La figure suivante représente la pyramide de COSO.

Figure N° 5: Pyramide des composantes du contrôle interne.



Source : établi par nos-soins selon les informations collectées.

Après le COSO₁ en 1992, et COSO₂ en 2004, une mise à jour importante a été publiée en 2013. Cette version a initié dix-sept principes déclinés des cinq composantes de la version originale du COSO.

Ces principes ont pour objectif d'identifier les nouveaux niveaux des risques auxquels les entreprises sont confrontées à la lumière des évolutions technologiques de l'environnement. Le tableau ci-après retrace les composantes du contrôle internes et les principes assignés à chacune d'entre elles.

Chapitre01 : Les fondements du contrôle interne

Tableau N° 1: Les composantes du contrôle interne et les principes fondamentaux

Les composantes du contrôle interne	Les principes fondamentaux
Environnement de contrôle	L'organisation démontre son engagement en faveur de l'intégrité et des valeurs éthiques.
	Le conseil fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du système de contrôle interne.
	Le management, agissant sous la surveillance du conseil, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.
	L'organisation démontre son engagement à attirer, former et fidéliser des personnes compétentes conformément aux objectifs.
	L'organisation instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne afin d'atteindre les objectifs
Evaluation des risques	L'organisation définit des objectifs de façon suffisamment claire pour permettre l'identification et l'évaluation des risques susceptibles d'affecter leur réalisation.
	L'organisation identifie les risques susceptibles d'affecter la réalisation de ses objectifs dans l'ensemble de son périmètre et procède à leur analyse de façon à déterminer comment ils doivent être gérés
	L'organisation intègre le risque de fraude dans son évaluation des risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs
	L'organisation identifie et évalue les changements qui pourraient avoir un impact significatif sur le système de contrôle interne.

Chapitre01 : Les fondements du contrôle interne

Activités de contrôle	L'organisation sélectionne et développe des activités de contrôle qui visent à maîtriser et à ramener à un niveau acceptable les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs.
	L'organisation sélectionne et développe des contrôles généraux informatiques pour faciliter la réalisation des objectifs
	L'organisation déploie les activités de contrôle par le biais de règles qui précisent les objectifs poursuivis, et de procédures qui permettent de mettre en œuvre ces règles.
Information et communication	L'organisation obtient, produit et utilise des informations pertinentes et de qualité pour faciliter le fonctionnement du contrôle interne.
	L'organisation communique en interne l'information nécessaire au bon fonctionnement du contrôle interne, notamment les informations relatives aux objectifs et aux responsabilités du contrôle interne.
	L'organisation communique aux tiers les éléments qui peuvent affecter le fonctionnement du contrôle interne.
Pilotage	L'organisation sélectionne, développe et réalise des évaluations continues et/ ou ponctuelles pour s'assurer que les composantes du contrôle interne sont mises en place et fonctionnent.
	L'organisation évalue et communique les déficiences de contrôle interne en temps voulu aux responsables des mesures correctives, y compris, le cas échéant, à la direction générale et au conseil.

Source : REDING K. F., et al, « manuel d'audit interne », Ed EYROLLES, 2015, P.24.

3. La mise en œuvre du contrôle interne :

Les cadres de références cités auparavant ont tous défini le contrôle interne, chacun à sa manière et sa spécificité. Néanmoins, les catégories d'objectifs restent les mêmes. Ils ont

considéré que le contrôle interne est un dispositif ou processus qui permet l'efficacité des opérations, l'efficience du fonctionnement ainsi que la fiabilisation des informations.

Pour atteindre ces objectifs, des conditions d'un bon dispositif sont fortement recommandées. Huit éléments nécessaires pour maîtriser le contrôle interne, à savoir ¹⁴:

- un environnement interne favorable ;
- une définition des objectifs stratégiques ;
- une identification des événements susceptibles d'avoir un impact négatif ;
- une évaluation des risques ;
- un traitement des risques ;
- des activités de contrôle ;
- une information et une communication ;
- un pilotage.

3.1 Un environnement interne favorable :

Constitue la base de la pyramide, l'environnement est l'ensemble des normes, des structures et processus qui constituent l'assise de la mise en œuvre du contrôle interne. Il est le cadre fonctionnel des principes et valeurs d'éthiques et traduit la culture de l'organisation qui doit être adéquate et favorable afin d'atteindre les objectifs fixés d'une manière efficace.

3.1.1 L'éthique :

Les valeurs d'éthique conditionnent la survie du contrôle interne au sein de l'organisation. Elles doivent être traduites dans un code de conduite et elles constituent les normes de comportement moral que doit respecter tout le personnel de l'entreprise, du management aux simples exécutants car l'application de ces normes a une influence majeure sur la gestion des risques et l'efficacité du contrôle interne.

3.1.2 Une stratégie et une organisation :

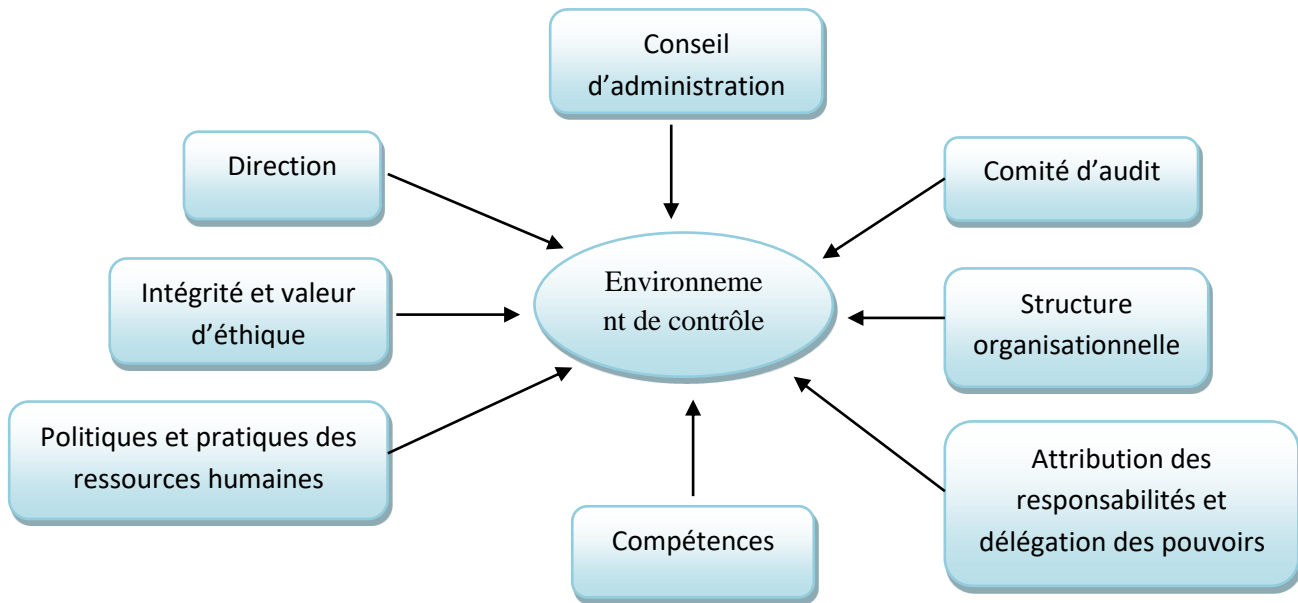
Les activités d'une entreprise doivent être organisées. L'organisation elle-même doit exprimer une politique. Cette politique et stratégie de l'organisation doit être exemplaire.

Des éléments importants définis par la stratégie vont construire le mur de protection contre les risques à savoir : la délégation des pouvoirs, l'adaptation des compétences, la fixation des objectifs réalistes et réalisables et la bonne gestion des ressources humaines basée sur la transparence.

¹⁴ J. Renard, « *Théorie et pratique d'audit interne* », pp150-151.

Ces principes sont fondamentaux à ce nécessaire engagement qui est le respect des règles dans le cadre d'un dispositif de contrôle interne incontournable. La figure suivante représente l'environnement de contrôle.

Figure N° 6: Environnement de contrôle interne



Source : A. Khalil, M. Abdelli, I. Ben Slimane et W. Ajili, « *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne* », Ed nord compo DUNOD, 2022, P. 22.

3.2 Une définition des objectifs stratégiques :

Le raisonnement conduit à définir des objectifs stratégiques à partir desquels déclinent les objectifs opérationnels. Cette définition est influencée par la nature du risque, son origine et son niveau de tolérance (risque acceptable et risque inacceptable).

La définition des objectifs stratégiques et les limites d'acceptation du risque impactent directement l'identification des événements susceptibles d'entraver le fonctionnement de l'entreprise.

3.3 Une identification des événements :

Pour un contrôle efficace, cette étape est obligatoire. Elle s'agit d'identifier les événements internes et externes gênants la réalisation des objectifs fixés et de développer une analyse. Cette dernière peut porter sur deux aspects :

- **Prendre un risque** : est la notion du risque accepté à prendre en considération dans l'établissement de la stratégie habituelle d'une organisation compétitive. En effet, ce risque constitue une opportunité.
- **Risque inacceptable** : risque attaché aux activités, appelé risque inhérent. Ce risque nécessite une analyse approfondie par nature et par destination.

3.4 L'évaluation des risques :

Après l'identification des événements, l'étape d'évaluation prend place et met en évidence les composantes du risque : la gravité et la probabilité.

Une cartographie des risques est alors le moyen adéquat pour réaliser un inventaire des risques et les classer afin de permettre à la direction générale avec l'assistance du *risk manager* d'élaborer une politique de gestion.

La liste des risques susceptibles d'affecter l'atteinte des objectifs intègre en son sein la fraude et les changements significatifs qui influencent le système de contrôle interne.

3.5 Le Traitement des risques :

Pour chaque composante du risque, une stratégie est choisie à savoir : une politique de protection ou une politique de prévention. Adopter une de ces politiques dépend de la nature du risque et le rapport cout/ bénéfice.

Les deux politiques se reposent sur le choix entre quatre solutions possibles en l'occurrence : l'acceptation, le partage, l'évitement et la réduction.

3.6 Les activités de contrôle :

Nommées « l'urbanisme du contrôle interne », les activités du contrôle constituent l'ensemble des systèmes de contrôle interne existants au sein de l'entité pour faire échec aux risques identifiés.

En effet, les risques résiduels qui persistent en dépit de ces activités sont nommés risques de contrôle interne.

3.7 L'information et la communication :

La diffusion ou la communication de l'information à ce niveau du processus du contrôle interne est primordiale afin de mettre en œuvre les mesures correctives. La transparence doit être la règle. Sur ce principe la communication externe doit être définie dans son contenu et ses modalités par la direction générale ou le conseil d'administration. Cependant, la communication en interne doit être définie par les règles internes. Ainsi, le système d'information participe à la qualité de l'information.

3.8 Le pilotage :

Le pilotage ou le suivi du contrôle interne consiste à réaliser des tests et des évaluations ponctuelles. Il permet de valider l'efficacité de ce dispositif.

Le pilotage doit inclure les mesures correctives et mettre à jour le système de contrôle lorsque c'est nécessaire afin de renforcer l'atteinte des objectifs.

A travers cette section, nous nous sommes intéressés à la présentation des différents cadres de référence ainsi que les composantes du contrôle interne tout en mettant en lumière les conditions d'un contrôle efficace.

Section 03 : Processus et pratique du contrôle interne.

Afin de mettre en ordre un dispositif de contrôle interne efficace et efficient, un processus est mis en œuvre par des organes responsables du contrôle exigeant une application rigoureuse des politiques de conduite.

1. Le processus du contrôle interne :

Ce processus est constitué de dix principales étapes.

1.1 La définition du périmètre du contrôle interne :

La première étape du processus de contrôle interne est de définir son périmètre en suivant un ensemble de plans qui fournissent un cadre claire et complet, à savoir : la zone géographique des lieux sous le contrôle interne, les activités et processus impliqués et les risques que le contrôle interne devrait maîtriser.

1.2 L'identification des activités réalisées :

Après la détermination du périmètre de contrôle, un recensement des activités doit être réalisé pour identifier les risques associés à ce processus et cela en répondant à la question suivante : « que faisons-nous ? »

Les activités diffèrent d'une entreprise à une autre, ce qui implique la nécessité de faire ressortir les activités spécifiques de chacune.

1.3 L'identification des risques :

Les risques sont issus généralement des activités de l'entreprise, leur identification dépend de la réponse à la question suivante : «quelles sont les risques associés à la famille du risque choisi ? ».

Cette étape peut donner lieu à un nombre important de risques. Néanmoins, il faut rester proche de la réalité en se référant aux solutions des risques déjà vécus.

1.4 L'identification des contrôles existants :

Chaque entreprise dispose des contrôles internes et des procédures pour faire face aux éventuels risques, mais dans le cas échéant où ils ne sont pas formalisés, il est nécessaire de les recenser.

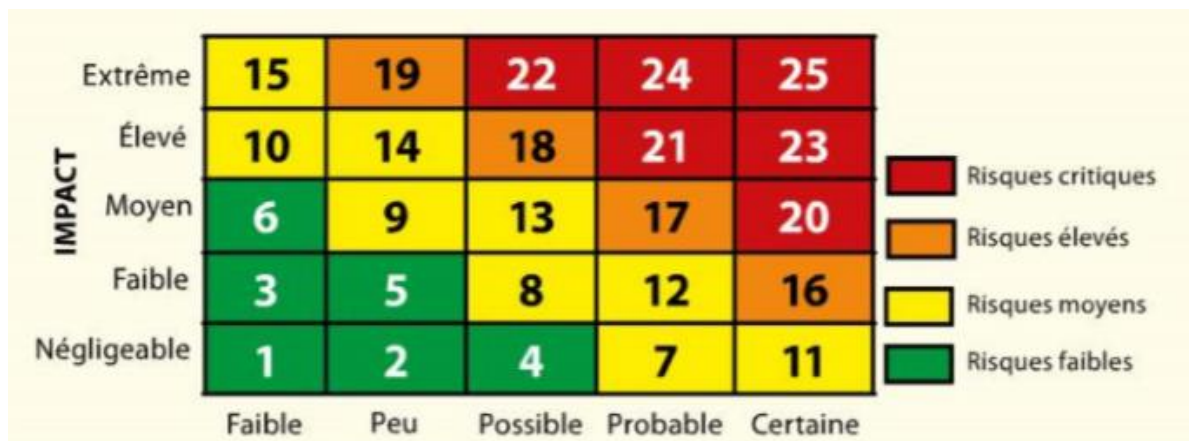
Face à chaque risque, il suffit de déterminer les moyens de maîtrise à mettre en œuvre. S'ils existent déjà, il s'agit alors de mettre en place « des contrôles de contrôle »¹⁵.

1.5 L'évaluation des risques :

Une fois les risques sont recensés, une liste exhaustive est alors élaborée. Il faut savoir que les risques ne sont pas égaux et impossible de les traiter tous. Pour cela, dans cette étape de priorisation, on utilise un concept clé qui s'appelle « criticité ». Il consiste à classer les risques selon deux critères, à savoir : la gravité et la probabilité d'occurrence, sous forme d'une matrice des risques nommée « cartographie des risques ».

La figure ci-après présente un modèle d'une cartographie des risques.

Figure N° 7: Cartographie des risques



Source : REDING.KF, et al, « manuel d'audit interne », Ed EYROLLES, 2015, P.14.

Par le croisement de ces deux critères, on calcule la criticité du risque. Une fois qu'on a déterminé la gravité et la probabilité des risques, on les classe de la manière suivante :

- **Risques majeurs** : sont des risques inacceptables à éviter.
- **Risques mineurs** : sont des risques négligeables issus de la vie courante de l'entreprise.
- **Risques de fréquences** : sont des risques qui nécessitent une prévention. Pour ce faire, l'entreprise doit anticiper les dépenses pour faire face à ces risques.
- **Risques de gravité** : sont des risques rares, mais leurs réalisation est destructrice de valeur.

¹⁵A. Khalil, M. Abdelli, I. Ben Slimane et W. Ajili, « comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne », éd nord compo DUNOD, 2022, P. 31.

1.6 Le traitement des risques :

Après avoir classé les risques selon les deux critères dans la phase précédente, il est nécessaire de les traiter pour mieux les gérer, selon les solutions suivantes :

- **Acceptation** : le fait d'accepter de couvrir un risque en contrepartie d'une stratégie de l'entreprise et les limites de tolérance définies.
- **Le partage** : réduire le risque en le sous-traitant et souscrivant à une assurance sous la définition des limites de tolérance.
- **L'évitement** : cesser l'activité à l'origine du risque et le faire disparaître.
- **La réduction** : prendre les mesures nécessaires pour réduire l'impact à travers les recommandations et l'amélioration du contrôle interne.

1.7 La description des moyens de maîtrise :

Afin de réduire les risques, il est nécessaire d'établir une description des moyens de maîtrise, à savoir : actions de contrôle, processus, procédures...etc.

La documentation des moyens de maîtrise doit ainsi permettre¹⁶ :

- De réduire les erreurs ;
- D'élargir les responsabilités des collaborateurs ;
- De vérifier que le contrôle est toujours effectué de manière homogène ;
- De s'assurer de la continuité des activités en cas d'absence des collaborateurs.

1.8 L'identification des contrôles clés et description de surveillance :

Dans cette étape, il faut identifier les contrôles qui nécessitent d'être contrôlés. La surveillance consiste à s'assurer que le système de contrôle interne est bien mis en œuvre, dans le but de réduire les risques liés à la sécurité des informations.

1.9 La communication et la formation des collaborateurs :

Le contrôle interne devient un outil efficace de gestion lorsque les collaborateurs verront son utilité. Par ailleurs, il faut les informer sur les actions qu'ils auront à effectuer afin de bien mener le contrôle en termes d'obligations légales. Par conséquent, les collaborateurs seront rassurés de travailler dans un environnement serein où les risques sont maîtrisés.

¹⁶A. Khalil, M. Abdelli, I. Ben Slimane et W. Ajili, « comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne », ED nord compo DUNOD, 2022, P. 33.

1.10 La gestion du contrôle interne dans le temps :

A ce niveau, le contrôle interne instauré est efficace, mais il aura besoin de modifications et mises à jour postérieurement. En effet, il suit l'évolution de l'entreprise et n'est pas un acte ponctuel.

Afin de maintenir un contrôle interne efficace, il est utile de :

- réévaluer les risques une fois par année ;
- assurer la conformité avec les nouvelles lois ;
- maintenir à jour la documentation ;
- suivre la bonne réalisation des contrôles et surveillances ;
- suivre les projets de diminution des risques.

2. Les organes responsables du contrôle interne :

Selon COSO, on distingue deux types d'organes responsables du contrôle interne, les organes internes et les organes externes.

2.1 Les organes internes :

Ils constituent tous les éléments qui travaillent au sien de l'entreprise partant du management jusqu'aux simples exécutants.

2.1.1 Le management :

Le manager de l'entreprise est le premier responsable du contrôle interne au sein de l'organisation. Son principal objectif est d'assurer la pérennité du système de contrôle interne et donner l'exemple en matière d'intégrité, d'éthique et de conformité aux règles du contrôle.

2.1.2 Le conseil d'administration:

Le conseil d'administration définit ses attentes en matière d'intégrité et d'éthique dans la sélection des personnes auxquelles il confie la gestion de la société¹⁷, puis s'assure dans quelle mesure ces attentes sont satisfaites par les activités de contrôle.

Par son pouvoir décisionnel qui varie d'une entreprise à une autre, le conseil d'administration a pour mission de définir les objectifs stratégiques de l'entité, veiller à l'instauration d'un système de contrôle interne et assurer les activités de contrôle.

¹⁷A. Khalil, M. Abdelli, I. Ben Slimane et W. Ajili, « *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne* », éd. nord compo DUNOD, 2022, P. 23

2.1.3 Le comité d'audit :

Groupe de travail du conseil d'administration ou de conseil de surveillance en charge de l'examen approfondi de questions financières, comptable et de gestion des risques. Il doit se réunir périodiquement afin de faire le point sur l'état des risques de l'entreprise.¹⁸

Le comité d'audit assure l'indépendance des auditeurs durant leurs travaux, approuve leurs plans d'audit et porte une appréciation sur la qualité du contrôle interne donc renforcer ce dernier.

2.1.4 Les auditeurs internes :

Les auditeurs internes ont pour objectif d'assurer la maîtrise des activités de l'entreprise, d'apprécier la qualité du contrôle interne et de contribuer au maintien de son efficacité.

2.1.5 Les cadres financiers :

Ils sont des membres incontournables au sein de l'organisation car leurs principal objectif est d'atteindre l'équilibre de l'entreprise et d'optimiser la rentabilité financière. Ils jouent un rôle déterminant sur l'efficacité du contrôle interne et se chargent généralement des tâches suivantes¹⁹ :

- L'élaboration des budgets et des plans à l'échelle de l'entreprise ;
- Le suivi et l'analyse des performances, non seulement par rapport aux objectifs de *reporting* financier, mais aussi, dans de nombreux cas, par rapport aux opérations de l'entreprise et à la conformité légale.

2.1.6 Le personnel :

L'action principale du personnel est la mise en place du dispositif de contrôle interne à travers ce qu'il fait et ce qu'il dit, car il a une responsabilité de faire remonter tout problème ou dysfonctionnement à son supérieur hiérarchique, et à travers les informations qu'il produit, son attachement au travail bien fait et la réalisation des contrôles implique par conséquent sa contribution à l'efficacité du contrôle interne.

¹⁸ Henri-Pierre. M Et Jean-Luc. M, « *Contrôle interne des risques* », édition EYROLLES, 2014. P. 170.

¹⁹A. Khalil, M. Abdelli, I. Ben Slimane et W. Ajili, « *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne* », éd nord compo DUNOD, 2022. P. 24.

2.2 Les acteurs externes :

Ils s'agissent des tiers qui ont des relations d'affaires avec l'entreprise, à savoir :

- Les auditeurs externes ;
- Les législateurs et autorités de tutelle ;
- Les analystes financiers et organes de presse.

2.2.1 Les auditeurs externes :

Ils contribuent à la réalisation des objectifs de l'entreprise en relation avec l'information financière et la conformité aux lois et la réglementation en vigueur.

Leur mission principale est de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers et comptes de résultats de l'entreprise, en se basant sur l'examen des comptes et l'appréciation du contrôle interne mis en place. D'une autre manière, les auditeurs externes contribuent à améliorer et renforcer le système de contrôle interne de l'entité.

2.2.2 Les législateurs et autorités de tutelle :

Ils influencent les systèmes de contrôle interne des entreprises par l'obligation de mettre en œuvre des contrôles, ou par la réalisation des contrôles directs. Généralement, ils s'intéressent au contrôle interne des rapports financiers.

2.2.3 Les analystes financiers et organes de presse :

Les analystes financiers examinent les objectifs et stratégies de l'entreprise, états financiers passés et informations financières prévisionnelles de l'entité... etc. Ils peuvent notamment contrôler les facteurs qui influencent la valeur de l'investissement des titres dans l'entreprise.

Les organes de presse peuvent effectuer les mêmes analyses, mais en mettant l'accent plus spécifiquement sur les journaux financiers.

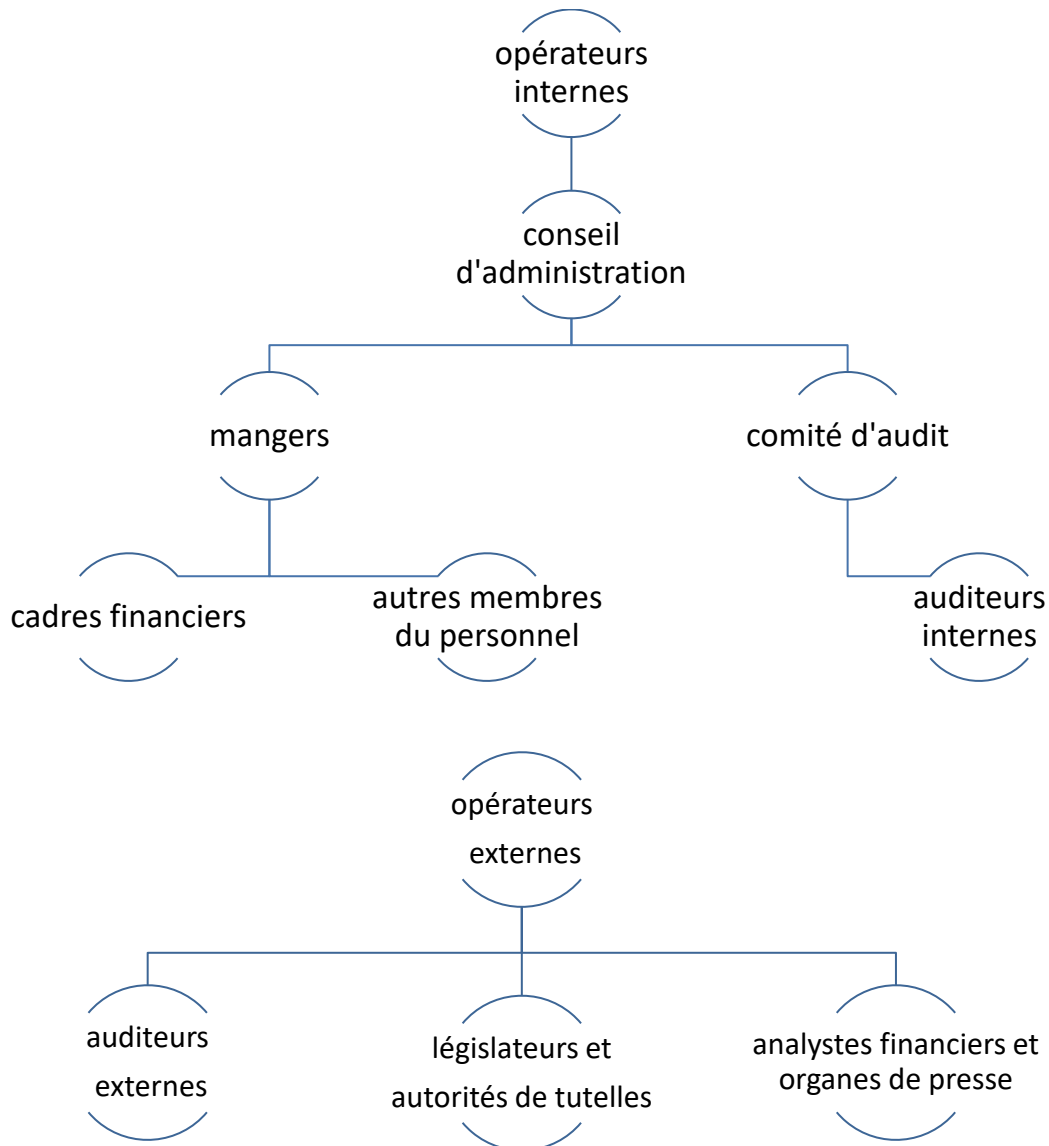
L'ensemble des activités menées par ces tiers peuvent informer la direction sur les points suivants²⁰ :

²⁰A. Khalil, M. Abdelli, I. Ben Slimane et W. Ajili, « *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne* », éd nord compo DUNOD, 2022, P. 28.

Chapitre01 : Les fondements du contrôle interne

- La façon dont sont perçues de l'extérieur les performances de l'entreprise ;
- Les risques macro et micro-économiques auxquels elle est confrontée ;
- Les stratégies d'exploitation ou financières novatrices qui pourraient améliorer les performances et les tendances caractérisant le secteur économique.

Figure N° 8: Les organes responsables du contrôle interne.



Source : A. Khalil, M. Abdelli, I. Ben Slimane et W. Ajili, « Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne », Ed nord compo DUNOD 2022, P.29.

3. Le contrôle interne d'une activité :

Il est à rappeler que le cadre du contrôle interne est le regroupement de l'ensemble des dispositifs et procédures internes existants pour faire face aux risques.

Comme les activités de contrôle varient d'une entreprise à l'autre, il est nécessaire de délimiter les activités propres à chaque organisation. Afin de réussir cette mission de contrôle et avoir une meilleure vision, un modèle d'application universel est mis en ordre comme suit :

- Les préalables ;
- Le cadre de contrôle ;
- La hiérarchie et la cohérence des dispositifs.

3.1 Les préalables :

Trois préalables doivent précéder à la coordination et la mise en place d'un dispositif à savoir :

- La définition de la mission ;
- L'identification des facteurs de réussite ;
- La connaissance des règles à respecter.

3.1.1 Définition de la mission :

Il s'agit de définir une politique de la conduite. Chaque activité a plusieurs politiques et chaque politique va définir la mission du responsable en spécifiant des actions qu'il doit entreprendre et le domaine d'exercice afin d'atteindre quelle finalité.

3.1.2 Identification des facteurs de réussite :

La connaissance de ce préalable est essentielle. Les facteurs de réussite constituent les éléments qui remplissent la mission. Ils sont exprimés en termes de **besoins** et matérialisés sous la rubrique des **moyens**. Ces facteurs sont identifiés par les responsables et adaptables aux missions associées.

3.1.3 Les règles à respecter :

Les dispositions légales, les frontières techniques, les règles extérieures mais également les règles d'éthique de l'entreprise sont des contraintes imposées aux responsables dont ils doivent tenir compte et avoir une connaissance exacte.

3.2 Le cadre de contrôle :

Les managers doivent avoir une connaissance précise des dispositifs du contrôle à mettre en place. Ces dispositifs peuvent être regroupés en six rubriques assurant la cohérence du contrôle interne.

3.2.1 Les objectifs :

Le devoir du manager est de définir les finalités, en d'autre terme l'accomplissement des tâches cibles et l'atteinte des objectifs. Ces derniers rentrent dans le cadre des objectifs généraux du contrôle interne (détaillé dans la première section de ce chapitre).

3.2.2 Les moyens :

Constituent l'ensemble des moyens contribuant à la réalisation des objectifs en l'occurrence : les moyens humains, les moyens financiers et les moyens techniques.

3.2.3 Le système d'information et de pilotage :

Un ensemble d'indicateurs intégrés dans l'entreprise sous la forme de tableaux de bord comportant les informations utilisées par chaque responsable pour gérer l'activité. Ce système se base sur cinq critères :

- S'applique à toutes les fonctions ;
- Fiables et véritable ;
- Exhaustif ;
- Disponible en temps opportun ;
- Utile et pertinent.

3.2.4 L'organisation :

Un élément très important pour effectuer un contrôle. Une bonne organisation respecte trois principes d'où déclinent quatre éléments constitutifs : l'adaptation, objectivité, la sécurité et la séparation des tâches.

Dans le respect de ces trois principes, les éléments constitutifs seront résumés comme suit²¹ :

- L'organigramme hiérarchique pour savoir qui commande qui;

²¹Renard, J, « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 7^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2010, P. 180.

- L'analyse de poste pour savoir qui fait quoi ;
- Le recueil des pouvoirs et l'attitude pour connaître les limites de pouvoirs de chacun ;
- L'élément matériel qui organise l'environnement.

3.2.5 Les méthodes et procédures :

Les méthodes de travail et les procédures doivent être définies, s'appliquent à toutes les activités et processus, formelles, simples et spécifiques, connues par tous et mises à jour régulièrement.

3.2.6 La supervision :

La supervision peut se définir sur trois volets, le premier considère la supervision comme un acte d'assistance et d'aide dans l'exécution des tâches nouvelles et difficiles. Quant au deuxième, un acte gratifiant en s'intéressant aux efforts des collaborateurs, et enfin le dernier prend le sens d'un acte de vérification, à ne pas confondre avec la surveillance.

3.3 La hiérarchie et la cohérence des dispositifs :

La hiérarchie des dispositifs de contrôle suit la hiérarchie de l'entreprise. En effet, le niveau élevé sera concerné par le premier, et la hiérarchie intermédiaire intéresse le second.

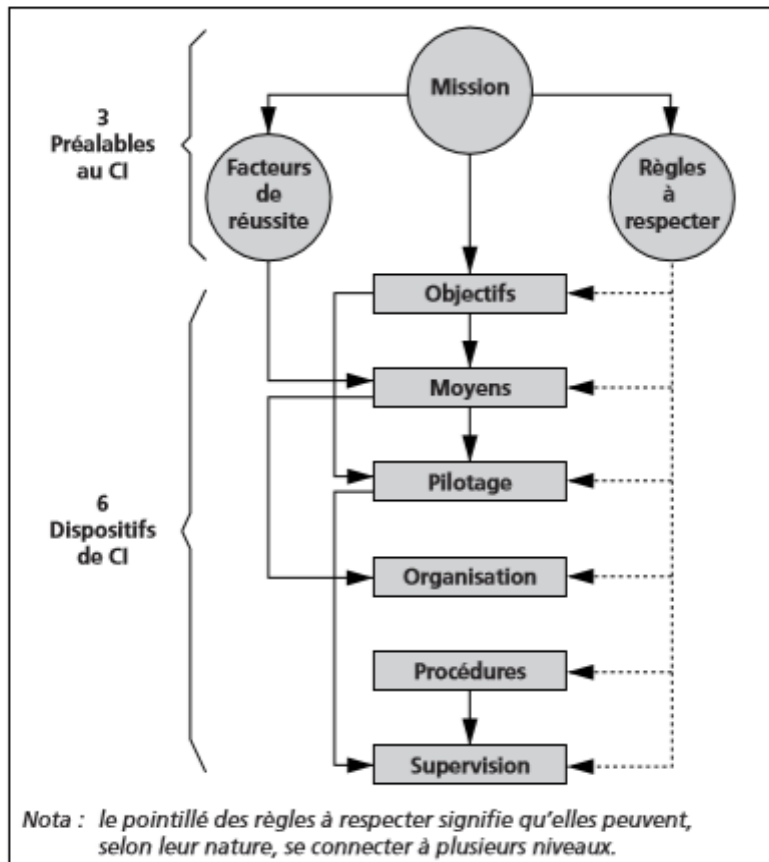
Il est à signaler que le premier niveau englobe les **dispositifs de pilotage** (objectifs, moyens et système d'information), et le second cadre, les **dispositifs de contrôle** (organisation, méthodes, procédures et la supervision).

Tous les dispositifs cités en amont s'arrangent et se complètent selon une cohérence qui assure à l'ensemble l'efficacité et l'efficience.²²

La figure ci-après synthétise les étapes de contrôle d'une activité.

²²Renard. J, « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 7^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2010, P. 188.

Figure N° 9: Etapes de contrôle interne d'une activité



Source : Renard. J, « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 7^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2010, P. 189.

A travers cette section nous avons exposé un ensemble d'éléments importants relatifs au contrôle interne. Nous avons illustré en premier lieu le processus de contrôle ainsi que les acteurs responsables de sa mise en œuvre et enfin les étapes de contrôle d'une activité.

Conclusion :

Afin d'atteindre les objectifs et réaliser les profits, l'organisation est tenue de dresser des mécanismes de contrôle au sein de ses structures. Tant de fonction et tant de tâches et outre les risques liés aux activités et à l'environnement interne et externe nécessitent de mettre en place un système de contrôle interne veillant au respect des lois et réglementations et garantissant un bon fonctionnement.

Ce chapitre met en lumière l'importance de ce contrôle à travers toutes les informations collectées et exposées dans les trois différentes sections.

Il est à rappeler que le contrôle interne est conçu de manière à concourir à la réalisation des objectifs. Il n'est peut être envisagé d'élaborer un système parfait mettant à l'abri de tous. Néanmoins ce contrôle s'est trouvé placé au centre des préoccupations des managers. Cette volonté de faire du contrôle interne un outil de performance et d'efficacité prend sa source dans la prise de conscience de l'évaluation de ses dispositifs, démasquer ses insuffisances et réaliser les adaptations nécessaires car le contrôle interne n'est jamais un vêtement prêt à porter mais un vêtement sur mesure.

Ainsi est illustré le caractère relatif du contrôle interne, à cet effet l'auditeur interne reviendra sur l'amélioration et l'adaptation de ce travail. Pour ce faire, l'auditeur interne procède à l'aide d'une méthodologie précise et rigoureuse et c'est l'objet du chapitre suivant.

Chapitre 02 :
**La conduite d'une mission
d'audit interne**

Introduction :

L'entreprise peut être considérée la capacité de rassembler les facteurs de production et de prendre un risque en contrepartie d'un profit. Ce dernier est placé au centre des préoccupations des dirigeants et des managers. A cet égard, les entreprises ont mis en évidence la nécessité d'appréhender les outils de pilotage et de maîtrise des risques.

La fonction d'audit interne constitue un excellent vecteur d'assurance raisonnable en la matière. Il contribue à la validation des décisions qui sont sous contrôle pour atteindre les objectifs fixés et apporte des recommandations dans le cas contraire.

Dans ce contexte, la fonction d'audit a pris une place particulière au sein de l'entreprise en effet cette fonction a pour principale mission de répondre aux exigences des responsables en termes de sécurisation des processus et activités.

L'objectif de ce chapitre consiste à fournir une image plus claire des fondements de base de la profession. Il est constitué de trois sections : nous présentons dans la première section l'aspect général de l'audit interne, ensuite nous allons nous intéresser au le positionnement de la fonction et au cadre normatif, tandis que la troisième section sera consacrée à la méthodologie d'audit interne et ses différentes phases.

Section 01 : Cadre conceptuel de l'audit interne.

Après son apparition aux Etats-Unis, la fonction d'audit interne est devenue une profession normée et nécessaire pour la gestion des entreprises. A ce propos, nous avons consacré la présente section pour définir le cadre conceptuel de l'audit interne à savoir l'historique et l'évolution de la fonction, sa définition, ses caractéristiques ainsi que ses objectifs et missions et enfin les différentes formes.

1. L'historique de l'audit interne :

Depuis les « *Missi Dominici*²³ » de Charlemagne et les « *auditors* » d'Edouard 1^{er} d'Angleterre, de nombreux exemples peuvent être présentés comme des antécédents historiques. Néanmoins aucun d'entre eux ne représente cette fonction telle qu'elle est de nos jours, car son émergence est allée de pair avec la crise économique 1929 aux États-Unis.

La fonction d'audit interne est donc proportionnellement récente, alors que les cabinets d'audit externe, organismes indépendants, existaient déjà, ayant pour mission la certification des comptes, bilans et états financiers des grandes entreprises. Dans l'intention de réduire les montants des dépenses des entreprises et dans le cadre de mener à bien leur travaux de certification, les cabinets d'audit donnèrent leur accord pour déléguer certains des travaux préparatoires tels que : l'inventaire de toute nature, l'analyse des comptes, le sondage, les tests... à un personnel de l'entreprise à condition qu'il soit sous leurs supervision.

De cette manière appartiennent ces « auditeurs », puisqu'ils effectuaient des travaux d'audit et « interne », du moment qu'ils étaient membres de plein exercice de l'entreprise. Considérés comme de « petites mains » des auditeurs externes, les auditeurs internes participaient aux travaux courants des cabinets du moins sans en établir les synthèses et les conclusions. De la sorte est né, non pas la fonction mais l'expression « audit interne ».

La création de l'IIA (*Institut of Internal Auditors*) en 1941 a donné naissance à la fonction d'audit interne par un groupe de 24 personnes aux États-Unis qui ont décidé d'organiser cette fonction. En juillet 1947, l'IIA a approuvé la première définition de l'audit interne. Une définition conçue essentiellement aux aspects comptables et financiers, considérant l'audit comme le contrôle du contrôle. Cependant, ce n'est qu'en 1978 qu'il est devenu une profession normée. La fonction d'audit interne alors fait ses premiers pas. Peu de

²³Les *missi dominici*: un organe et une charge institué en 789 et renouvelé en 802 par le pouvoir carolingien. Inspecteurs royaux envoyés deux par deux (un laïc et un clerc). Leur mission est la surveillance des autorités locales (les comtes).

Chapitre 02 : la conduite d'une mission d'audit interne

temps après son apparition aux États-Unis, de nombreuses mutations ont submergé la définition de l'audit interne jusqu'à son officialisation en 1999 par l'IIA. Cette fonction a eu le succès d'avoir bénéficié d'une seule définition traduite et adoptée par l'IFACI. Aujourd'hui l'audit interne est devenu une nécessité dans la gestion des entreprises.

Tableau N° 2: Principaux antécédents historiques de l'audit

Période	Prescripteur de l'audit	L'auditeur	Objectif de l'audit
789 à 802	Roi, empereur (charlemagne)	Missi dominici (inspecteur royaux)	Vérification de l'application des décisions, rendre la justice, faire respecter les droits royaux, contrôler les comtes, et redresser les abus.
1272 à 1307	Roi (Édouard 1 ^{er} d'Angleterre)	Clercs, questeurs	Renforcer l'autorité royale, contrôler les finances et surveiller les officiers locaux.
1929 à 1940	Etat et actionnaires	Professionnel d'audit (auditeur externe)	La certification des comptes, bilans et états financiers, éviter la fraude.
1941 à 1978	Etat, actionnaires et banques	Professionnel d'audit et de la comptabilité	Attester la sincérité, la régularité des états financiers
1978 à 1990	Etat, actionnaires, tiers	Professionnel d'audit et de la comptabilité	Garantir la qualité du contrôle interne et le respect des normes d'audit.
A partir de 1991	Etat, actionnaires, tiers	Professionnel d'audit et de conseil	Attester l'image fidèle des comptes, évaluer la qualité du contrôle interne, le respect des normes internationales et lutter contre la fraude.

Source : réalisé par nos-soins sur la base des informations collectées

2. Définition de l'audit interne :

L'audit interne a vu une succession de définitions, afin de définir ce concept nous allons nous appuyer sur les trois définitions suivantes :

2.1 Selon la définition officielle de l'IIA²⁴ :

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

2.2 D'après L'institut français de l'audit et du contrôle interne (IFACI):

« L'audit interne est, dans l'entreprise, la fonction chargée de réviser périodiquement les moyens dont disposent la direction et les gestionnaires de tous niveaux pour gérer et contrôler l'entreprise. Cette fonction est assurée par un service dépendant de la direction mais indépendant des autres services. Ses objectifs principaux sont, dans le cadre de révisions périodique, de vérifier que les procédures comportent les sécurités suffisantes, que les informations sont sincères, les opérations régulières, les organisations efficaces, les structures claires et bien adaptées.²⁵»

2.3 Selon la norme ISA 610 :

« Fonction d'audit interne est une fonction qui, au sein d'une entité, mène des activités d'assurance et de conseil conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité de la gouvernance, de la gestion des risques et des processus de contrôle interne de l'entité. »²⁶

A partir des définitions précédentes, on déduit que l'audit interne est une fonction indépendante et objective au sein d'une organisation. Il peut se définir comme un outil de gestion efficace et rentable, exerçant ses fonctions en harmonie et d'une façon périodique et ponctuelle afin d'exprimer une opinion motivée sur le degré de maîtrise des opérations de l'entité. En d'autres termes, l'audit interne est une fonction d'investigation partant d'une démarche menée par un auditeur interne en utilisant un ensemble de techniques d'information et d'évaluation. En plus de la mission d'assurance, l'audit interne apporte ses conseils et contribue à la création de la valeur ajoutée.

²⁴ L'IIA (Institute of Internal Auditors)

²⁵ Chekroun. M, « Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne », thèse doctorat, 2013, P.21

²⁶ Norme internationale d'audit, CNCC-IRE-CSOEC, juin 2012, P. 551.

3. Les caractéristiques de la fonction d'audit interne :

La fonction d'audit interne est dotée de quatre principales caractéristiques, à savoir l'universalité, l'objectivité, l'indépendance et la périodicité.

3.1 L'universalité :

Ce caractère signifie que l'audit interne s'applique à toutes les organisations quel que soit leurs taille, domaine d'activité et leurs statut juridique, mais aussi pour toutes les fonctions.

3.2 L'indépendance :

Afin de porter un jugement libre et impartial, la fonction d'audit interne doit être indépendante vis-à-vis des fonctions auditées. En outre, elle doit être liée au plus haut niveau hiérarchique de l'entreprise.

3.3 L'objectivité :

L'objectivité est liée à l'indépendance de la fonction durant la réalisation des missions d'audit, elle se matérialise par la mise en œuvre des normes et standards internationaux de la profession.

3.4 La périodicité :

L'audit interne est une fonction permanente dans l'entreprise ce qui indique qu'elle est une fonction périodique. En effet, par une approche fondée sur les risques, la fonction intervient d'une manière ponctuelle et discontinue dans le temps.

4. Les objectifs et les missions (rôles) d'audit interne :

A partir de l'analyse de la définition officielle de l'audit interne, s'est posée la question des objectifs assignés à l'auditeur interne. Progressivement, on est allé loin, l'auditeur est considéré un spécialiste des diagnostics, de l'appréciation des procédures, et l'organisation du travail d'une part et un conseiller dans le cadre des missions spécifiques d'autre part.

Partant de ces différentes conceptions, on réalise que les missions d'auditeur interne peuvent s'agir de missions d'assurance ou de mission de conseil.

4.1 La mission d'assurance :

Elle consiste en un examen objectif et indépendant porteur d'améliorations du contrôle interne et qui doit entraîner naturellement des progrès dans la maîtrise des activités. De plus, l'identification des phénomènes à l'origine des dysfonctionnements et la proposition des recommandations de la manière à supprimer les causes.

A cet égard, l'auditeur est tenu d'assurer à la direction générale un degré raisonnable de certitude quant à la qualité et l'efficacité du contrôle interne à travers :

- La prospection de l'existence d'un dispositif de contrôle interne permettant la maîtrise des risques qui peuvent entraver la continuité de l'exploitation ;
- La veille de manière permanente à l'efficacité du fonctionnement ;
- L'alerte régulière de la direction générale, l'organe délibérant et le comité d'audit des dysfonctionnements constatés ;
- Recommandation des actions destinées à apporter des améliorations.

4.2 La mission de conseil :

Porte ouverte par la nouvelle définition de l'audit interne, la mission de conseil est strictement balisée dans les normes professionnelles. Ce sont des missions spécifiques qui doivent être définies si possible dans un accord écrit et inscrites au plan d'audit. En fait, il existe des missions formelles, informelles, exceptionnelles, et des missions en situation de crise. Néanmoins, la novation et le développement concernent les missions formelles.

La mission de conseil consiste à en aider les responsables à améliorer leur niveau de contrôle et leur efficacité. En définitif, l'auditeur est un révélateur d'amélioration en portant son assistance et conseil au management, mettre en avant la culture du contrôle et prévenir de toutes difficultés menaçants l'entreprise, de plus accompagner les changements.

5. La typologie d'audit :

Comme toute activité, l'audit est composé de plusieurs types, chacun d'eux a ses propres objectifs. Ces audits sont classés selon les objectifs et les domaines d'interventions.

5.1 Selon les objectifs :

On distingue les types suivants :

5.1.1 L'audit de conformité :

Appelé aussi audit de régularité, il consiste à apprécier d'une manière indépendante la conformité de l'application des procédures et réglementations afin de révéler les différents dysfonctionnements. Autrement dit, l'auditeur dans ce cas va mener sa mission avec une simple démarche durant laquelle il veille à vérifier l'adéquation de la règle à la réalité.

5.1.2 L'audit d'efficacité :

Ce type d'audit est principalement axé sur une approche évolutive et de performance. A ce niveau l'auditeur cherche à apprécier la qualité des procédures mises en œuvre par souci d'amélioration continue et d'efficience. Donc, il ne s'agit plus de vérifier la bonne exécution des règles et procédures mais de les affiner davantage.

5.1.3 L'audit de management :

Cet audit a pour mission de vérifier la cohérence entre la politique générale de l'entreprise et celle des différentes entités hiérarchiques de l'organisation, en d'autres termes, il est question de savoir si la politique de chaque entité est assimilée et pratiquée de manière conforme avec celle de l'entreprise en général.

5.1.4 L'audit de stratégie :

Conçu comme une confrontation de l'ensemble des politiques et stratégies de l'entreprise avec le milieu dans lequel elles se situent pour en vérifier la cohérence globale²⁷. Le but de l'auditeur dans ce type d'audit est de signaler les incohérences et l'inexécution des politiques et stratégies de l'entreprise. Donc il doit veiller à l'existence²⁸ :

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

5.2 Selon le domaine d'intervention :

Selon le domaine concerné de l'audit, on distingue les types suivants :

²⁷Renard J, « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 7^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2010, P 54.

²⁸Renard. J., op. cit., 2010, P 54.

5.2.1 L'audit qualité:

Un audit qualité est un processus méthodique, distinct et documenté fondé sur des preuves et observations pour évaluer objectivement la conformité d'un système aux normes qualités.²⁹ Autrement dit, il consiste à vérifier la bonne application des normes par l'organisation ainsi d'améliorer la qualité du système de contrôle interne.

5.2.2 L'audit social :

Jean-Marie Peretti le définit comme suit : « *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* »³⁰. Cela explique que cet audit a pour objectif d'apprécier et améliorer les relations sociales de l'entité que ce soit en interne telle que les relations des salariés entre eux, ou en externe telle que les relations de l'entreprise avec les parties prenantes. En outre, il consiste à vérifier le respect et l'application des dispositions légales, règlementaires et les obligations sociales.

5.2.3 L'audit opérationnel :

L'audit opérationnel est défini par l'Association Technique d'Harmonisation (ATH) comme : « *L'examen professionnel des informations relatives à la gestion de chaque fonction d'une entité quelconque en vue d'exprimer sur ces informations une opinion responsable et indépendante, par référence aux critères de particulier en vue de la prise de décision* ».³¹ Autrement dit, l'audit opérationnel consiste à évaluer et apprécier le degré de maîtrise des activités et opérations de l'entreprise.

5.2.4 L'audit financier :

La fonction comptable et financière, comme toutes autres fonctions de l'entreprise peut faire l'objet d'une mission d'audit interne, cet examen ne doit pas être confondu avec la mission d'un commissaire aux compte qui a pour objectif d'attester la sincérité, la régularité et l'image fidèle des états financiers, contrairement à l'auditeur interne qui va porter un jugement sur la maîtrise de la fonction par les responsables et recommander les dispositions à

²⁹ Site internet : <https://blog.weproc.com> consulté le 25/04/2025 à 15 :45.

³⁰ Chekroun. M, « *Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne* », thèse doctorat, 2013, P. 29.

³¹ Chekroun. M, op.cit. P. 33.

Chapitre 02 : la conduite d'une mission d'audit interne

prendre pour l'améliorer³², ce qui signifie que la mission de l'auditeur interne est de vérifier la régularité, l'efficacité et le mangement.

A travers cette section, nous avons pu mettre l'accent sur les étapes d'évolution de la fonction d'audit au fil des années. Cela nous a permis de constater l'ampleur de cette dernière caractérisée par les objectifs assignés aux différentes missions toute en étant très regardant sur les caractéristiques de l'audit interne.

³²Renard J., « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 7^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2010, P60.

Section 02 : Organisation et positionnement de la fonction.

Cette section est réservée à la présentation de la structure organisationnelle de la fonction d'audit interne selon les segments service et travail, son positionnement au sein de l'entreprise et par rapport aux fonctions voisines ainsi que son cadre de référence.

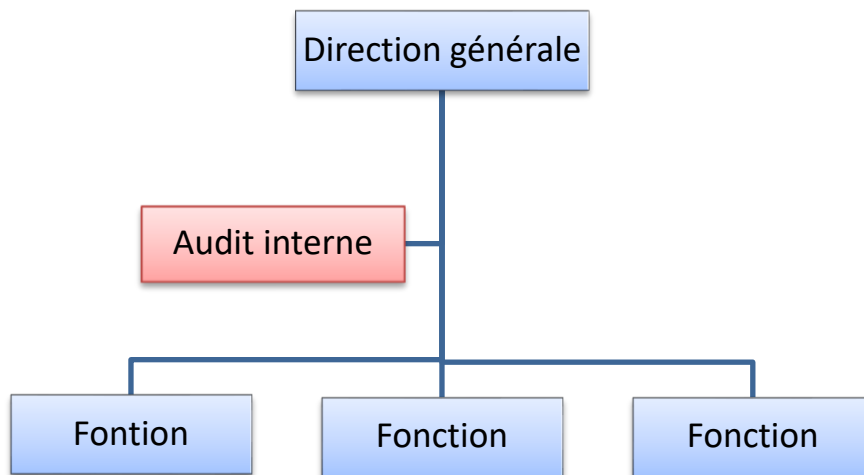
1. L'organisation du service:

Le rattachement hiérarchique de la fonction d'audit interne au sein d'une organisation a subi une évolution successive. Il traduit le caractère universel des préoccupations des auditeurs internes. A ce titre, la fonction d'audit interne a adopté plusieurs structures de rattachement en l'occurrence :

- Le rattachement au chef comptable : c'est une situation qui a reflété l'ancienne confusion des fonctions audit interne et audit externe dont la certification comptable.
- Le rattachement à la direction des finances : est une pratique qui donne une orientation financière et comptable à la fonction d'audit interne.
- Emanant du conseil d'administration dont le but est de protéger l'organisation, le rattachement au comité d'audit est un cas de figure pratiqué pour garantir au mieux l'indépendance de la fonction d'audit interne.
- Le rattachement à la direction générale : est la situation idéale vers laquelle s'acheminent tous les services d'audit interne qui ne sont pas encore parvenus à ce niveau.

Dans le sens de la norme 1110, la fonction d'audit interne doit être rattachée à une personne ou une instance dont l'autorité lui assure le plus large domaine d'investigation et la considération des recommandations. La fonction ne doit pas subir aucune ingérence, ni pression lors de la définition de son périmètre. La structure ci-après représente le rattachement de la fonction d'audit interne à la direction générale.

Figure N° 10: La position de la fonction d'audit interne au sein de l'organisation



Source : Renard Jacques, « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 2010, P384.

2. L'organisation du travail :

Il est à rappeler que l'auditeur interne agit constamment selon les termes de références et les normes généralement admises dans la profession, l'organisation du travail est largement décrites dans ces normes professionnelles. La structure de travail se présente dans la logique suivante : au sommet la charte, puis le plan d'audit, que vient ensuite le manuel, les dossiers et papiers de travail.

2.1 La charte d'audit interne :

La fonction d'audit interne doit être dotée d'une charte qui indique ses missions, ses pouvoir et responsabilités selon les exigences de la norme de qualification 1000.

La charte est un document officiel constitutif de la fonction d'audit interne. Son objectif de définir la position de la fonction au sein de l'entité, l'étendue des missions, l'autorisation d'accès aux documents et personnes pour l'accomplissement de la mission. La responsabilité d'approbation de ce document relève du conseil d'administration.

La charte comporte les points suivants³³ :

- La nature des missions couvertes ;
- Le déroulement d'une mission d'audit, vu des audités ;
- Le processus de validation des conclusions, la diffusion du rapport et la définition du droit de réponse ;

³³Schick. P, « Mémento d'audit interne », Edition DUNOD, Paris, 2007, p 05.

- Les responsabilités : les avis et recommandations de l'audit interne ne déchargent en aucune façon les personnes de l'organisation auditée des responsabilités assignées ;
- Le processus de suivi des recommandations ;
- Les points majeurs de déontologie pour l'auditeur et l'audité :
 - **L'auditeur** : indépendance, droit d'accès, devoir de réserve, évaluation des systèmes et non des personnes ;
 - **L'audité** : devoir de recommandations, droit de protection (validation avant diffusion, dossiers d'audit protégés).

2.2 Le plan d'audit interne :

Le plan d'audit interne vise à garantir que le périmètre de l'audit couvre de manière adéquate les domaines les plus exposés aux principaux risques susceptibles d'empêcher l'organisation d'atteindre ses objectifs³⁴.

Pour cela, l'auditeur élabore un plan d'audit interne fondé sur une approche par les risques ou il définit les objectifs, processus à auditer, les ressources et modalités de réalisation de la mission d'audit, en vue de garantir la transparence, la cohérence et l'efficacité des actions de l'audit conformément à la norme de fonctionnement 2010.

2.3 Le manuel d'audit interne :

Exigé par la norme 2040, le manuel d'audit interne est un document de l'entreprise, destiné à l'usage interne tout comme la documentation à disposition des auditeurs. Il constitue un élément important reflétant l'organisation et habitudes de travail du service d'audit interne.

Ce document comporte l'organigramme du service avec mention de son rattachement, les fiches de poste, également les pouvoirs et latitudes de chacun des membres de l'audit. En outre, une copie de la charte en guise d'introduction.

Le manuel d'audit est un ensemble de règles et procédures servant de guide pour les auditeurs. C'est un point culminant de contrôle interne de l'audit interne et doit remplir trois objectifs :

- La définition du cadre de travail d'une façon claire ;
- L'aide à la formation de l'auditeur débutant ;

³⁴CRIPP, *les lignes directrices de mise en œuvre*.

- Servir de référentiel.

2.4 Les dossiers d'audit et papiers de travail :

Pour chaque mission, un dossier d'audit est conçu dont les papiers de travail les plus significatifs. Il comble trois exigences en l'occurrence :

- ✓ Exigence de preuve : elle constitue les éléments probants appropriés afin de justifier et prouver, à l'égard des audités et même des tiers, les observations signalées dans le rapport d'audit.
- ✓ Exigence d'efficacité : elle permet de se référer aux missions antérieures dans le cas des audits récurrents et chercher des explications à partir des rapports précédents. Par conséquent éviter la duplication du travail.
- ✓ Exigence de formation : un bon dossier d'audit est un outil de formation pour les auditeurs débutants.

En conclusion, rien ne doit être laissé à la mémoire, un auditeur est « celui qui note tout », c'est la raison pour laquelle, un dossier d'audit bien conçu et documenté forme une mine d'informations pour l'auditeur et une illustration pratique du « guide d'audit ».

3. Le code de déontologie :

Ce code s'applique aux personnes et entités qui fournissent des services d'audit interne. Il a pour but de promouvoir une culture d'éthique au sein de la profession. Le code de déontologie comprend à la fois des principes fondamentaux et des règles de conduite.³⁵

Le code s'appuie sur quatre piliers fondamentaux dont les auditeurs internes ont la charge de les respecter et les appliquer durant leurs missions, à savoir³⁶ :

✓ **L'intégrité :**

L'intégrité des auditeurs internes est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement.

✓ **L'objectivité :**

Les auditeurs internes montrent le plus haut niveau 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.

³⁵ Charte de l'audit interne.

³⁶ CRIPP, Code de déontologie version finale, 2017, P.02.

✓ Confidentialité :

Les auditeurs internes respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent ; ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle les oblige à le faire.

✓ Compétence :

Les auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances, le savoir-faire et les expériences requises dans la réalisation de leurs travaux.

Ces quatre principes fondamentaux ont donné lieu à la naissance de douze règles de conduite, présentées dans le tableau ci-après :

Tableau N° 3: Les règles de conduite des principes de déontologie

Le principe	Règle de conduite
L'intégrité	<ul style="list-style-type: none">- accomplir honnêtement les missions ;- respecter la loi ;- ne pas prendre part à des activités illégales ;- respecter l'éthique.
Objectivité	<ul style="list-style-type: none">- être impartial ;- ne rien accepter qui puisse compromettre le jugement ;- révéler les faits significatifs.
Confidentialité	<ul style="list-style-type: none">- protéger les informations ;- ne pas en tirer un bénéfice personnel ;
Compétence	<ul style="list-style-type: none">- ne faire que ce qu'on peut faire ;- améliorer ses compétences ;- respecter les normes.

Source : RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit., 2010, P108.

4. Les normes d'audit interne :

La profession d'audit interne est cadrée par des normes diffusées par l'IFACI et qui ont pour but de définir les principes fondamentaux de la profession. En outre, elles fournissent un cadre de référence pour guider et orienter les auditeurs dans la réalisation de leur mission.

Elles sont composées de trois types de normes à savoir :

- Les normes de qualifications ;
- Les normes de fonctionnement ;
- Les normes de mise en œuvre.

4.1.1 Les normes de qualification :

Ces normes définissent les caractéristiques des organisations et les personnes chargées des activités d'audit interne, elles se composent des principales normes suivantes³⁷ :

- **1000 : mission, pouvoir et responsabilité**

« 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. »

- **1100 : indépendance et objectivité**

« L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité. »

- **1200 : compétence et conscience professionnel**

« Les missions doivent être conduites avec compétence et conscience professionnelle. »

- **1300 : programme d'assurance et d'amélioration**

« 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. »

4.1.2 Les normes de fonctionnement :

Elles décrivent la nature des missions d'audit interne et fournissent des critères de qualité pour évaluer la performance de l'audit interne. Elles sont composées des principales normes suivantes³⁸ :

- **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. »

- **2200 : planification**

« 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. »

³⁷CRIPP, Les lignes directrices de mise en œuvre.

³⁸CRIPP, Les lignes directrices de mise en œuvre.

- **2300 : accomplissement de la mission**

« Les auditeurs internes doivent identifier, analyser, évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission. »

- **2400 : communication des résultats**

« Les auditeurs internes doivent communiquer les résultats des missions. »

- **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. »

4.1.3 Les normes de mise en œuvre :

Elles indiquent les exigences applicables pour la mise en œuvre des normes de qualification et des normes de fonctionnement des missions d'assurance « A » ou de conseil « C ».

Pour rappel, et selon les normes de mise en œuvre, il existe deux types de mission d'audit interne, à savoir :

- **Mission d'assurance** : il s'agit d'une évaluation objective en vue de formuler en toute indépendance une opinion ou des conclusions sur une entité, une opération, une fonction...
- **Mission de conseil** : il s'agit des services de conseil consultatif et généralement réalisés à la demande spécifique d'un client de la mission. Dans cette situation, l'auditeur doit faire preuve d'objectivité et n'assume aucune responsabilité en matière de gestion.

5. Le positionnement de l'audit interne par rapport aux fonctions voisines:

En vue des confusions entre la fonction d'audit interne et les fonctions voisines, il est nécessaire de tracer les frontières de son action et de préciser nettement son positionnement, mettant en évidence les différences et les complémentarités entre elles.

5.1 L'audit interne et l'audit externe :

L'audit externe a donné naissance à la fonction d'audit interne, ce qui a causé la confusion entre ces deux fonctions.

Pour éclaircir les différences entre ces deux fonctions, il est évident de donner d'abord une définition pour la fonction d'audit externe. *« L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultats et états financiers ; et plus précisément si on retient la définition du commissaire aux*

Chapitre 02 : la conduite d'une mission d'audit interne

comptes : certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et états financiers. »³⁹

Le tableau ci-après représente les différences entre ces deux fonctions.

Tableau N° 4: Les différences entre l'audit interne et l'audit externe

Champ de différence	Audit interne	Audit externe
Statut	Appartient au personnel de l'entreprise.	Prestataire de service juridiquement indépendant.
Les bénéficiaires	Responsable de l'entreprise Managers, direction générale et Comité d'audit	Actionnaires, banquiers, autorités de tutelle, clients, fournisseurs
Les objectifs	Apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise et de recommander les actions pour l'améliorer.	Certifier la régularité, la sincérité, l'image fidèle des comptes, résultats et états financiers.
Le champ d'application	Plus vaste, il inclut toutes les fonctions de l'entreprise et également dans toutes leurs dimensions.	Audit comptable financier car il englobe tout ce qui concourt à la détermination des résultats et à l'amélioration des états financiers.
La périodicité	Travaille en permanence dans son entreprise sur des missions planifiées en fonction du risque.	Réalise ses missions de façon intermittente et à des moments privilégiés pour la certification des comptes (fin de trimestre, fin d'année).
L'indépendance	Relevant d'un niveau hiérarchique suffisant pour ne pas subir de pression et aller à l'encontre des objectifs.	Titulaire d'une profession libérale, juridique et statutaire.
La méthode	Est spécifique et originale.	Selon des méthodes qui ont fait leurs preuves à base de rapprochement, analyses inventaires.

Source : RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2010, PP. 80-82.

³⁹Renard J., « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 7^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2010, P. 80.

A l'opposé des différences, il est utile de noter que l'audit interne et l'audit externe ne sont non point concurrents mais largement complémentaire. Cette dualité se manifeste dans le fait que l'auditeur externe est amené à apprécier certains travaux de l'auditeur interne pour étayer sa démonstration et réciproquement pour l'audit interne.

En vertu de la norme 2050, l'IIA juge que les deux fonctions devraient se réunir périodiquement afin de bénéficier de leurs compétences et de leurs domaines d'expertise et cela à travers :

- Une discussion des intérêts communs ;
- Etablissement commun des plannings, des réunions, et des travaux périodiques ;
- Evaluation conjointe des domaines de risques ;
- Coordination des travaux dont la responsabilité incombe au directeur de l'audit interne afin d'éviter la duplication des tâches.

5.2 L'audit interne et le contrôle de gestion :

D'après Robert Newton Anthony⁴⁰ : « *le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre des stratégies de manière efficace et efficiente* ».

En d'autres termes, le contrôle de gestion est un système de pilotage qui régule les décisions et les actions d'une manière permanente en vue d'améliorer la performance de l'entreprise, d'assurer sa pérennité en apportant assistance aux managers dans la prise de décision.

Ces deux fonctions ont plusieurs ressemblances d'où la difficulté de discerner la frontière entre elles, à savoir : les deux fonctions s'intéressent à toutes les activités de l'entreprise (caractère universel) et de même elles sont rattachées au plus haut niveau hiérarchique à fin de préserver leur indépendance et leur autonomie. Par ailleurs, ces deux fonctions sont récentes et toujours en pleine période d'évolution.

Malgré les similitudes de ces fonctions, il existe des différences entre elles, ces distinctions sont présentées dans le tableau suivant :

⁴⁰Chtioui T. « *Le paradoxe de la communication/contrôle de gestion* », publié dans la revue « Comptabilité, contrôle, audit et institution », Tunisie, 2006, P. 16.

Tableau N° 5: Différences entre l'audit interne et contrôle de gestion

Champ de différence	Audit interne	Contrôle de gestion
Objectifs	Visent à mieux maîtriser les activités par un diagnostic des dispositifs de contrôle interne (systèmes et procédures)	S'intéresse aux informations son rôle est de définir la performance, sa mesure et son suivi et à recommander les dispositifs à prendre pour restaurer la situation
Champ d'application	S'intéresse à tous les domaines de l'entreprise	S'intéresse aux résultats réels ou prévisionnels (tous ce qui est chiffré ou chiffrable)
Périodicité	Est définie en fonction du risque	Dépendante des résultats de l'entreprise et de la périodicité du <i>reporting</i>
Méthodes de travail	Spécifiques à la fonction	S'appuient sur les informations des opérations (prévisions et réalisation) : analytiques et déductibles.

Source : RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2010, P.94-95.

5.3 L'audit interne et le contrôle interne :

Le contrôle interne peut être défini comme étant un ensemble de procédures, de méthodes et de règles de bonnes pratiques mis en place dans le but d'assurer le bon fonctionnement de toutes les activités de l'entreprise.

A partir de cette définition, il est nécessaire de noter que le contrôle interne n'est pas une fonction mais plutôt un dispositif de contrôle mis en place au sein de l'organisation. Il est apprécié par l'audit interne en relevant diverses faiblesses et apportant des recommandations d'amélioration. Le tableau ci-après présente les différences majeures entre ces deux mécanismes de contrôle.

Chapitre 02 : la conduite d'une mission d'audit interne

Tableau N° 6: Différences entre l'audit interne et contrôle interne

Champ de différence	Audit interne	Contrôle interne
Les objectifs	Apprécie l'existence, la pertinence, l'efficacité des dispositifs du contrôle interne (processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance.)	Conçoit et met en place les dispositifs de contrôle interne.
Mode d'intervention	-Intervient sur le terrain et développe une méthodologie d'investigation détaillée. -Dispose de suffisamment de recul sur l'opérationnel pour donner une opinion objective sur le dispositif de contrôle interne.	-Mis en place par l'ensemble des acteurs de l'entreprise. -Un ensemble de mesure et politique utilisée dans le cadre opérationnel pour maîtriser l'entreprise.
Statut	Une fonction indépendante, d'appréciation et de conseil.	Un ensemble de disposition.
Missions	Identifier, évaluer et recommander.	Sécuriser, maîtriser et garantir.

Source : par nos soins selon RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2010, P100 et P133

Ces deux activités se cohabitent, se complètent car le contrôle interne est le support sur lequel l'audit interne s'appuie dans ses missions.

5.4 L'audit interne et l'inspection :

Les confusions entre ces deux fonctions sont nombreuses. Il existe des inspecteurs qui font de l'inspection mais on trouve également des « inspecteurs » qui, en font de l'audit interne. La citation « inspecter les personnes et auditer les systèmes » dévoile ces confusions. Les différences ont été illustrées dans le tableau suivant.

Chapitre 02 : la conduite d'une mission d'audit interne

Tableau N° 7: Différences entre l'audit interne et l'inspection.

Champ de différence	Audit interne	Inspection
Régularité/ efficacité	Contrôle le respect des règles et leur pertinence, caractère suffisant.	Contrôle le respect des règles sans les interpréter ni les remettre en cause.
Méthodes et objectifs	Remonte aux causes pour élaborer les recommandations dont le but est d'éviter la réapparition du problème.	S'en tient aux faits et identifie les actions nécessaires pour les réparer et remettre en ordre.
Evaluation	Considère que le responsable est toujours responsable et donc critique les systèmes et non les hommes ; évalue le fonctionnement du système.	Détermine les responsabilités et fait éventuellement sanctionner les responsables. Evalue le comportement des hommes, parfois leurs compétences et qualités.
Service	Privilège le conseil et donc la coopération avec les audités.	Privilège le contrôle et donc l'indépendance des contrôleurs.
Sélection	Répond aux préoccupations du management soucieux de renforcer sa maîtrise sur mandat du directeur générale.	Investigations approfondies et contrôles très exhaustifs éventuellement sans sa propre initiative.

Source : SCHICK Pierre, « mémento d'audit interne », 2007, P54.

Au biais de cette section, nous nous sommes basés sur le cadre de référence de l'audit interne, son positionnement au sein de l'entreprise au vu de ses exigences professionnelles ainsi que la position des autres métiers voisins afin de démasquer toute confusion entre les professions.

Section 03 : Conduite d'une mission d'audit.

L'une des singularités de la fonction d'audit est que la méthode est la même quel que soit l'objet de la mission. Afin de mener à bien cette dernière, l'auditeur doit s'appuyer sur des principes fondamentaux et des outils adaptés pour chaque phase afin de réussir sa démarche tout en respectant les règles et les normes professionnelles.

1. Les principes fondamentaux de la méthodologie :

Simplicité, rigueur, relativité du vocabulaire, adaptabilité et transparence sont des principes fondamentaux qui doivent être respectés pour fournir un travail clair, complet et efficace.

1.1 La simplicité :

Une bonne méthode est une méthode simple, ce proverbe vient pour appuyer que la simplicité est une pratique qui corrobore une application et compréhension facile d'une méthodologie. Néanmoins, une méthode simple ne signifie pas l'absence d'une méthode.

1.2 La rigueur :

La fonction d'audit doit veiller au respect des règles et normes professionnelles. Ces dernières ne définissent pas une méthodologie précise mais imposent d'en avoir une (normes de fonctionnement). En effet, une méthode s'impose pour conditionner la rigueur des travaux d'une mission d'audit dans une culture déterminée.

1.3 La relativité du vocabulaire :

Le vocabulaire est le véhicule de la culture, on rencontre par fois des appellations différentes d'une organisation à une autre mais qui signifient la même chose. Delà, préconiser une méthode c'est donc accepter les différentes dénominations des phases. L'importance réside dans la méthode elle-même et le respect des normes.

1.4 L'adaptabilité :

La méthode de conduite d'une mission d'audit est unique. A chaque organisation, l'auditeur doit utiliser une méthode adaptable à la culture de l'entité auditée.

1.5 La transparence :

L'auditeur est avant tout « interne », sa mission est d'aider les responsables dans l'exercice de leurs tâches et non pas de les inspecter et porter des jugements. Pour cela, la communication est un élément capital pour réussir la transparence.

2. Les outils de l'auditeur :

Afin d'acquérir les connaissances nécessaires pour la conduite d'une mission d'audit, l'auditeur interne fait appel à un certain nombre d'outils. On peut distinguer deux types d'outils, à savoir : les outils de description et les outils d'interrogation.

2.1 Les outils d'interrogation :

Dans la boîte à outil, on trouve les outils d'interrogation qui servent d'appui pour l'auditeur à formuler des questions ou à répondre à des questions qu'il se pose. Il existe une variété, en l'occurrence, le sondage, l'interview et le questionnaire du contrôle interne.

2.1.1 Le sondage :

Le sondage statistique est une méthode qui permet, à partir d'un échantillon prélevé d'une façon aléatoire dans une population de référence, d'extrapoler les observations faites sur l'échantillon.

Le sondage est réalisé avec rigueur. Par ailleurs, il est évident de rappeler les 10 commandements du sondage statistique selon Lawrence B. SAWYER :⁴¹

- N'utiliser le sondage que s'il est adapté aux objectifs de l'audit ;
- Connaître la population ;
- Le choix doit être aléatoire ;
- Pas de biais personnel ;
- L'échantillon reste aléatoire en dépit des configurations particulières de la population ;
- Ne pas extrapoler de façon déraisonnable ;
- Ne pas perdre de vue la réalité ;
- Stratifier chaque fois que cela réduit la dispersion de l'échantillon ;
- Ne pas fixer sans nécessité des niveaux de confiance élevés ;
- Ne pas s'arrêter aux résultats statistiques.

⁴¹Renard, J, « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 7^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2010, P. 335.

2.1.2 L'interview :

L'interview est un outil que l'auditeur interne utilise fréquemment. Néanmoins, une mission d'audit qui ne serait opérée qu'avec des interviews, ne pourrait être considérée comme une mission d'audit interne.⁴² Autrement dit, l'interview est utilisée comme un moyen d'entretien pour le recueil d'information et ne doit pas être confondu avec les autres techniques similaires telles que la conversation et l'interrogatoire.

Afin de bien mener son interview, il est nécessaire de :

- Respecter la voie hiérarchique ;
- Rappeler clairement la mission et ses objectifs ;
- Evoquer les difficultés, les points faibles et les anomalies rencontrées ;
- Adhérer aux conclusions de l'interview ;
- Conserver l'approche systémique ;
- Savoir écouter ;
- Considérer son interlocuteur comme un égal.

2.1.3 Le questionnaire de contrôle interne:

Utilisé pendant la phase de préparation, le questionnaire de contrôle interne (QCI) est une grille d'analyse dont la finalité est de porter un diagnostic sur le dispositif du contrôle interne et d'en apprécier son niveau effectif.

Ce questionnaire comprend les cinq questions fondamentales suivantes :

Qui fait ? Quoi ? Où ? Quand ? Et Comment ?

C'est un outil méthodologique important composé d'un ensemble de questions, qui n'admettent que les réponses « oui » ou « non ». Les réponses positives désignent en principe les points forts et les réponses négatives désignent en théorie les faiblesses. Par conséquent, l'auditeur doit vérifier la réalité des « oui » et évaluer l'impact des « non ».

Le QCI est un guide qui sert de base à l'élaboration du programme de travail.

⁴²Renard Jacques, op.cit. P335.

2.2 Les outils de description :

Il ne s'agit pas de supposer des questions particulières, mais plutôt de mettre en illustration les situations rencontrées. Pour ce faire, les outils de description constituent un moyen efficace. On distingue les outils suivants :

2.2.1 L'observation physique :

C'est le moyen de contrôle le plus direct pour avoir des connaissances du domaine audité. Il s'agit de vérifier la propriété du bien constaté physiquement. On peut observer les processus, les biens (quantitatifs et qualitatifs), les documents (contenu et formes) et les comportements des personnes au travail.

L'observation physique doit répondre aux conditions suivantes :

- l'observation ne doit pas être clandestine ;
- L'observation ne doit pas être ponctuelle ;
- L'observation est toujours validée.

2.2.2 La narration :

Deux types de narration peuvent exister, une narration par l'audité, orale, riche et elle apporte des enseignements, et une narration de l'auditeur qui est, généralement, la transcription écrite des idées et des connaissances issues de l'audité. Le but est de décrire une fonction ou un domaine et de mettre en œuvre les informations obtenues pour qu'elles soient utilisables.

La narration est basée sur les techniques suivantes :

- Ecouter, observer et conclure ;
- Noter et transcrire dans un ordre logique.

2.2.3 L'organigramme fonctionnel :

C'est un organigramme établi par l'auditeur sur la base des informations recueillies. Il définit l'ensemble des fonctions existantes dans le but d'aller vérifier leurs existences sur le terrain. Sa particularité est que les noms des personnes sont remplacés par des verbes désignant leurs fonctions.

2.2.4 La grille d'analyse des tâches :

C'est une photographie à un instant t de la répartition de travail. La grille d'analyse des tâches est un outil qui permet de matérialiser à la fois les tâches composant un processus et les personnes en charge de l'exécution de ces mêmes tâches.

Cette démarche est très simple à mettre en œuvre, elle permet d'identifier les cumuls de fonctions.

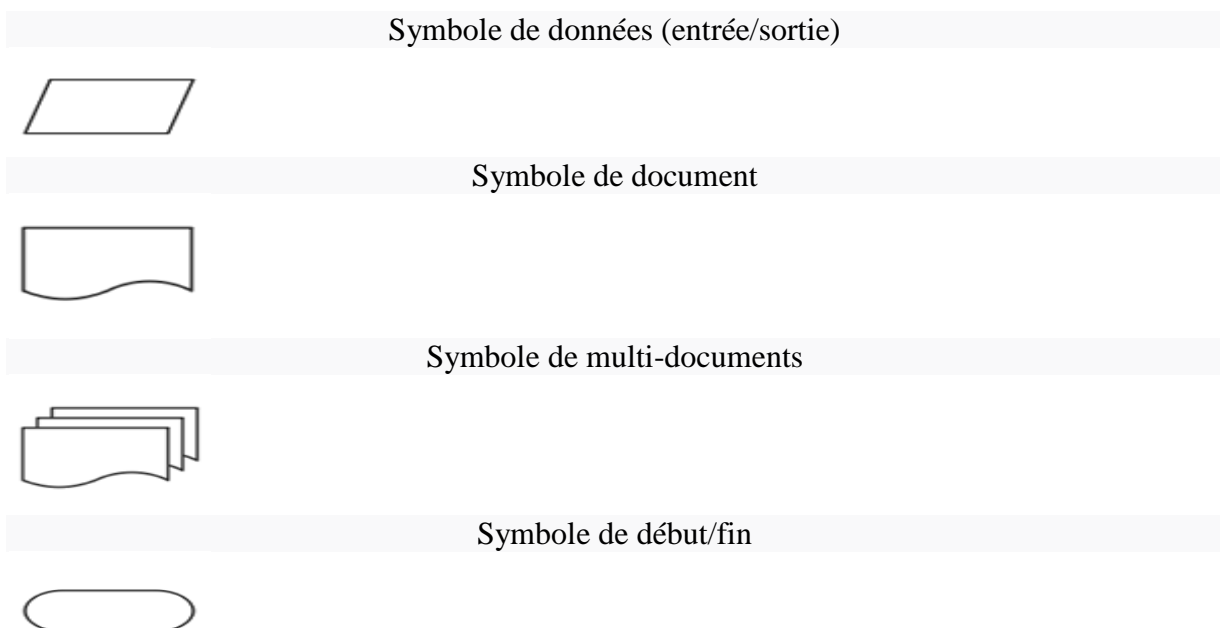
2.2.5 Le diagramme de circulation des flux (*flow-chart*) :

Le diagramme de circulation est une représentation schématique et symbolique d'un processus qui permet à l'auditeur interne de faire apparaître clairement :

- Les tâches effectuées, leur chronologie et les différents acteurs qui y participent ;
- Les documents qui les transcrivent, leur nombre d'exemplaires, leur distribution et leurs classements ;
- Les contrôles associés aux différentes tâches.

Présenté de façon normative, ce document est constitué sur la base d'entretien, d'étude de documents. Il est utilisé pour documenter les processus lorsque cette documentation n'existe pas ou dont la conception est inadaptée aux besoins de l'audit interne.⁴³ La figure suivante présente quelques symboles utilisés dans le *flow-chart*.

Figure N° 11: Symboles du diagramme de circulation.

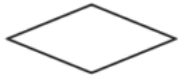


⁴³H. P. Maders, J. L. Masselin, H. Fratta « Auditeur interne et contrôleur permanent », éd. Eyrolles, Paris, 2015. P. 204.

Flèches et lignes de connexion



Symbole de décision



Point de décision Oui/Non



Source : site <https://www.edrawsoft.com> consulté le 12/05/2025 à 13 :24

2.2.6 La feuille de révélation et analyse des problèmes :

Vulgarisée grâce à l'ouvrage de l'IFACI, la FRAP ou Feuille de Révélation et Analyse des Problèmes est un document normalisé et synthétique par lequel l'auditeur présente et documente chaque révélation.

Nommée aussi « feuille de fait », « feuille d'analyse » ou encore « FECI (feuille d'évaluation du contrôle interne) », ce papier est rempli par l'auditeur à une seule fin de l'amener à formuler des recommandations.

Toute insuffisance, erreur ou dysfonctionnement, digne d'être signalée sera présentée sous la forme de FRAP suivant ce raisonnement :

- **Problème** : résumé du dysfonctionnement ou problème rencontré.
- **Constat (fait)** : argument justifiant l'existence du problème.
- **Cause** : désigne l'origine du problème soulevé.
- **Conséquences** : il s'agit des répercussions (effets) potentielles ou réelles qu'entraîne un tel problème.
- **Recommandations** : l'ensemble des propositions d'amélioration qui doivent répondre à l'interrogation suivante : quelles mesures prendre pour éviter qu'un tel dysfonctionnement se reproduise à l'avenir ?

Les FRAP doivent être approuvées par le chef de mission puis validées par l'audité afin de résoudre toutes les incompréhensions et les erreurs d'interprétations. La figure suivante représente un modèle de FRAP.

Figure N° 12: Modèle de FRAP

FRAP N° :	
Référentiel papier de travail :	
Problème :	
Constat :	
Cause(s) :	
Conséquence(s):	
Recommandation(s):	
Etabli par :	Approuvé par :

Source : Renard Jacques, « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 7^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2010, P269.

2.2.7 Le tableau des forces et faiblesses apparentes :

L'identification et l'évaluation des forces et faiblesses s'agit beaucoup plus d'identifier les endroits et les zones où les risques les plus nuisibles sont susceptibles de se produire. Cette évaluation est définie par la norme 2210 A1 et ne se réalise pas selon une méthode unique. Il existe une large gamme de pratiques, le tableau des forces et faiblesses apparentes (TFfA) une d'entre elles, elle consiste à découper l'activité en tâches élémentaires et indiquer en face de chacune de ses tâches son objectif.

Appelé aussi « tableau de risque », « tableau d'identification des risques » ou encore « tableau d'identification des zones à risques », il est structuré comme suit :

- Colonne 1 : indique les tâches élémentaires.
- Colonne 2 : les objectifs assignés à chaque tâche.
- Colonne 3 : rappel des risques essentiels relatifs à la tâche.
- Colonne 4 : évaluation du risque en se satisfaisant d'une évaluation à trois niveaux :
 - Risque important (i) ;
 - Risque moyen (m) ;
 - Risque faible (f).

Chapitre 02 : la conduite d'une mission d'audit interne

- Colonne 5 : rappel du dispositif de contrôle interne qui devrait faire face au risque identifié.
- Colonne 6 : l'auditeur interne est tenu de vérifier l'existence du dispositif de contrôle interne préconisé. Si le dispositif existe, il met un oui, dans le cas contraire, il met un non.

La figure ci-après retrace la structure du tableau des risques.

Figure N° 13: Tableau des risques

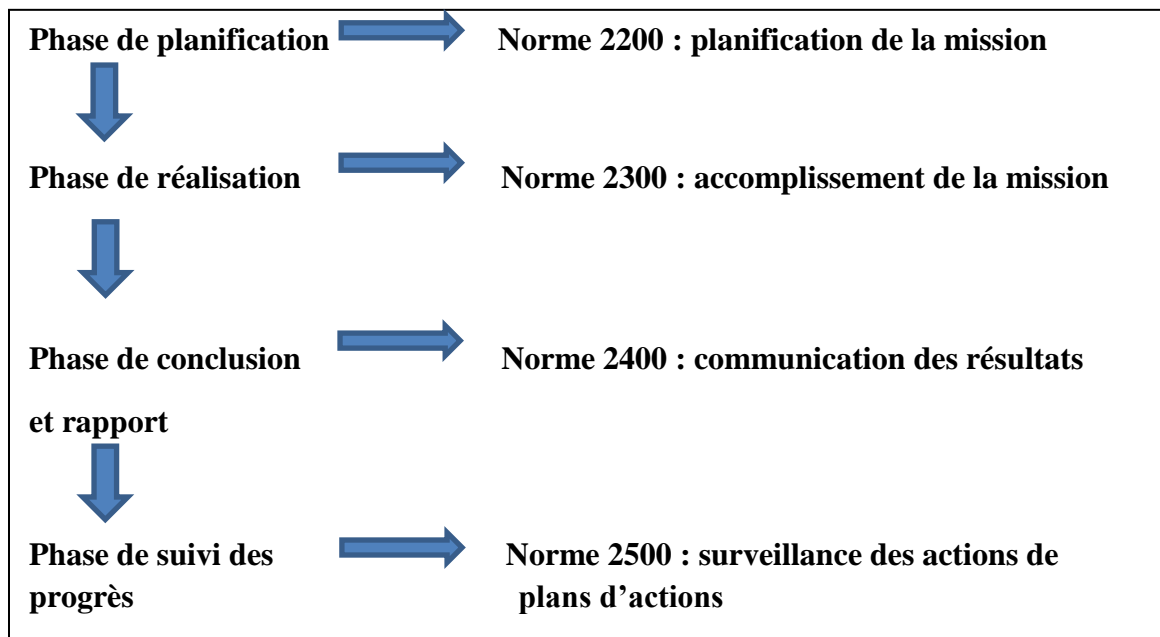
Tâches	Objectifs	Risque	Evaluation	Dispositif du contrôle interne	Constat

Source : RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2010, P. 239.

3. La démarche d'une mission d'audit interne :

La conduite d'une mission d'audit interne exige l'utilisation d'une démarche méthodologique simple et pragmatique. Cette démarche est menée par une équipe d'auditeurs et s'articule autour de quatre principales phases, à savoir la phase de planification, la phase de réalisation, la phase de clôture et la phase de suivi des plans d'actions. Cette figure indique ces différentes phases et les normes y afférentes à chacune de ces étapes.

Figure N° 14: Les phases de la mission d'audit interne et le cadre de référence y afférant



Source : élaboré par nos-soins.

3.1 La phase de planification :

En vertu de la norme 2200 « planification de la mission », l'auditeur commence à planifier sa mission. Pour se faire, il doit consacrer les efforts et le temps nécessaire dans le but d'atteindre les objectifs fixés. Une planification structurée et rigoureuse contribuera à l'exécution efficace et efficiente de la mission. Cette étape exige des auditeurs, des capacités importantes de lecture, d'attention, et d'apprentissage.

La phase de planification est composée des étapes suivantes : ordre de mission, étape de familiarisation ou prise de connaissance, identification des risques, et définition des objectifs ou rapport d'orientation.

3.1.1 L'ordre de mission :

Après acceptation, l'auditeur établit un ordre de mission car une mission d'audit ne saurait démarrer sans ce document. L'ordre de mission constitue la matérialisation du mandat donné par la direction à la fonction d'audit interne. Il doit être approuvé par la hiérarchie supérieure (direction), celui-ci fait référence au plan d'audit approuvé en amont. Ce document est destinataire de tout responsable concerné par la mission. Il indique :

- L'objet de la mission ;
- Les objectifs attendus ;

- Les entités concernées par la mission ;
- La durée de la mission ;
- La date du début de l'intervention ;
- Le responsable de la mission et les membres de son équipe.

3.1.2 L'étape de familiarisation :

Afin d'avoir une meilleure connaissance de la structure auditée ainsi que son environnement, l'auditeur est appelé à être organisé et prévoir les moyens les plus appropriés pour acquérir le savoir nécessaire à la réalisation de sa mission. Pour y parvenir, l'auditeur sollicite la boîte à outils : le questionnaire de prise de connaissance, les questionnaires volumes et types de transaction, les interviews, les entretiens, ...etc.

Les questionnaires en audit interne ne sont pas les questions que l'on pose mais des questions que l'on se pose. Un ensemble de questions importantes dont la réponse doit être connue. Il permet d'organiser la réflexion et les recherches sur les volets suivants :

- Socio-économique : taille et activité du domaine audité, situation budgétaire, effectifs et environnement du travail, ...
- Organisationnel : organisation générale et structure, organigrammes et relations de pouvoir, environnement informatique.
- Le fonctionnement de l'entité auditée : méthodes et procédures, informations réglementaires, systèmes d'information.

3.1.3 L'identification et évaluation des risques :

Cette étape n'est que la mise en application de la norme 2210 A1, qui stipule que l'auditeur doit identifier et évaluer les risques liés à l'activité auditée.

Une fois que cette familiarisation a été menée à bien, l'auditeur dispose d'informations sérieuses sur les risques les plus intenses, les périmètres et les priorités du management. A ce stade, l'auditeur conçoit un tableau des risques qui est en réalité un programme de la mission car cette étape d'identification des risques s'agit principalement de voir l'état des lieux et non pas d'analyser les causes et les impacts.

L'identification des risques est un support sur lequel s'appuie l'auditeur pour estimer l'importance de sa mission d'audit.

A la fin de cette étape, et après la réalisation du rapprochement de la situation réelle (le risque identifié) et la situation de référence (dispositif du contrôle interne), l'auditeur identifie ce que doit être son référentiel (la définition des objectifs).

3.1.4 La définition des objectifs :

Appelé aussi rapport d'orientation sous l'influence de l'IFACI, et conformément à la norme 2240 « programme de travail de la mission », ce document, établi à la fin de la phase de planification, énonce les objectifs qui vont permettre de définir concrètement le champ d'action. Il s'agit d'un document synthétique qui traditionnellement définit les objectifs de la mission sous trois rubriques :

- Les objectifs généraux : il s'agit des objectifs permanents du contrôle interne à savoir : protection du patrimoine, respect des règles et directives, fiabilité des informations et optimisation des ressources ;
- Les objectifs spécifiques : ce sont les différents dispositifs du contrôle interne qui vont faire l'objet des tests d'audit ;
- Le champ d'intervention : afin d'atteindre les différents objectifs l'auditeur va définir un champ d'action de ses investigations.

Les mots clés du rapport d'orientation ⁴⁴:

- « S'assurer de » ou « vérifier que » : quand on s'engage à donner une assurance qu'un point est sous contrôle ;
- « Apprécier » : quand on s'engage à émettre une opinion qualitative ou « revoir » quand on s'engage à faire l'étude mais n'émettre d'opinion que s'il y a lieu ;
- « Evaluer » : quand on s'engage à fournir une information quantitative mais à priori émettre une opinion, ou « analyser » quand on s'engage à faire l'étude mais pas pour obtenir des résultats ;
- « Voir s'il y a lieu d'approfondir » : quand on hésite et qu'on ne s'engage à rien.

Enfin, ce rapport va devenir le référentiel de l'auditeur auquel il doit se référer, d'où la dénomination de « termes de références ».

3.2 La phase de réalisation :

Après la phase de familiarisation avec le domaine audité, l'auditeur entame ses investigations sur le terrain. La réussite de cette phase dépend de la pertinence et l'efficacité

⁴⁴Schick P., « *Mémento d'audit interne* », Edition Dunod, Paris, 2007, p. 93.

des travaux réalisés durant la phase de planification. En outre, il matérialise le début de ses opérations d'investigation sur le terrain par la conduite d'une réunion d'ouverture puis établit un programme de vérification suivi des tests sur le terrain afin d'aboutir à la formalisation des problèmes constatés dans des FRAP.

3.2.1 La réunion d'ouverture :

Cette réunion se tient au sein du domaine audité, sur le lieu de la mission, avec la présence des participants concernés, à savoir : l'encadrement du domaine audité, le chef de mission ou le responsable de l'audit interne et l'équipe d'auditeurs.

Durant la réunion, l'auditeur aborde les points suivants :

- Une présentation des auditeurs ;
- Rappel de la définition de l'audit interne et les objectifs de la mission ;
- Le calendrier et l'étendue de la mission ;
- Le déroulement de la mission ;
- La logistique.

Un compte-rendu est rédigé à la fin de la réunion.

3.2.2 Le programme de vérification :

Appelé aussi « programme d'audit » ou aussi « planning de réalisation », c'est un document établi par l'auditeur dans le but de définir, répartir, planifier, et suivre ses travaux afin d'atteindre les objectifs du rapport d'orientation.

3.2.3 Le travail sur terrain :

L'auditeur réalise des tests par l'utilisation des outils et des techniques d'audit, à savoir : le questionnaire de contrôle interne, le sondage, le rapprochement, la vérification, ... etc.

L'objectif de cette étape est de recueillir des preuves d'audit afin d'aboutir à l'établissement des FRAP et proposer des remèdes.

La figure ci-après synthétise les différentes étapes à suivre pendant les deux premières phases de la mission d'audit à savoir : phase de planification et phase de réalisation.

3.3.1 Le projet de rapport :

Il s'agit d'une synthèse élaborée à partir des conclusions tirées de l'ensemble des FRAP classées par ordre d'importance. Ce document ne constitue pas le rapport final pour les raisons suivantes :

- Absence de validation générale : les observations constatées par les auditeurs n'ont pas été validées officiellement par les audités ;
- Absence de la réponse de l'audité aux recommandations : chaque recommandation émise par l'auditeur doit faire l'objet d'une réponse par l'audité ;
- Absence des plans d'actions.

3.3.2 La réunion de clôture :

Une fois le projet de rapport est achevé, l'auditeur doit présenter ses conclusions oralement par une réunion de clôture conduite par lui-même en présence des mêmes participants de la réunion d'ouverture.

Cette réunion a pour objectif de recueillir les avis des audités sur les dysfonctionnements constatés et les recommandations proposées pour ces derniers afin de parvenir à des solutions de compromis pour satisfaire les deux parties.

3.3.3 Le rapport final :

Le rapport est nommé final lorsque l'audité a adressé une réponse écrite sur les recommandations émises par l'équipe d'audit interne dans le projet de rapport.

Ce rapport final indique la fin de la mission et communique les résultats de cette dernière, il est remis à l'audité pour action et à la direction générale pour information.

Le rapport est composé des rubriques suivantes :

- **Introduction** : c'est un rappel du champ d'action et des objectifs de la mission accompagnés d'un très bref descriptif de l'organisation, de l'unité ou de la fonction auditée.
- **Synthèse** : c'est un court résumé de la mission d'audit qui vise à transmettre un message essentiel qui soit convaincant et étayé par des informations clé.

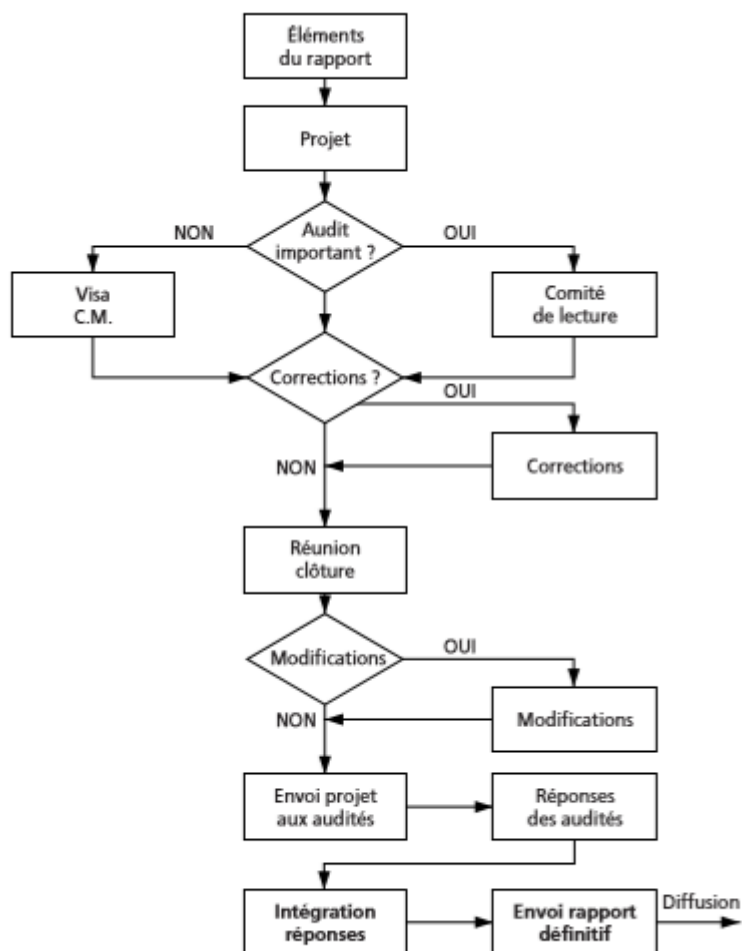
Chapitre 02 : la conduite d'une mission d'audit interne

- **Rapport détaillé** : il est constitué d'abord d'un rappel de l'objet de la mission et son périmètre suivi par l'ensemble des FRAP classées selon leurs importances comportant les constats et les recommandations associés aux problèmes relevés.

Un plan d'actions pour les recommandations est élaboré par l'audité en coopération avec le management.

La figure ci-dessous synthétise les étapes de rédaction du rapport d'audit.

Figure N° 16: Rédaction du rapport.



Source : RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2010, P.305.

3.4 La phase de suivi des plans d'action :

Dans le souci de savoir la suite des recommandations, et afin d'évaluer l'efficacité de ses travaux, l'auditeur doit mettre en place un système de surveillance lui permettant de suivre les actions de progrès.

Le responsable d'audit doit être informé de la suite donnée à ses propositions, transcrite en forme de plan d'action. Un suivi de la mise en œuvre de ces plans s'appuie sur des principes normatifs. La norme 2500 A1 « surveillance des actions des progrès » stipule que l'auditeur doit mettre en place un processus de suivi.

Ce processus consiste à collecter les informations sur l'état d'avancement des différents plans: plans achevés, plans en cours d'exécution, plans en retard, etc. et vérifier la bonne exécution : s'agissant des plans achevés, l'auditeur doit s'assurer que les insuffisances sont correctement traitées.

Pour conclure, la conduite d'une mission d'audit suggère des principes fondamentaux, une démarche bien déterminée à suivre et des outils appropriés afin d'apporter une valeur ajoutée à l'entreprise.

Conclusion :

L'audit interne est une technique récente méconnue par son environnement. Cette fonction doit faire preuve dans tous les secteurs d'activités pour être connue avant d'être reconnue. Cette une profession normée et une véritable source d'assurance et de conseil qui contribue à la gestion et la pérennité de l'entreprise.

Rattachée à la hiérarchie supérieure, cette fonction exerce ses missions en toute objectivité et loin de toute influence. A cet effet, l'auditeur interne est amené à suivre une méthodologie précise et des outils et techniques appropriés permettant une meilleure conduite de la mission.

En conclusion, l'audit interne est une approche par les risques dont sa contribution à la valeur ajoutée se mesure à l'impartialité et l'objectivité des constats et à la finesse des recommandations émises.

Chapitre 03 :

**Étude de cas : audit des
opérations commerciales
Cas : CCLS de Tizi-Ouzou**

Chapitre 03: Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

Introduction :

La pérennité d'une entreprise est souvent assurée par la fonction commerciale, c'est une fonction vitale qui occupe une place primordiale au sein de l'entité. Afin de garantir une assurance sur la qualité et l'efficacité de son fonctionnement, l'audit interne déploie des efforts remarquables pour renforcer les mécanismes du contrôle interne et mieux maîtriser les activités.

A cet égard, nous avons lancé le défi de réaliser une mission d'audit au sein de la sous-direction commerciale de la CCLS de Tizi-Ouzou, en se basant sur la formation académique acquise en la matière.

Nous avons structuré notre mission selon les termes de références et les normes généralement admises dans la profession, en trois phases principales à savoir : la phase de planification, phase de réalisation et phase de conclusion et rapport.

Ce chapitre est constitué de trois sections, la première fait l'objet d'une présentation organisationnelle de la CCLS de Tizi-Ouzou dont la fonction commerciale fait partie, en outre, les opérations commerciales existantes ainsi que les procédures de travail, la deuxième porte sur les phases planification et réalisation dont le choix des opérations à auditer s'est débouché sur les opérations de vente des engrais, légumes secs et riz, et comme troisième section nous allons exposer les conclusions et les recommandations suggérées.

Section01 : Présentation de l'organisme d'accueil.

Dans la présente section, nous allons procéder à la présentation générale de la CCLS de Tizi-Ouzou, en introduisant les activités, l'organisation hiérarchique ainsi que les différentes missions de chaque service.

1. Présentation générale de la CCLS :

Après l'indépendance, le 12 juillet 1962 l'espace algérien c'est vu doter d'un organisme nommé OAIC (Office Algérien Interprofessionnel des Céréales) qui est ainsi le doyen des opérateurs économiques nationaux.

L'OAIC détient le monopole de l'importation et de la répartition des produits à travers les CCLS dans chaque wilaya après avoir élaboré le PND (Plan National de Distribution) annuellement.

1.1. Situation géographique et historique de la CCLS :

Créé le 16 juillet 1984 sous l'agrément N°226 De Monsieur le Wali de Tizi-Ouzou, la CCLS de Tizi-Ouzou est située à la sortie Ouest de Tizi-Ouzou (environs 9 KM).

La coopérative communique avec l'extérieur et dispose d'une voie d'accès située au nord, sur la route menant vers la COTITEX par locomotion qui est l'entrée principale.

Elle est dotée aussi de 11 portails au Sud de l'unité qui servaient pour le déchargement des wagons lors des réceptions des céréales acheminées par la voie ferrée, actuellement déclassée.

La CCLS de Tizi-Ouzou sise à Draa ben khedda est sous la tutelle de l'OAIC et du ministère de l'agriculture, sa situation géographique est amplement stratégique car elle se situe sur l'axe Alger Tizi-Ouzou, ce qui lui permet d'étendre son action à la wilaya de Boumerdes et d'une partie de la wilaya d'Alger.

Son siège social et la majorité de ses infrastructures s'étendent sur une superficie de 16 056M² réparties comme suit :

Chapitre 03 : étude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

- Dock-silos⁴⁵ métallique de 12 cellules d'une capacité de 15000 Tonnes ;
- Bloc administratif R+1 bâti en dur d'une superficie de 317.20m² ;
- Dépôt de stockage n°04 construit en dur d'une superficie de 2000 m² et une capacité théorique de 20.000qx ;
- Dépôt de stockage n°02 (en location) construit en dur d'une superficie 2000m² et d'une capacité théorique de 20.000qx ;
- Dock Silo de l'AGRODIV de Tademaït (en location) d'une capacité de 120.000qx ;
- Dépôt de stockage à Thénia, construit de dur d'une superficie de 2000m² et d'une capacité théorique de 10.000qx ;
- Dock Silo de l'AGRODIV de Baghlia (en location) d'une capacité de stockage de 70.000qx ;
- Dépôt de stockage conçu en dur pour abriter le matériel agricole ;
- Magasin Taboukert (en location) d'une capacité de stockage de 1200.00qx ;
- GIPEC (groupe industriel du papier et de la cellulose Tizi-Ouzou) en location avec une capacité de stockage de 30.000qx ;
- ECOGRAIN Ouled Moussa moulagrani (en location) d'une capacité de stockage de 270.000qx extensible à 300.000qx ;
- Site AGRODIV de Corso (en location) avec une capacité théorique de stockage de 670.000qx extensible à 920.000qx.

1.2. Les missions et activités de la CCLS :

La CCLS a pour activités principales :

- La collecte, stockage, conditionnement et distribution des céréales et semences;
- Commercialisation des engrais et produits phytosanitaires ;
- Conditionnement et commercialisation des légumes secs et riz ;
- Prestation motoculture ;
- L'encadrement et l'assistance des producteurs en matière de sensibilisation et de vulgarisation.

⁴⁵**Dock-silo** : est un système de stockage en silo destiné au chargement et déchargement.

Un silo est un réservoir de grande capacité, prévu pour le stockage commercial ou industriel de grandes quantités de produit (plusieurs milliers de tonnes). Généralement, ils sont de forme cylindrique et destinés à stocker des récoltes. Ils sont réalisés soit en béton armé ou en acier galvanisé.

Chapitre 03 : étude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

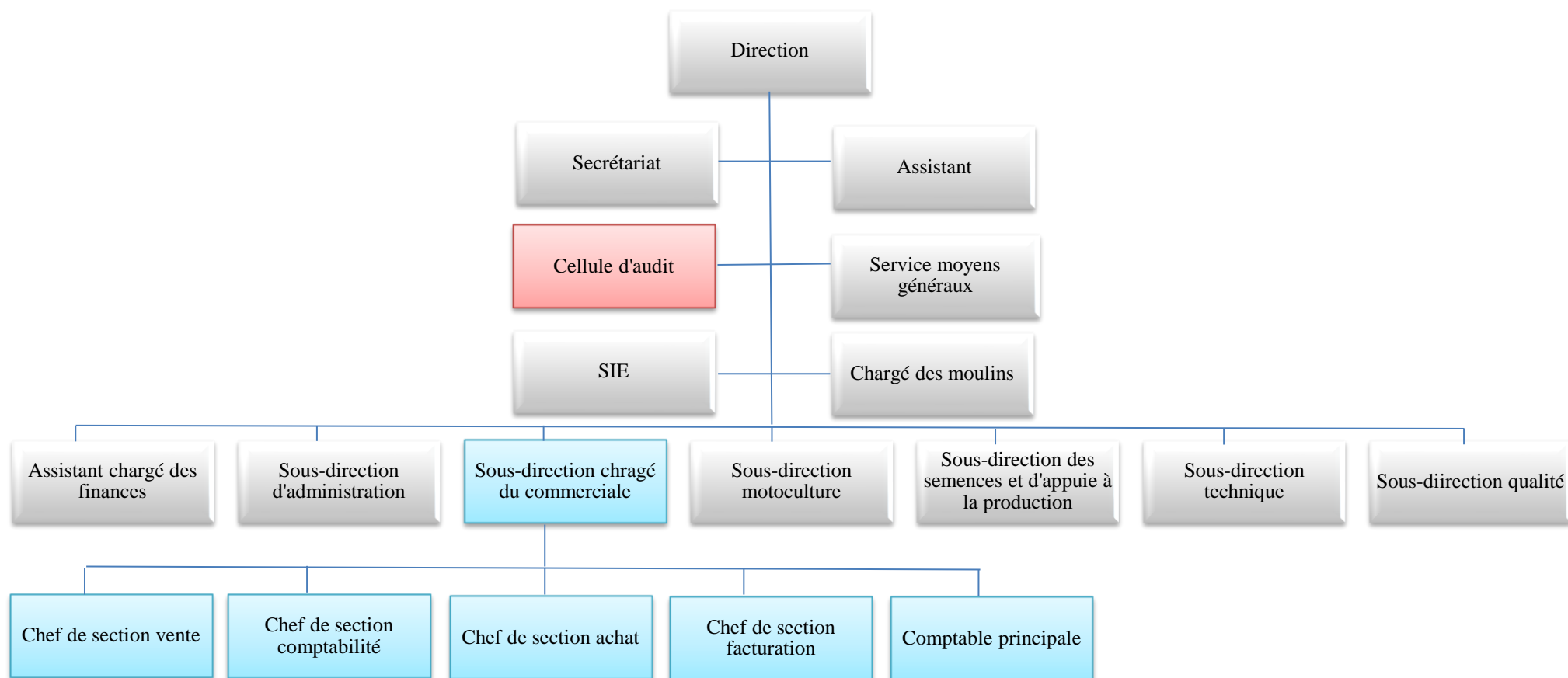
1.3. La structure hiérarchique de la CCLS :

Pour assurer une bonne exécution de ses missions, la CCLS a opté pour une organisation adaptée à ses objectifs. Cette dernière est structurée comme suit :

- Direction ;
- Sous-direction de l'administration ;
- Sous-direction des finances et comptabilité ;
- Sous-direction des semences et de l'appui à la production ;
- Sous-direction technique ;
- Sous-direction motoculture ;
- Sous-direction qualité ;
- Sous-direction chargé du commercial.
- Cellule d'audit interne

Ci-après l'organigramme fonctionnel de la CCLS de Tizi-Ouzou :

Figure N° 17: L'organigramme de la CCLS de Tizi-Ouzou



Source : élaboré par nous-mêmes à partir des informations collectées.

1.4 Les missions des différents services de la CCLS :

Les services de la CCLS exercent les missions suivantes :

1.4.1 Cellule d'audit interne :

La cellule audit interne procède à l'évaluation des processus de gouvernement de l'entreprise et de contrôle interne tels qui sont définis au sein de la CCLS. Elle contribue à l'amélioration du fonctionnement globale de la coopérative. En outre cette cellule garantie à la direction une assurance sur la qualité et l'efficacité du dispositif du contrôle interne comme elle assure des missions de conseils.

1.4.2 Service sécurité interne de l'entreprise :

Le service SIE contrôle et supervise toute les installations techniques ; mécaniques et électroniques au niveau de toute les structures de la coopérative. Comme il assure le respect des mesures réglementaires de la sécurité et établit un plan prévisionnel des accidents de travail.

1.4.3 Service personnel et contentieux :

Il a pour mission principale de gérer les dossiers administratifs du personnel et établit les contrats de travail, les ordres de missions, et toutes les décisions relatives aux situations administratives. Ce service est chargé de la tenue des registres des mouvements du personnel ainsi que le registre des congés payés.

1.4.4 Service informatique :

C'est la banque de données de la CCLS, il assure la maintenance du matériel informatique et procède à l'installation des logiciels, la configuration du réseau et la sauvegarde des différentes bases de données en plus du suivi des achats de matériels informatiques.

1.4.5 Service paie :

Il assure et réceptionne les éléments de paie et assure la saisie, le calcul, le contrôle et l'édition des bulletins et états de paie comme il tient à jour le livre de paie.

1.4.6 Service investissement :

Ce service a pour missions le contrôle des mouvements d'investissement ainsi que la mise à jour du fichier des investissements.

1.4.7 Service social :

Le service social se charge du dépôt des dossiers de maladies, déclaration d'accident et allocations familiales auprès de la caisse de sécurité sociale. Il assure le suivi des dossiers de carrières et retraites des travailleurs.

1.4.8 Service moyens généraux :

Il veille à l'élaboration des programmes d'approvisionnement de la coopérative, assure son exécution et procure aux différentes structures des moyens matériels et fourniture. Comme il procède à l'établissement des demandes de paiement, la vérification des factures des fournisseurs et transmet le dossier à la sous-direction finances et comptabilité pour le règlement.

1.4.9 Service comptabilité générale :

Ce service veille à assurer la tenue de la comptabilité de la CCLS ainsi que la comptabilité des opérations pour le compte de l'OAIC pour la réalisation du bilan extra comptable, élabore les états financiers et les états de rapprochement périodique et de fin d'exercice. Il assure aussi la mise à jour des livres comptables légaux.

1.4.10 Service financier :

Il gère les comptes bancaires de la CCLS et assure l'analyse des opérations financières. Ainsi que l'établissement des rapprochements bancaires mensuel.

1.4.11 Service budget :

Sa principale mission réside dans l'élaboration du budget prévisionnel.

1.4.12 Service trésorerie :

Comme son l'indique, ce service veille à l'exécution des opérations de trésorerie comme il se charge des opérations effectuées par la caisse régie et tient un brouillard de

caisse. Ce service est chargé aussi de l'établissement des chèques émis et enregistre les chèques reçus.

1.4.13 Service comptabilité matière :

C'est à ce niveau que sont centralisées les opérations comptables. Il tient un registre centralisateur mensuel après vérification et contrôle des mouvements des magasins comme il établit les déclarations de compagnie pour les marges et redevances (primes, indemnités).

1.4.14 Service exploitation :

Il organise, prépare et supervise toutes les opérations ayant trait aux compagnes labours-semences et moissons-battage. En outre, ce service est tenu à superviser le conditionnement des légumes secs et veiller à leurs livraisons ainsi que la vérification des mouvements des stocks en blé dur et blé tendre.

1.4.15 Service maintenance :

Il contrôle, supervise, et guide les techniciens lors de l'exécution des travaux de réparation et de maintenance pour le matériel de l'entreprise tout en veillant au respect des normes de sécurité.

1.4.16 Service semences :

Il participe au contrôle et au pré-contrôle des semences de multiplication et organise la réception. Il assure la vulgarisation des produits et intrants (produits phytosanitaires) en organisant des journées techniques surtout dans le cadre du programme de multiplication de semences, ainsi que pour d'autres céréaliculteurs dans le cadre du programme intensif (semences ordinaires). Sa mission principale est le suivi de la parcelle de multiplication de semences de l'emblavement en passant par le désherbage et le traitement phytosanitaire jusqu'à la collecte.

1.4.17 Service contact et vulgarisation :

Il assure la préparation du lit de semences⁴⁶, réalisation de semis, fertilisation et désherbage.

⁴⁶Préparation du lit de semences : consiste à briser les mottes et niveler la surface du sol pour avoir une structure homogène et fine afin de recevoir les semences et garantir une bonne germination.

1.4.18 Service usinage :

Ce service supervise le conditionnement des semences et veille à leurs livraisons.

1.4.19 Service magasiné dépôt :

Il contribue au contrôle physique des entrées et sorties des céréales (semences) et établit les bons de réception et de sortie, tient les registres des mouvements journaliers et signale au responsable hiérarchique toutes anomalies constatées.

1.4.20 Sous-direction chargée du commercial :

Les prérogatives de cette sous-direction sont de veiller à l'exécution de la politique commerciale définie par la direction et de recevoir la clientèle, l'orienter, la conseiller et procéder aux opérations commerciales (ventes, achats et prestations) et l'ouverture des comptes clients en collaboration avec la direction.

2. Description de la sous-direction commerciale :

Appréhendée dans un contexte global de l'entreprise, la fonction commerciale occupe une place cruciale dans la structure générale. Elle a pour mission principale la réponse aux besoins et exigences de la politique commerciale définie par la direction.

2.1 Prise de connaissance de la sous-direction commerciale de la CCLS :

La sous-direction chargée du commercial est une nouvelle sous-direction créée en 2012 après réorganisation au niveau de la coopérative. Auparavant, la fonction commerciale était un service rattaché à la sous-direction des finances et comptabilité.

La sous-direction est composée de cinq chefs de section et un comptable principal sous la responsabilité d'un sous-directeur chargé du commercial.

Les opérations commerciales existantes sont les suivantes :

- Opérations de ventes pour compte OAIC : céréales consommation, semences, orges, légumes secs et riz ;
- Opérations de ventes pour compte CCLS : engrais, sacherie, désherbants et fongicides ;

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

- Opérations d'achats pour compte OAIC : production locale céréales et semences (blé dur, blé tendre et légumes secs) ;
- Opérations de prestations de service : matériels agricoles (tracteur agricole, moissonneuses batteuses...);
- Opérations d'agrèges (bonification et réfaction).

Sous contraintes de temps, nous avons limité l'étendue de notre champ d'action à l'étude des opérations de vente d'engrais et ventes légumes secs et riz.

2.2 Procédures de ventes des produits engrais, légumes secs et riz :

Les procédures ci-après ont été retracées par nos soins, collectées lors de notre intervention sur le terrain à travers le personnel chargé de l'exécution des opérations de ventes.

2.2.1 Procédure de vente des engrais :

Cette procédure se fait de la manière suivante :

2.2.1.1 La réception de la commande du producteur :

Le producteur de céréales doit se présenter au guichet de la sous-direction commerciale doté d'un dossier d'acquisition des engrais en trois exemplaires, constitué de :

- Une copie de la carte Fellah⁴⁷ ;
- La fiche signalétique de l'exploitation (annexe 01) : document établi par la chambre de l'agriculture de la wilaya de résidence. Elle reprend les renseignements suivants :
 - L'exploitation : la localisation, la superficie et autres...
 - L'exploitant : nom et prénom, date et lieu de naissance et autres...
 - Activités : activité dominante, production végétale et autres...
- La demande d'acquisition des produits chimiques classés à usage agricole par les agriculteurs (annexe 02) : document établi par la subdivision agricole de résidence du fellah. Elle reprend les renseignements suivants :
 - L'identification de l'agriculteur, sa raison sociale, les informations sur les produits utilisés, la nature de la culture, la superficie, la nature du produit, les

⁴⁷**Carte Fellah** : c'est une carte prouvant qu'il s'agit d'un agriculteur inscrit auprès de la chambre d'agriculture de wilaya. Elle est signée par le président de la chambre, dotée d'un numéro d'enregistrement figurant sur le registre de la chambre.

quantités demandées en kilos ou en quintal ou en litres et la période d'utilisation.

2.2.1.2 Confirmation de la commande :

Le chef de section doit procéder à la vérification de la conformité du dossier d'acquisition des engrais en mettant l'accent sur les différents éléments obligatoires constituant ce dossier et la disponibilité du produit demandé de sa rupture en stock.

2.2.1.3 Règlement de la commande :

Une fois le dossier d'acquisition est validé, le chef de section passe au recouvrement de la créance à partir de l'un des modes de règlement suivants :

- Etablissement d'un ordre de versement (annexe 03) à la banque muni d'un C.A.30 (voir annexe 04). Cet ordre de versement est un document établi par le chef de section. Il comporte les informations suivantes : le nom du remettant, le nom du client, la somme à verser, le numéro de compte de la CCLS et la date ;
- Règlement via un chèque personnel ;
- Règlement via un chèque de crédit RFIG⁴⁸.

Il est à préciser que les chèques sont déposés et vérifiés au niveau du guichet commercial et transmis avec un bordereau d'envoi à la sous-direction des finances et comptabilité pour établissement d'une remise de chèque à la banque.

2.2.1.4 Facturation et enlèvement :

Après avoir versé la somme due au niveau de la banque, le producteur apporte un reçu de versement. Le chef de section procède à la vérification de ce dernier et établit une facture (annexe 05) de vente pré-numérotée en six exemplaires et un bon de livraison (annexe 06) pré-numéroté en quatre exemplaires.

Le sous-directeur chargé du commercial reçoit le dossier complet (dossier d'engrais, reçu de versement, facture et BL) et revoit leur conformité et matérialise son accord en contresignant la facture et le BL.

⁴⁸**Crédit RFIG** : est un crédit d'exploitation totalement bonifié par l'Etat destiné au financement des agriculteurs et éleveurs activant à titre individuel, organisé en coopératives ou en groupement économiques.

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

Les factures de ventes et les bons de livraisons sont répartis comme suit :

- 2 copies de factures et un bon de livraison pour le client pour l'enlèvement de la marchandise ;
- 3 copies de factures et 2 copies de bons de livraison sont destinés au service comptabilité ;
- une facture et un bon de livraison seront archivés au niveau du service commercial.

2.2.2 Procédure de commercialisation légumes secs et riz :

Dans le cadre de l'approvisionnement du marché en produits de large consommation tel que les légumes secs et riz, il a été instauré un programme de distribution de ces derniers au niveau des wilayas de Tizi-Ouzou et Boumerdes. En outre, un dossier obligatoire à fournir a été exigé pour les différents concessionnaires figurant dans la liste suivante :

- Les conditionneurs
- Les grossistes
- Les détaillants
- Les fournisseurs de bases de vie
- Les transformateurs de légumes secs
- Les meuneries de légumes secs
- Les consommateurs
- Les établissements ou autorités publiques à caractère commercial (Agrodiv, divindus, dicopa...)
- Les fournisseurs de cantines scolaires et institutions publique à caractère non commercial
- Etablissements pénitentiaires, hôpitaux, protection civile...

Le dossier à fournir est constitué de :

- 2 copies du registre de commerce ;
- 2 copies du certificat d'existence ;
- 2 copies du NIS ;
- 2 copies du NIF ;
- 2 copies de la carte nationale d'identité ;
- 2 photos d'identité.

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

Par ailleurs, l'approvisionnement de ces produits pour les œuvres universitaires, des conventions ont été signées entre l'OAIC et l'ONOU (Office National des Œuvres Universitaires).

2.2.2.1 Expression du besoin :

Pour s'inventorier des différents produits disponibles en stock, le client peut être informé par téléphone, par mail ou par la présence du client à la CCLS.

2.2.2.2 Etablissement du bon de commande :

Pour que le client passe sa commande de légumes secs et riz, il est nécessaire pour lui d'établir un bon de commande portant la désignation de la marchandise à commander ainsi que la quantité. Ce bon de commande doit être déposé au niveau du guichet ou envoyé par mail.

2.2.2.3 Etablissement de la facture pro-forma :

Une fois que le client a émis le bon de commande, la personne chargée de la facturation (chef de section facturation) établit une facture pro-forma en deux exemplaires : une pour le client et l'autre sera archivée dans son dossier.

A la base de la pro-forma, le client établit un chèque de banque.

2.2.2.4 Facturation et enlèvement :

Le chef de section facturation procède à la vérification du bon de commande et le chèque puis établit un bon de livraison en sept exemplaires.

Le dossier alors est transmis au sous-directeur chargé du commercial pour approbation et appose sa signature en cas de conformité.

Les bons de livraisons sont répartis comme suit :

- 2 copies pour le client pour l'enlèvement du produit ;
- 1 copie pour la sous-direction commerciale ;
- 3 copies seront envoyées à la sous-direction des finances et comptabilité ;
- 1 copie est destinée à l'archivage dans le dossier du client.

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

A la fin du mois, une facture définitive sera élaborée sur la base de l'ensemble des bons de livraison du client.

Cette section nous a permis de retracer les fonctions de la CCLS ainsi que la procédure verbale de vente au sein de la sous-direction commerciale (la fonction à auditer).

Section02 : Phases de planification et de réalisation.

A présent, nous avons décidé de conduire une mission d'audit interne au sein de la sous-direction commerciale qui se déroulera selon la démarche classique. Pour ce faire, nous avons consacré cette section aux deux premières phases à savoir la planification et la réalisation.

Avant d'entamer nos investigations, un ordre de mission a été rédigé par le directeur adressé au sous-directeur chargé du commercial, en vue de l'informer sur le début de la mission d'audit afin qu'il nous donne le droit d'accès à la sous-direction (annexe 07).

1. La phase de planification :

C'est la première phase de la mission durant laquelle nous allons cadrer et orienter notre mission d'audit par la prise de connaissance globale de la sous-direction, l'identification des risques liés et la définition des objectifs en collectant les documents et les informations nécessaires à la mission.

1.1 Prise de connaissance de la sous-direction :

Pour se familiariser avec la sous-direction, nous avons utilisé un certain nombre d'outils à savoir : l'interview, l'observation et la grille d'analyse des tâches.

1.1.1 L'interview :

Pour se procurer l'information nécessaire, nous avons posé des questions relatives à la fonction commerciale. Une interview s'est tenue avec le responsable de la sous-direction et les réponses portées sont obtenues par l'ensemble du personnel, comme suit :

Question N°01 : Quelle est la position de la sous-direction commerciale dans la CCLS de Tizi-Ouzou ?

Le sous-directeur nous a informés que la sous-direction est attachée hiérarchiquement à la direction.

Question N°02 : Comment est-elle organisée ?

Selon son responsable, la sous-direction est composée d'un sous-directeur chargé du commercial, un comptable principal, un chef de section vente, un chef de section achat, un chef de section comptabilité et deux chefs de section facturation.

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

Question N°03 : Disposez-vous d'un organigramme de la sous-direction commerciale ?

Elle dispose d'un organigramme fonctionnel.

Question N°04 : Avez-vous des méthodes de travail et des procédures de traitement des dossiers, de facturation et de stock ?

Selon sa réponse, les méthodes et les procédures de travail existent. Mais elles sont informelles.

Question N° 05 : Quel est le mode de règlement utilisé ?

Selon la réponse du responsable de la structure, la CCLS utilise trois modes de règlement, à savoir :

- Paiement espèce (versement bancaire ou chèque) ;
- Crédit RFIG (chèque) ;
- Crédit fournisseur.

Question N°06 : Quel est le nombre de factures établies?

Selon le responsable de la sous-direction, 680 factures ont été établies pour la vente des engrais (engrais de fond et de couverture) et 483 factures pour la vente des légumes secs et riz.

Question N°07 : Quel est le nombre de factures d'avoir émises ou complément ?

Il n'existe pas de factures d'avoir et compléments sur facture des produits engrais et légumes secs et riz d'après la réponse collectée.

Question N°08 : Quel est le nombre de catégories de clients?

La réponse à cette question est :

- ✓ Vente engrais : les agriculteurs et les multiplicateurs.
- ✓ Vente légumes secs et riz :
 - Conditionneur ;
 - Grossiste ;
 - Détaillant ;

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

- Transformateur ;
- Etablissement publique et autres clients.

Question N°09 : Quel est le nombre de bons de commande trimestriel ?

Les bons de commande ne concernent que les légumes secs et riz et représentent 378 bons.

Question N°10 : Quel est le nombre de bons de livraison pour la même période ?

Selon le responsable de la structure, pour les ventes engrais, il a été établi 680 bons de livraison, tandis que les légumes secs et riz sont quantifiés à 378 bons de livraison.

Question N°10 : Quel est le délai de paiement accordé aux clients ?

Selon la procédure de vente décrite par le sous-directeur de la fonction auditée, les délais de paiement accordés sont comme suit :

Engrais :

- Paiement espèce : versement bancaire immédiat, chèque personnel et crédit RFIG ;
- Paiement à court terme : versement ou retenue sur la collecte⁴⁹.

Légumes secs et riz : paiement par chèque de banque immédiat.

A travers cette interview, nous avons procédé à l'élaboration d'une grille de séparation des tâches pour les deux produits.

1.1.2 La grille de séparation des tâches :

Nous avons procédé à l'élaboration de deux grilles d'analyse des tâches représentées dans les tableaux ci-après, afin d'avoir une meilleure compréhension de la répartition des tâches entre le personnel de la sous-direction.

⁴⁹**Retenue sur la collecte** : un moyen de paiement qui consiste à faire une retenue sur le montant de la production locale.

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales
Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

Figure N° 18: Grille d'analyse des tâches (vente engrais).

Tâches	Nature des tâches	Chef de section vente	Chef de section facturation	Sous-directeur chargé du commercial	Chef de section achat	Chef de section comptabilité	Comptable principal	Non réalisée
Réception	E	X	X		X	X	X	
Vérification	E	X	X		X	X	X	
Etablissement de l'ordre de versement	E	X	X		X	X	X	
Réception du reçu de versement	E	X	X		X	X	X	
Etablissement du BL et de la facture	E	X	X		X	X	X	
Approbation de la facture et du BL	A	X	X		X	X	X	
Contrôle et approbation BL/facture/RV/ Dossier d'engrais (2ème niveau de contrôle)	C							X
Validation du dossier complet (3ème niveau de contrôle)	A			X				

Source : réalisé par nous-même.

A travers l'analyse de cette grille, nous avons constaté que l'ensemble du personnel de la sous-direction exécute les mêmes tâches. Néanmoins, les décisions d'installation sont différentes et le deuxième niveau de contrôle opérationnel est inexistant.

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales
Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

Figure N° 19: Grille d'analyse des tâches (vente LS)

Tâches	Nature des tâches	Chef de section facturation Légumes secs	Sous-directeur chargé du commercial	Non réalisée
Réception du bon de commande	E	X		
Bon de commande du client	E	X		
Vérification	E	X		
Etablissement de la facture pro-forma	E	X		
Réception chèque de banque	E	X		
Etablissement et approbation du BL	E	X		
Rapprochement BL/ BC / chèque puis approbation	C			X
Validation du BL	A		X	
Etablissement et approbation de la facture mensuelle	E	X		
Rapprochement facture/BL puis approbation	C			X
Validation de la facture mensuelle	A		X	

Source : réalisé par nous-mêmes.

Cette grille nous renseigne sur le manque du deuxième niveau de contrôle opérationnel.

1.2 Identification des risques :

Pour identifier les zones à risques et mener à bien notre mission d’audit, nous avons utilisé les outils suivants :

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

1.2.1 Élaboration du questionnaire de contrôle interne :

Afin de porter un diagnostic et d'apprécier l'efficacité du dispositif de contrôle interne au sein de la sous-direction, nous avons posé un ensemble de questions retracées dans le tableau ci-dessous et les réponses portées sont reprises telles qu'elles sont obtenues.

Tableau N° 8: Le questionnaire de contrôle interne.

Questions	Oui	Non	Observation
<u>Données organisationnelles et procédurales :</u>			
-Est-ce que la sous-direction commerciale est attachée directement à la direction ?	X		
-Disposez-vous d'un organigramme de la sous-direction ?		X	
- Si c'est oui, est-il mis à jours ?			
-Disposez-vous des fiches de poste ?		X	
-Existe-t-il des méthodes de travail et des procédures : <ul style="list-style-type: none"> • de traitement des dossiers ; • de la facturation ; 	X		Procédures verbales.
-Y a-t-il une politique de contrôle interne formelle mise en place au sein de la sous-direction ?		X	
- disposez-vous d'un logiciel spécifique de travail ?	X		Logiciel DLGC
-Y a-t-il un mot de passe pour chacun des éléments de la sous-direction ?	X		

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

<p>- Existe-t-il un second contrôle des documents (dossiers, factures...) ?</p> <p>Si c'est oui, est-t-il assuré par :</p> <ul style="list-style-type: none"> • chef de service commercial ; • sous-directeur commercial ; • autre personne. 		X	Absence du chef de service commercial.
<p><u>Séparation des tâches :</u></p> <p>- La personne qui établit la facture est elle différente de celle qui prépare la sortie de stocks et de celle qui comptabilise la facture ?</p>	X		<p>- la comptabilisation au niveau du service comptabilité.</p> <p>- la sortie se fait au niveau du dépôt.</p>
<p>- La personne qui établit la facture est-elle différente de celle qui procède à l'encaissement ?</p>	X		L'encaissement au niveau du service finance.
<p><u>Fixation des prix :</u></p> <p>- Existe-il une procédure pour la fixation des prix de ventes?</p>	X		<p>- Circulaire de la DG ou DRDT pour les légumes secs et riz.</p> <p>- UCC d'Oran pour les engrais.</p>
<p>- Les prix sont-ils :</p> <ul style="list-style-type: none"> • régulièrement mis à jour • diffusés à tous les intervenants dans le processus de facturation 	X X		Table des prix saisie sur logiciel.
<p><u>Commande :</u></p> <p>- Les commandes font-elles l'objet d'une procédure d'acceptation ?</p>	X		<p>- Dossier d'acquisition (engrais)</p> <p>- Bon de commande (légumes secs et riz)</p>
<p>- Existe-il une procédure de vérification de la disponibilité des marchandises commandées en stock ?</p>	X		<p>- Etat des stocks engrais (S/DSAP).</p> <p>- Etat des stocks légumes secs et riz (service exploitation).</p>
<p>- Les commandes sont-elles supportées par des bons de commande clients ?</p>	X		Pour les légumes secs et riz
<p>- Existe-t-il un suivi séquentiel des commandes?</p>	X		

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

<p><u>Livraison et facturation :</u></p> <p>- Chaque bon de commande donne-t-il lieu à l'établissement d'un bon de livraison ?</p>	X	
<p>- L'émission de toute facture est-elle précédée par un Bon de commande et un bon de livraison?</p>	X	Pour les légumes secs et riz
<p>-Y a-t-il un rapprochement entre le bon de commande, le bon de livraison et la facture définitive ?</p>	X	
<p>- Les livraisons sont-elles facturées rapidement ?</p>	X	<p>- Le BL et la facture sont établis au même moment pour les engrais.</p> <p>- Une facturation mensuelle pour les légumes secs et riz.</p>
<p>- Procède-t-on à des contrôles réguliers des stocks pour s'assurer que tous les articles facturés ont bien été enlevés ?</p>	X	<p>-Situation journalière des stocks.</p> <p>-Suivis par téléphone.</p>
<p>- Existe-il un contrôle pour s'assurer que toutes les livraisons sont facturées ?</p>	X	Rapprochement commercial et magasin.
<p>- Existe-il une procédure pour traitement des retours et des avoirs ?</p>	X	<p>- Etude du motif du retour.</p> <p>- La procédure est informelle.</p>
<p>- Toutes les factures et les avoirs sont ils contrôlés arithmétiquement par rapport :</p> <ul style="list-style-type: none"> • aux quantités ? • aux prix unitaires ? • aux montants totaux ? • à la TVA ? 	X	

Source : élaboré par nous-mêmes.

1.2.2 Le diagramme de circulation :

Nous avons réalisé des diagrammes de circulation pour symboliser la circulation des documents et informations du processus vente des deux produits. Les diagrammes ci-après dressent une représentation complète du cheminement des informations et leurs supports.

Figure N° 20: Diagramme de circulation (vente engrais)

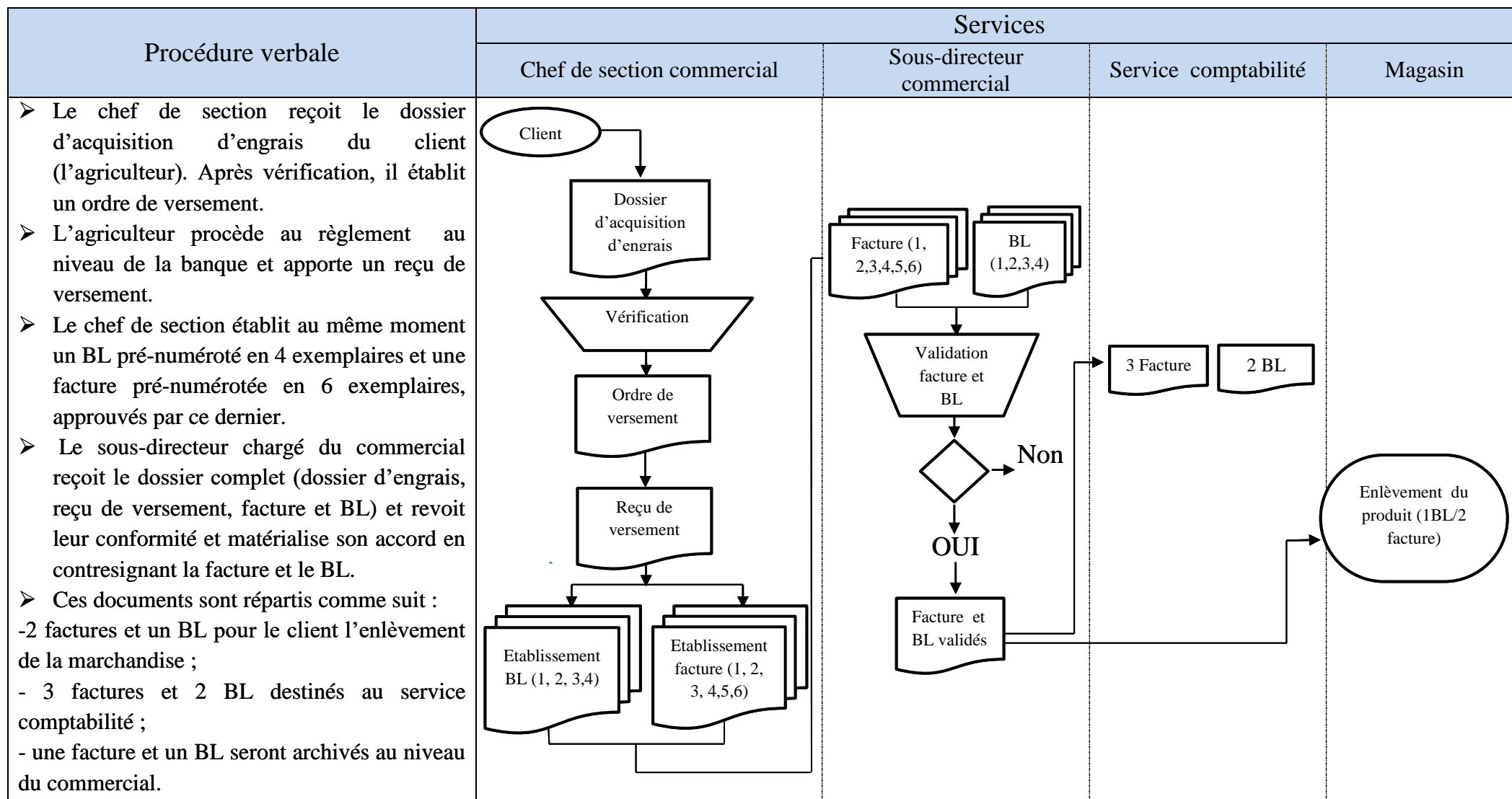
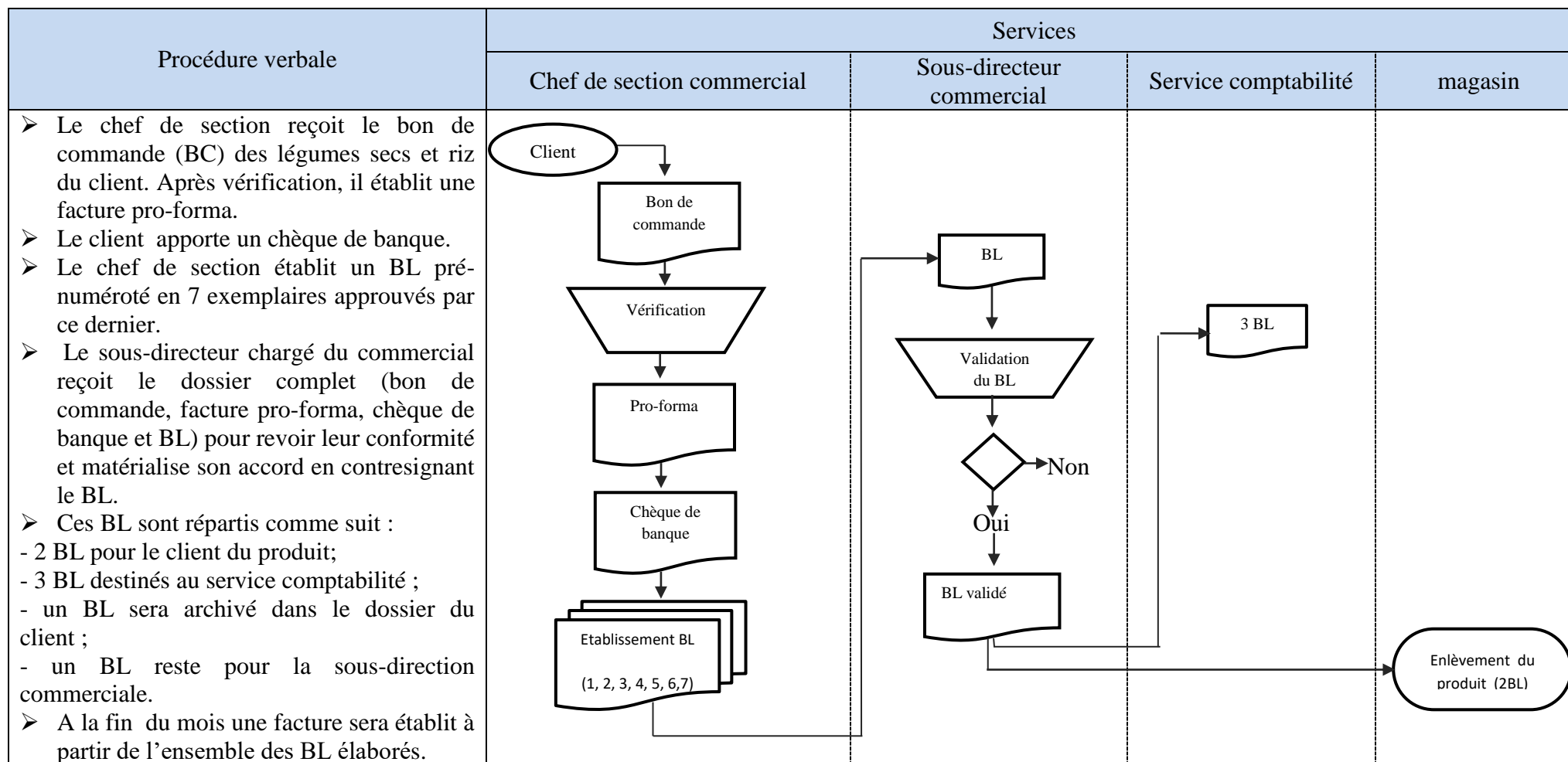


Figure N° 21: Diagramme de circulation (vente LS)



Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

A partir des outils précédents (interview, les grille d'analyse des tâches, QCI et diagramme de circulation des flux), nous avons relevé quelques dysfonctionnements et observations.

1.2.3 Tableau des forces et faiblesses apparentes :

Nous avons tracé les tableaux de forces et faiblesses apparentes pour représenter les observations constatées, comme suit :

Tableau N° 9: Tableau des forces et faiblesses apparentes (vente engrais)

Tâches	Objectifs	Risque	Evaluation	Dispositif du CI	F ou f
Passation de la commande	-Inventaire des produits en stock.	- Dépassement - Rupture	I M	- Etat des stocks (S/DSAP)	f
	- La conformité du dossier d'acquisition.	- Non-conformité	I	-Vérification physique du dossier par le chef de section. -Renvoi du dossier pour rectification.	F F
Règlement : ✓ par ordre de versement ✓ chèque personnel ✓ chèque crédit RFIG	Encaissement à l'avance pour éviter les créances douteuses	-Erreur du montant, nom et prénom du client -Chèque sans provision	M f	-Vérification du chèque et/ou reçu de versement.	F

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

Etablissement de la facture et du BL	Facturation et justification des sommes encaissés	- Erreur dans la désignation du produit, montant et quantité.	M	- Vérification du BL et la facture après établissement par deux niveaux de	f
		- Dépassement dans les quantités et les périodes autorisées par les subdivisions.	f	contrôle à savoir le chef de section et le sous-directeur.	F
		- Erreur dans les états de soutien transférés aux DSA.	M	- En cas d'erreur, la sous-direction procède à la correction par l'établissement d'un avoir ou complément.	
		- Dépassement des quantités facturées par rapport aux quantités physiques.	M	- Annulation de la facture dépassée et établir une autre facture selon les produits équivalents.	F
Enlèvement du produit	Matérialisation de la sortie du produit.	- Non-respect du délai d'enlèvement par le client.	M	- Absence d'une note officielle du délai d'enlèvement	f
		- Erreur dans la saisie des bons de sortie suivant les factures.	f	- Vérification des bons de sortie par les autres services (comptabilité générale et comptabilité matière)	F

Source : établi par nous-mêmes

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

L'analyse de ce tableau nous a permis d'énumérer les différentes forces et observations à améliorer de la procédure de vente des engrais ainsi que l'évaluation du niveau des risques.

Tableau N° 10: Tableau des forces et faiblesses apparentes (vente LS)

Tâches	Objectifs	Risques	évaluation	Dispositif du CI	F ou f
Expression du besoin	S'inventorier des produits existants en stock.	- Dépassement/rupture	f	-S'informer par téléphone, mail ou par sa présence au guichet. - Suivi des stocks. -état des stocks provenant de la source.	F F
Bon de commande	Matérialisation du besoin.	-Manque d'information obligatoire (cachet du client, nom) - Erreur dans l'unité de mesure	f f	Contrôle du bon de commande avant l'établissement de la facture pro-forma par le chef de section	F
Règlement par chèque de banque	Encaissement à l'avance pour éviter les créances douteuses	-Erreur du montant, nom et prénom du client.	M	-Vérification du chèque.	F
Etablissement du BL	Justification des sommes encaissés pour procéder à l'enlèvement du produit.	-Erreur dans la désignation du produit, montant et quantité. - Erreur dans les prix de vente vu la diversité des catégories des clients.	M M	-Vérification du BL après établissement par deux niveaux de contrôle à savoir le chef de section et le sous-directeur. -En cas d'erreur, la sous-direction procède	F F

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

				à la correction par l'établissement d'un avoir ou complément.	
Enlèvement du produit	Matérialisation de la sortie du produit.	<p>-non-respect des délais d'enlèvement par les clients.</p> <p>- Erreur dans la saisie des bons de sorties.</p>	M M	<p>-absence d'une note officielle du délai d'enlèvement.</p> <p>- Vérification des bons de sortie par les autres services (comptabilité générale et comptabilité matière)</p> <p>- En cas d'erreur, une demande d'ouverture du logiciel est adressée à l'OAIC pour rectification.</p>	f F F
Etablissement de la facture définitive	Etablissement d'une facture mensuelle récapitulant l'ensemble des BL.	<p>-Omission d'un BL lors de la saisie.</p> <p>-possibilité de faute de calcul car la sommation des quantités se fait manuellement.</p>	M M	Contrôle de l'ensemble des BL avec la facture par deux niveaux de contrôle.	F

Source : établi par nous-mêmes.

S'agissant des ventes des produits de légumes secs et riz, le tableau des forces et faiblesses nous a renseignés sur les points forts et les points à améliorer ainsi que sur le niveau d'impact des risques.

1.3 Rapport d'orientation :

En se référant aux tableaux des risques précédents, nous avons élaboré un rapport d'orientation portant sur les objectifs spécifiques de notre mission (voir figure N°08).

Figure N° 22: Rapport d'orientation

Le : 20/03/2025
Rapport d'orientation :
<u>Les objectifs généraux :</u>
Les objectifs permanents du contrôle interne :
<ul style="list-style-type: none">• La protection du patrimoine ;• L'efficacité et l'efficience des opérations ;• La fiabilité des informations financières ;• Le respect des lois, règlement et constat.
<u>Les objectifs spécifiques :</u>
<ul style="list-style-type: none">• Recenser les procédures écrites relatives aux opérations de vente (engrais, légumes secs et riz);• S'assurer de l'application des procédures de vente;• Réorganiser la sous-direction commerciale ;• Formaliser les procédures verbales;• Améliorer la méthode de travail et élaboration des fiches de poste de chaque élément de la sous-direction.
<u>Champ d'action :</u>
<ul style="list-style-type: none">- Sous-direction commerciale- Service comptabilité générale

Source : réalisé par nous-mêmes.

Il est à rappeler que nous agissons constamment selon la démarche d'une mission d'audit. Cependant, la phase de planification est achevée et la phase du travail sur le terrain prend place.

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

2. Phase de réalisation :

C'est à ce stade que nous avons fait appel aux capacités d'analyse et au sens de la déduction. En effet, à ce moment, nous avons procédé aux observations et constats qui nous ont permis d'élaborer la thérapie. Cette phase du travail sur le terrain s'est effectuée en trois étapes :

2.1 La réunion d'ouverture :

Avant d'enchaîner avec les investigations sur le terrain, nous avons tenu une réunion d'ouverture avec le sous-directeur chargé du commercial. La figure N°09 présente le compte rendu de la réunion.

Figure N° 23: Compte-rendu de la réunion d'ouverture

Compte rendu de réunion d'ouverture

Ordre du jour : Annoncer le début de la mission d'audit au sein de la sous-direction commerciale.

Date : 25/03/2025 à 10h

Participants :

- G.R : Directeur
- B.S : Sous-directeur chargé du commercial
- T.D : stagiaire dans la cellule d'audit
- M.A : stagiaire dans la cellule d'audit

Les points abordés :

Lors de cette réunion, on a traité les points suivants :

- Présentation de l'équipe d'audit ;
- Un rappel de la définition de l'audit interne ;
- Un rappel des objectifs de l'audit interne ainsi que ceux du contrôle interne ;
- Le déroulement prévisionnel de la mission d'audit ;
- Rappel de la procédure d'audit.

Source : élaboré par nous-mêmes

2.2 Le programme d'audit (planning) :

Pour une meilleure maîtrise des étapes à suivre et une bonne exécution des différentes tâches sans risquer d'en omettre une, nous avons élaboré un planning de travail réparti selon le tableau ci-dessus.

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

Tableau N° 11: Planning d'audit

Date	Tâches
03/03/2025	Entrevue avec le sous-directeur chargé du commercial.
05/03/2025	Recensement de l'organigramme et identification des tâches et des responsables liées à la sous-direction commerciale.
09/03/2025	Elaboration du questionnaire du contrôle interne.
13/03/2025	Identification des risques liés au processus vente et le dispositif du contrôle interne y afférent.
20/03/2025	Rapport d'orientation.
25/03/2025	Réunion d'ouverture.
13/04/2025	Test d'audit
21/04/2025	Etablissement des FRAP
04/05/2025	Projet de rapport
08/05/2025	Réunion de clôture
11/05/2025	Rapport d'audit final

Source : élaboré par nous-mêmes.

2.3 Travail sur le terrain :

A ce stade, nous avons procédé aux travaux de vérification sur le terrain pour détecter les anomalies et trouver les réponses aux questions. Pour ce faire, nous avons utilisé les outils ci-après.

2.3.1 Le sondage :

Afin de justifier nos recommandations par des preuves d'audit suffisantes et appropriées, nous avons réalisé des tests d'audit en utilisant la technique du sondage au vu de l'importance de la population étudiée. Cet échantillon est constitué en tenant compte de la diversité des clients et des montants significatifs. Le recoupement porte sur les ventes des engrais, légumes secs et riz du mois de janvier 2025.

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

2.3.1.1 Test de vérifications des dossiers des légumes secs et riz :

Nous avons sélectionné un échantillon de dossiers de clients dans le but d'examiner leurs constitutions, de vérifier l'exactitude des montants des factures et enfin réaliser un rapprochement entre les données commerciales et celles de la comptabilité. Notre échantillon est arrêté à un montant de un millions de dinars (1 000 000.00 DA). Nous avons analysé vingt (20) dossiers sur une population de quatre-vingt pour les clients légumes secs et riz dont les résultats sont synthétisés et consignés aux tableaux suivants.

Tableau N° 12: Echantillonnage sur la constitution du dossier des clients (vente LS).

Client	Carte national d'identité	NIS	NIF	Certificat d'existence	Registre de commerce	Photo
Client AG	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client LI	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client SM	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client EP	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client LS	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client CA	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client AR	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client TE	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client AY	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client RC	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client BO	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client LO	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client SD	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client BM	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client SO	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client MM	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client BE	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client AM	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client BV	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Client HS	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Source : réalisé par nos soins en se référant aux dossiers des clients vérifiés.

Après la vérification des dossiers sélectionnés, nous avons constaté qu'il n'y a aucune anomalie dans la constitution des dossiers des clients.

Tableau N° 13: Echantillonnage des factures de vente des légumes secs et riz.

Date	N° de FCT	Client	Total de la facture	Champ de contrôle						
				Bons de commande	BL	Chèque de banque	Quantité (rapprochement BL et facture)	Prix unitaire de la période	Montant	
									commercial	comptabilité
31/01/2025	08	Client AG	13 300 000,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	06	Client LI	12 345 000,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	01	Client SM	11 911 590,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	41	Client EP	7 235 000,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	13	Client LS	6 895 000,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	44	Client CA	5 495 000,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	51	Client AR	4 745 000,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	16	Client TE	3 170 000,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	19	Client AY	3 170 000,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	49	Client RC	3 125 000,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	04	Client BO	3 085 000,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	02	Client LO	2 444 500,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	60	Client SD	2 422 500,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	18	Client BM	2 385 000,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	77	Client SO	2 080 000,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	09	Client MM	1 885 000,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	21	Client BE	1 862 500,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	70	Client AM	1 675 000,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	33	Client BV	1 669 000,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
31/01/2025	11	Client HS	1 493 750,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Source : réalisé par nos soins en se référant aux dossiers des clients vérifiés.

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

A partir de ce tableau, nous avons constaté que la procédure de vente est respectée et aucune anomalie n'a été repérée.

2.3.1.2 Test de vérifications des dossiers engrais:

Nous avons sélectionné un second échantillon comportant des dossiers d'acquisition des engrais dans le but de vérifier leurs constitutions, l'exactitude des montants des factures et réaliser un rapprochement entre les données commerciales et celles de la comptabilité. Notre échantillon est arrêté à un montant de vingt-milles dinars (20 000.00 DA). Nous avons analysé vingt et un (21) dossiers sur une population de cinq-cents pour les ventes engrais dont les résultats sont synthétisés et consignés aux tableaux suivants.

Tableau N° 14: Echantillonnage sur la constitution du dossier des clients (vente engrais).

Client	Carte fellah	Fiche signalétique	Demande d'acquisition	Fiche d'engagement pour l'utilisation des engrais
Client 01	✓	✓	✓	✓
Client 02	✓	✓	✓	✓
Client 03	✓	✓	✓	✓
Client 04	✓	✓	✓	✓
Client 05	✓	✓	✓	✓
Client 06	✓	✓	✓	✓
Client 07	✓	✓	✓	✓
Client 08	✓	✓	✓	✓
Client 09	✓	✓	✓	✓
Client 10	✓	✓	✓	✓
Client 11	✓	✓	✓	✓
Client 12	✓	✓	✓	✓
Client 13	✓	✓	✓	✓
Client 14	✓	✓	✓	✓
Client 15	✓	✓	✓	✓
Client 16	✓	✓	✓	✓
Client 17	✓	✓	✓	✓
Client 18	✓	✓	✓	✓
Client 19	✓	✓	✓	✓
Client 20	✓	✓	✓	✓
Client 21	✓	✓	✓	✓

Source : réalisé par nos soins en se référant aux dossiers des clients vérifiés.

En ce qui concerne le dossier d'acquisition des engrais présenté dans le tableau ci-avant, aucune anomalie n'a été constatée.

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales
Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

Tableau N° 15: Echantillonnage des factures de vente des engrais

Date	N° de FCT	Client	Montant de la facture	Quantité			Champ de contrôle Signature			Montant du Chèque	Soutien 50%
				FCT	BL	Demande d'acquisition	Etablie par	Chef de section	Sous-directeur commercial		
06/01/25	09	Client 01	360 495,60	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
06/01/25	13	Client 02	307 091,40	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
06/01/25	15	Client 03	333 795,00	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
08/01/25	64	Client 04	267 036,00	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
08/01/25	68	Client 05	287 063,70	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
09/01/25	89	Client 06	300 415,50	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
09/01/25	93	Client 07	316 295,86	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
09/01/25	99	Client 08	242 940,09	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
13/01/25	115	Client 09	281 915,88	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
14/01/25	120	Client 10	400 554,00	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
14/01/25	147	Client 11	407 229,00	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
20/01/25	285	Client 12	404 704,21	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
20/01/25	303	Client 13	123 000,07	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
20/01/25	312	Client 14	398 410,08	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
22/01/25	360	Client 15	267 036,00	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
22/01/25	366	Client 16	507 368,40	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
22/01/25	385	Client 17	250 346,25	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
26/01/25	461	Client 18	211 200,12	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
27/01/25	469	Client 19	267 036,00	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
27/01/25	472	Client 20	333 795,00	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓
27/01/25	447	Client 21	20 027,70	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓

Source : réalisé par nos soins en se référant aux dossiers des clients vérifiés.

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

A partir de ce tableau, nous avons constaté que la procédure de vente est respectée. Néanmoins, l'absence de l'approbation du deuxième niveau de contrôle opérationnel est très réfléchié dans la population sujette de vérification.

2.3.2 Feuille de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP) :

Les dysfonctionnements constatés lors de nos investigations ont donné lieu à une analyse causale traduite par des FRAP. Ces dernières nous ont permis d'identifier les faiblesses du contrôle interne qui nous ont menées à des propositions formulées dites recommandations. La figure N°10 représente l'ensemble des FRAP que nous avons élaborées.

Figure N° 24 : Feuilles de révélation et d'analyse des problèmes.

FRAP N° : 001
Référentiel papier de travail : investigation sur terrain.
Problème : procédures de ventes informelles
Constat : la sous-direction possède une procédure de vente fiable et couvre tout le processus de vente, néanmoins, cette procédure est non formalisée.
Cause(s): mésestimation des responsables de la valeur et de l'importance de l'enregistrement des procédures de travail.
Conséquence(s): risque de chevauchement dans l'exercice de certains pouvoirs et autorisation ainsi que la défaillance du contrôle
Recommandation(s): élaboration d'un manuel de procédures pour conserver une trace écrite de la méthode de travail.

Source : réalisé par nous-mêmes.

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales
Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

FRAP N° :002

Référentiel papier de travail : principe d'organisation selon le contrôle interne

Problème : défaillance dans l'organisation de la sous-direction chargé du commercial.

Constat :

- Tout le personnel de la sous-direction exécute les mêmes tâches ;
- Les décisions de nomination sont incompatibles aux tâches exercées ;
- Absence de délégation de pouvoir et limite de chacun.

Cause(s) :

- Inexistence de la description des postes (fiche de poste) ;
- Absence d'un organigramme hiérarchique ;
- Absence du contrôle deuxième niveau.

Conséquence(s):

- Mauvaise organisation ;
- Insuffisance des niveaux de contrôles ;
- Risque d'erreur dû au cumul des tâches.

Recommandation(s):

- Elaboration des fiches de postes pour clarifier les tâches de chacun ;
- Formaliser l'organigramme ;
- Créer un poste de chef de service commercial et déléguer les pouvoirs de signature ;
- Revoir les décisions de nomination du personnel de la structure.

Source : réalisé par nous-mêmes.

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales
Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

FRAP N° :003

Référentiel papier de travail : Procédure de travail.

Problème : établissement de la facture récapitulative des légumes secs et riz.

Constat :

selon la procédure de vente légumes secs et riz, un BL est établis pour chaque opération de vente. Sur ce, le client procède à l'enlèvement du produit. Chaque client a plusieurs BL par mois suivant le nombre de bons de commande. A la fin du mois, une facture récapitulative est établis pour chaque client en rassemblant les BL y afférent. Cette opération se fait manuellement.

Cause(s):

inexistence sur le logiciel d'une méthode de conversion systématique de l'ensemble des BL de chaque client en une seule facture.

Conséquence(s):

- Possibilité d'omission d'un BL lors de la saisie.
- Risque d'erreur dans l'addition des quantités figurantes dans les BL (vendues).

Recommandation(s):

par manque de conversion systématique des BL, la personne chargée de l'opération doit effectuer un rapprochement entre l'état des BL établis par mois et l'état de facturation. Ces états sont générés d'une manière automatique.

Source : réalisé par nous-mêmes.

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales
Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

FRAP N° :004

Référentiel papier de travail : organisation

problème : dépassement des délais d'enlèvement.

Constat : les clients ne respectent pas les délais d'enlèvement.

Cause(s):

Absence d'une note formelle et officielle indiquant les délais d'enlèvement des produits.

Conséquence(s):

- Déséquilibre entre le stock physique et le stock théorique (comptable).
- Dépassement des normes de stockage dû à la rotation des opérations de réception.

Recommandation(s):

- Etablissement d'une note officielle précisant les délais obligatoires d'enlèvement de la marchandise. Pour les engrais, la date de la facture doit correspondre à la date de la sortie au plus tard 48h après la facturation étant donné que ce produit est suivi par les autorités.
- La note doit être affichée au niveau de la sous-direction.

Source : réalisé par nous-mêmes.

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

FRAP N° : 005

Référentiel papier de travail: organisation

Problème : excédent des quantités facturées.

Constat :

Dans certaines situations et lors de l'enlèvement, le magasinier constate que le produit facturé n'est pas disponible en stock. La structure commerciale est alors obligée de remplacer le produit facturé par un produit équivalent.

Cause (s):

L'état des stocks sur lequel la structure commerciale se base pour facturer les demandes des agriculteurs ne reflète pas toujours les stocks physiques disponibles.

Conséquence (s):

- Dépassement des quantités facturées par rapport au stock physique ;
- Le prix de vente est différent d'un produit à un autre (revue à la baisse ou à la hausse), ce qui crée des malentendus avec les agriculteurs ;
- Surcharge de travail et perte de temps car le nombre d'agriculteurs est important pendant la campagne.

Recommandation (s):

- Mettre à la disposition de la sous-direction un état des réceptions par produit, établi par le magasin à chaque entrée en stock. La structure commerciale doit créer le bon de réception sur le logiciel et générer l'état des stocks (stock initial, les réceptions, facturation et stock final).
- Instauration d'une marge de sécurité (stock) sur le logiciel signalent le niveau des stocks.

Source : réalisé par nous-mêmes

Section 03: Rédaction du rapport d’audit et présentation des recommandations

Nommée également phase d’achèvement durant laquelle nous allons rédiger un projet de rapport qui sera l’ordre du jour de la réunion de clôture pour une validation générale. Le rapport provisoire complété d’un plan d’action proposé par le responsable de la fonction auditée constituera le rapport final de la mission que viendra après le suivi des recommandations.

1. Projet de rapport :

A ce stade, le rapport d’audit est déjà rédigé à ces trois différences près du rapport final, qui se résume en absence de validation générale des observations constatées, absence de réponses aux recommandations ainsi que l’absence du plan d’action. Ce rapport sera discuté durant la réunion de clôture.

2. Réunion de clôture :

Réunit les mêmes participants de la réunion d’ouverture, la réunion de clôture s’est déroulée dans un climat étendu et cordial. L’ordre du jour était de recueillir l’avis des audités sur les constatations et conclusions, pour ce faire nous, avons renoué le dialogue pour valider ces dernières. La réunion de clôture est le moment important de la mission d’audit, celui de la validation des observations effectuées. La figure ci-après présente le compte rendu de cette réunion.

Figure N° 25: Compte-rendu de la réunion de clôture.

<p><u>Compte rendu de réunion de clôture</u></p> <p><u>Ordre du jour</u> : Présentation et examen du projet de rapport.</p> <p><u>Date</u> : 08/05/2025 à 10h</p> <p><u>Participants</u> :</p> <ul style="list-style-type: none">• G.R : Directeur• B.S : Sous-directeur chargé du commercial• T.D : Stagiaire dans la cellule d’audit• M.A : Stagiaire dans la cellule d’audit <p><u>Les points abordés</u> :</p> <p>Lors de cette réunion, on a traité les points suivants :</p> <ul style="list-style-type: none">- Rappeler les objectifs de la mission et les objectifs d’audit;- Présentation des points forts ;- Faire valider les observations d’audit ;- Présenter les modalités de suivi du plan d’action
--

Source : réalisé par nous-même

3. Rapport d’audit :

A l’issue de cette mission, nous avons rédigé un rapport d’audit dans lequel nous avons présenté les résultats de notre mission d’audit. Ce rapport est structuré comme suit : une brève introduction rappelant l’objet de la mission, suivi d’une synthèse des principales constatations au niveau de la sous-direction commerciale, enfin, la dernière partie s’applique aux recommandations d’amélioration sur les plans référentiels, organisationnel et fonctionnel. Ce rapport est présenté dans la figure ci-après.

Figure N° 26: Rapport d'audit.

Préambule :

Dans le cadre d'une gestion optimale de l'organisation, il relève de la mission de la cellule d'audit de fournir à la direction un degré raisonnable de certitude quant à l'efficacité du système du contrôle interne.

Il est à rappeler que nous agissons constamment selon les termes de référence et les normes généralement admises dans la profession. La cellule d'audit tient compte aussi des orientations exprimées par monsieur le directeur lors de nos différents entretiens.

Dans un contexte d'évaluation indépendante des processus, la mission d'audit qui nous a été confiée consiste à recenser les procédures et examiner l'efficacité des pratiques de travail par rapport au système de gestion et de contrôle mis en place afin de prévenir, détecter, corriger les irrégularités constatées et revoir l'organisation de la sous-direction en termes d'effectifs, poste et tâches, et délégation de pouvoir.

Synthèse :

Le présent rapport présente les résultats et les principales conclusions tirées d'un audit de la sous-direction commerciale mis en œuvre par la responsable de la cellule d'audit interne de la coopérative des céréales et des légumes sec et riz de Tizi-Ouzou.

La mission d'audit s'est déroulée conformément aux dispositions de la charte d'audit élaborée par nos soins en se référant aux normes généralement admises dans la profession. L'audit a donné lieu à un examen de la piste d'audit documentée et notamment à des tests de fonctionnement des contrôles, couplé à des vérifications effectuées sur place d'un échantillon de dossiers et factures.

Tout au long de cet audit, les personnes auditées ont fait preuve d'une grande disponibilité et d'esprit de coopération. Aucune situation particulière, susceptible d'altérer la confiance entre l'auditeur et l'audité n'a été rencontrée.

Des potentielles d'améliorations ont été constatées sur le plan référentiel, organisationnel, et fonctionnel :

- L'investigation sur le terrain a relevé le succès des procédures de travail retracées par nos soins néanmoins ces dernières restent informelles;

- L'analyse de la structure de la sous-direction commerciale montre des insuffisances à différents niveaux organisationnels à savoir :
 - Inexistence des fiches de poste et d'un organigramme formel ;
 - Absence du contrôle opérationnel deuxième niveau;
- En se référant à la procédure de vente des légumes secs et riz, la facture est établie mensuellement en récapitulant l'ensemble des bons de livraison établis durant le mois. La conversion systématique des BL est inexistante, par conséquent, cette opération se fait manuellement ce qui déclenche le risque d'omission ou d'erreur d'addition.
- L'enlèvement de la marchandise demeure le principal souci des gestionnaires des stocks, car les clients ne respectent pas les délais qui leur sont communiqués verbalement. Cela engendre des déséquilibres dans les stocks théorique et physique et le non-respect des normes de stockage.
- Lors des entretiens avec le personnel de la sous-direction, nous avons constaté que le recueil de l'information quantitative (stock) afin de procéder à la facturation émane d'une source moins fiable induisant au dépassement dans les quantités.

Le traitement des dysfonctionnements et constatations relevés doit être une priorité pour le responsable de la structure. A ce titre, nous recommandons ce qui suit :

Sur le plan référentiel :

- Mettre en place une procédure écrite adaptée et validée.

Sur le plan organisationnel : revoir l'organisation de la sous-direction à savoir :

- Formaliser l'organigramme
- Elaborer les fiches de poste
- Créer le poste de chef de service commercial

Sur le plan fonctionnel :

- Prévoir une note officielle régulant les délais d'enlèvement de la marchandise.
- Mettre à la disposition de la sous-direction un état des réceptions par produit établis par le magasin à chaque entrée en stock ainsi que la constitution d'une marge de sécurité.

Rapport détaillé :

Rappel de l'objet de la mission :

La mission avait pour objet de recenser les procédures et examiner l'efficacité des pratiques de travail et parvenir à la réorganisation de la sous-direction en termes d'effectifs, poste et tâches, et délégation de pouvoir.

La mission d'audit qui a été effectuée du 03 mars au 08 mai 2025 à la sous-direction commerciale a été conduite par :

- Mme TERKMANI Djedjiga : stagiaire dans la cellule d'audit
- Mlle MEBTOUCHE Amina : stagiaire dans la cellule d'audit.

Présentation de la structure auditée :

La sous-direction chargée du commercial est une nouvelle sous-direction créée en 2012 après réorganisation au niveau de la coopérative. Auparavant, la fonction commerciale était un service rattaché à la sous-direction des finances et comptabilité.

La sous-direction est composée de cinq chefs de section et un comptable principal sous la responsabilité d'un sous-directeur chargé du commercial.

Les opérations commerciales existantes sont les suivantes :

- Opérations de ventes pour compte OAIC : céréales consommation, semences, orges, légumes secs et riz ;
- Opérations de ventes pour compte CCLS : engrais, sacherie, désherbants et fongicides ;
- Opérations d'achats pour compte OAIC : production locale céréales et semences (blé dur, blé tendre et légumes secs) ;
- Opérations de prestations de service : matériels agricoles (tracteur agricole, moissonneuses batteuses...)
- Opérations d'agrèges (bonification et réfaction).

Nature et étendue des travaux :

1. Référentiel :

Réglementation applicable :

- Tableau des prix de vente des légumes secs et riz
- Tableau des prix de référence des ventes des engrais ainsi que le soutien à 50 %

Procédures internes et décisions de la direction générale :

- Procédures internes verbales
- Notes de direction générale (convention, distribution ...)

Documents remis par le responsable :

- Etats des ventes des engrais, légumes secs et riz
- Dossiers des clients, factures de ventes

2. Entretiens :

Les entretiens ont eu lieu avec :

Le responsable de la sous-direction ainsi que l'ensemble du personnel de la structure.

3. Travaux réalisés :

La démarche a été basée sur l'exploitation des documents de référence, des entretiens

avec les responsables et agents de la sous-direction commerciale et la réalisation de contrôle par sondage d'opérations de vente engrais, légumes secs et riz sur la période du mois de janvier 2025.

➤ **Réunion d'ouverture** : la mission a débuté par une rencontre de l'équipe d'audit avec le responsable de la sous-direction du commercial. Ce premier contact a eu pour but de rappeler les objectifs de la mission et d'exposer la méthodologie de l'audit.

➤ **Réalisation des contrôles suivants** :

- Vérification de la constitution des dossiers clients légumes secs et riz
- Vérification de la constitution des dossiers clients des engrais
- Examen des factures de ventes engrais, légumes secs et riz
- Rapprochement entre les états de ventes engrais, légumes secs et riz du commercial et ceux de la comptabilité.

➤ **Réunion de clôture** : discussions, débats et validation des constats avec le responsable de la structure ainsi que la présentation des éléments fondamentaux auxquels l'équipe d'audit a abouti.

4. Documents de la mission :

- Ordre de mission N°382/DIR/25
- Le programme de vérification
- Les feuilles de révélation et analyse de problèmes

5. Constatation et recommandations

6. Cahier des recommandations

N° de la FRAP	Recommandation	Responsabilité	Délai
001	<ul style="list-style-type: none">- Elaboration des fiches de postes pour clarifier les tâches de chacun ;- Formaliser l'organigramme ;- Créer un poste de chef de service commercial et déléguer les pouvoirs de signature.- Revoir les décisions de nomination.		
002	<ul style="list-style-type: none">- Elaboration d'un manuel de procédure pour conserver une trace écrite de la méthode de travail et la représentation des tâches et responsabilités.		
003	<ul style="list-style-type: none">- Effectuer un rapprochement entre l'état des BL établis par mois et l'état des factures (les états sont générés d'une manière automatique).		

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales
Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

004	- Prévoir une note officielle régulant les délais d'enlèvement de la marchandise		
005	- Mettre à la disposition de la sous-direction un état des réceptions par produit établi par le magasin à chaque entrée en stock ainsi que la constitution d'une marge de sécurité.		

Source : réalisé par nos soins.

Après l'élaboration du rapport d'audit dont le plan d'action proposé par le responsable de la sous-direction commerciale est inclus, nous allons entamer la phase de suivi.

4. Suivi des recommandations :

L'auditeur doit vérifier la mise en place d'un système permettant de surveiller l'état d'avancement des plans d'action ainsi que leurs bonnes exécutions.

Chapitre 03 : Etude de cas : audit des opérations commerciales

Cas : CCLS de Tizi-Ouzou

Conclusion :

A ce stade, nous avons achevé notre mission d'audit qui s'est déroulée conformément à la méthodologie requise. Elle a porté sur la vérification de la conformité des procédures du contrôle interne ainsi que la réorganisation de la structure commerciale.

Nous avons utilisé une variété d'outils d'audit appropriés et des documents et informations fournis par la fonction auditée dans le souci de dégager des recommandations.

L'étude de cas que nous avons réalisé nous a permis de conclure des potentielles d'améliorations. A ce titre, nous avons formulé les recommandations que nous avons jugées utiles. A cet effet, notre mission d'audit a contribué à l'efficacité de la sous-direction en renforçant les mécanismes du contrôle interne et en collaborant à moderniser les processus de gestion des risques.

Conclusion générale

Conclusion Générale

Notre travail s'est focalisé sur la conduite d'une mission d'audit interne au sein de la sous-direction chargée du commercial de la CCLS de Tizi-Ouzou. Il est axé sur les opérations de vente des engrais, légumes secs et riz. A travers cette mission, nous avons pu comprendre le rôle de la fonction d'audit interne et la manière dont elle contribue à l'amélioration continue, la maîtrise et l'efficacité des opérations.

Afin de mieux mener notre recherche, nous avons opté pour une méthodologie de recherche basée, en premier lieu, sur la revue de littérature et en deuxième position, nous avons mis l'accent sur une étude empirique qui porte sur la démarche d'une mission d'audit interne.

Dans le souci de mieux cerner notre mission d'audit, nous avons élaboré un corpus théorique approprié à cette profession partagée en deux chapitres. Le premier est orienté sur les fondements du contrôle interne mettant en évidence son importance au sein d'une organisation. Par ailleurs, étant donné que l'audit interne est défini à partir de la notion de contrôle interne constituant la matière de base de l'auditeur interne, nous avons consacré le second chapitre à la fonction d'audit interne, son cadre conceptuel, son positionnement ainsi que la démarche à suivre pour réaliser une mission d'audit interne.

Afin de concrétiser ces concepts théoriques, une étude de cas au sein de la CCLS est menée. Celle-ci nous a permis de recenser et d'examiner les procédures de travail au sein de la sous-direction du commercial. Ainsi une mission d'audit des opérations commerciales de vente a été conduite selon les normes admises dans la profession.

A travers les différentes phases de cette mission et par l'utilisation des outils appropriés, de potentielles améliorations ont été suivies par des recommandations que nous avons jugées nécessaires, à savoir :

- Elaboration des fiches de postes pour clarifier les tâches de chacun ;
- Formaliser l'organigramme ;
- Créer un poste de chef de service commercial et lui déléguer les pouvoirs de signature ;
- Revoir les décisions de nomination ;

Elaboration d'un manuel de procédure pour conserver une trace écrite de la méthode de travail et la représentation des tâches et responsabilités ;

- Effectuer un rapprochement entre l'état des BL établis par mois et l'état des factures;
- Prévoir une note officielle régulant les délais d'enlèvement de la marchandise ;
- Mettre à la disposition de la sous-direction un état des réceptions par produit établis par le magasin à chaque entrée en stock ainsi que la constitution d'une marge de sécurité.

A cet effet, ces recommandations sont en cours d'exécution et un plan d'actions a été élaboré par le sous-directeur chargé du commercial.

Pour conclure, ce stage a été une expérience enrichissante pleine d'apprentissage. Il nous a permis de mettre en pratique nos connaissances théoriques acquises pendant notre cursus universitaire et développer nos compétences pratiques.

Bibliographe :

Ouvrage :

- Cameron, K. S., Myung, U. K., & Whetten, D. A. (juin 1987). *Organizational Effects of Decline and Turbulence*. Ithaca: Administrative Science Quarterly Cornell U.
- Collins L., & Valin G. (1992). *Audit et controle interne: aspects financiers, opérationnels et stratégique*. Paris: DALLOZ.
- Henri-Pierre M., & Jean-Luc M. (2014). *Controle interne des risques*. EYROLLES.
- Khalil A., Abdelli M., Ben Slimane I., & Ajili, W. (2022). *Comprendre et mettre en oeuvre le controle interne*. nord compo DUNOD.
- Maders H., Masselin J., & Fratta, H. (2015). *Auditeur interne et controleur permanent*. Paris: Eyrolles.
- Reding K., Sobel P., Anderson U., Head M., Ramamoorti S., Salamasick M., et al. (2015). *Manuel d'audit interne*. EYROLLES.
- Renard J. (2010). *Comprendre et mettre en oeuvre le controle interne*. Paris: Organisations.
- Renard J. (2010). *Théorie et pratique d'audit interne*. Paris: Eyrolles.
- Schick P. (2007). *Mémento d'audit interne*. Paris: DUNOD.
- Schick P., BOURROUILH, O., & VERA, J. (2010). *Audit interne et référentiel des risques*. Paris: Dunod.

Articles et revue :

- Berne, « *La mise en place d'un système de contrôle interne, (SCI)* », contrôle fédéral des finances, Suisse, octobre 2007.
- F. Fradin et L.Vaurs, « *Comparaison des principaux référentiels de contrôle interne coso, coco et turnbull* », IFACI, janvier 2006.
- O. Poupert-Lafarge, « *Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne* », AMF, IFACI, juillet 2010.
- Chtioui. T, « *Le paradoxe de la communication/contrôle de gestion* », publié dans la revue « comptabilité, contrôle, audit et institution », Tunisie , 2006.

Autres documents :

- AMF, « *Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne* », cadre de référence
- COSO 2013, IFACI.
- CRIPP, *Les lignes directrices de mise en œuvre*.
- Norme internationale d'audit, CNCC-IRE-CSOEC, juin 2012.

Travaux universitaires :

- Chekroun M., « *Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne* », thèse doctorat, 2013.

Site internet :

- <https://www.edrawsoft.com>
- <https://www.utc.fr/master-qualite>
- <https://blog.weproc.com>

Table de matières :

Remerciements	I
Tableau des abreviations	II
Liste de tableaux.....	III
Liste des figures	IV
INTRODUCTION GENERALE	8
CHAPITRE01 :LES FONDEMENTS DU CONTROLE INTERNE.....	12
Introduction	13
Section 01 : Cadre conceptuel du contrôle interne.....	14
1. Définition du contrôle interne	14
1.1 Selon l'Ordre des Experts Comptables et Comptables Agrées français (O.E.C.C.A)	14
1.2 Selon COSO (<i>Committee of Sponsoring of the TREADWAY Commission</i>)	14
1.3 Selon COCO.....	14
1.4 Selon l'Autorité des Marchés Financiers (AMF)	15
1.5 Selon <i>Turnbullguidance</i>	15
1.6 Selon la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC).....	15
2. Les objectifs du contrôle interne	16
2.1 La protection du patrimoine	16
2.2 Fiabilité et intégrité des informations financières et opérationnelles	16
2.3 Respect des lois, règlements et contrats	17
2.4 L'efficacité et l'efficience des opérations	17
3. Les spécificités du contrôle interne.....	17
3.1 La dimension culturelle	17
3.2 La dimension universelle.....	17
3.3 La dimension relative	18
4. Les types et niveaux de contrôle interne	18
4.1 Les types de contrôle.....	18
4.1.1 Le contrôle directif.....	18
4.1.2 Le contrôle préventif.....	18
4.1.3 Le contrôle détecteur.....	18
4.1.4 Le contrôle correctif.....	19
4.2 Les niveaux de contrôle.....	19
4.2.1 Le premier niveau	19

4.2.2	Le deuxième niveau	19
4.2.3	Le troisième niveau.....	19
5.	Les principes fondamentaux du contrôle interne	19
5.1	L'organisation	20
5.2	La permanence	20
5.3	L'universalité	20
5.4	L'information	20
5.5	L'harmonie.....	20
5.6	La qualité du personnel	20
6.	Les limites du contrôle interne.....	21
6.1	L'erreur de jugement	21
6.2	Les dysfonctionnements.....	21
6.3	Le risque inhérent.....	21
6.4	Les contrôles « outrepassés » ou contournés par le management.....	22
6.5	La collusion.....	22
6.6	Le rapport coûts/bénéfices.....	22

Section 02 : Les référentiels et les conditions d'un bon contrôle interne. 23

1.	Les référentiels du contrôle interne.....	23
1.1	Le référentiel COSO.....	23
1.1.1	Le référentiel COSO 1	23
1.1.2	Le référentiel de COSO ₂	24
1.2	Le référentiel COCO	25
1.3	Le <i>Turnbull guidance</i>	27
1.4	Le référentiel AMF.....	27
2.	Les composantes du contrôle interne	28
3.	La mise en œuvre du contrôle interne	31
3.1	Un environnement interne favorable	32
3.1.1	L'éthique.....	32
3.1.2	Une stratégie et une organisation	32
3.2	Une définition des objectifs stratégiques.....	33
3.3	Une identification des événements	33
3.4	L'évaluation des risques.....	34
3.5	Le Traitement des risques.....	34
3.6	Les activités de contrôle	34
3.7	L'information et la communication.....	35
3.8	Le pilotage.....	35

Section 03 : Processus et pratique du contrôle interne. 36

1.	Le processus du contrôle interne	36
1.1	La définition du périmètre du contrôle interne	36
1.2	L'identification des activités réalisées.....	36
1.3	L'identification des risques	36
1.4	L'identification des contrôles existants	36
1.5	L'évaluation des risques.....	37
1.6	Le traitement des risques.....	38
1.7	La description des moyens de maitrise.....	38
1.8	L'identification des contrôles clés et description de surveillance	38
1.9	La communication et la formation des collaborateurs.....	38
1.10	La gestion du contrôle interne dans le temps	39
2.	Les organes responsables du contrôle interne	39
2.1	Les organes internes	39
2.1.1	Le management.....	39
2.1.2	Le conseil d'administration	39
2.1.3	Le comité d'audit.....	40
2.1.4	Les auditeurs internes	40
2.1.5	Les cadres financiers.....	40
2.1.6	Le personnel.....	40
2.2	Les acteurs externes	41
2.2.1	Les auditeurs externes.....	41
2.2.2	Les législateurs et autorités de tutelle	41
2.2.3	Les analystes financiers et organes de presse	41
3.	Le contrôle interne d'une activité	42
3.1	Les préalables.....	43
3.1.1	Définition de la mission	43
3.1.2	Identification des facteurs de réussite	43
3.1.3	Les règles à respecter	43
3.2	Le cadre de contrôle	44
3.2.1	Les objectifs.....	44
3.2.2	Les moyens	44
3.2.3	Le système d'information et de pilotage.....	44
3.2.4	L'organisation.....	44
3.2.5	Les méthodes et procédures	45
3.2.6	La supervision.....	45
3.3	La hiérarchie et la cohérence des dispositifs	45
	Conclusion.....	47

CHAPITRE 02 :LA CONDUITE D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE 48

Introduction 49

Section 01 : Cadre conceptuel de l'audit interne..... 50

1.	L'historique de l'audit interne.....	50
2.	Définition de l'audit interne	51
2.1	Selon la définition officielle de l'IIA	52
2.2	D'après L'institut français de l'audit et du contrôle interne (IFACI).....	52
2.3	Selon la norme ISA 610	52
3.	Les caractéristiques de la fonction d'audit interne	53
3.1	L'universalité	53
3.2	L'indépendance	53
3.3	L'objectivité	53
3.4	La périodicité	53
4.	Les objectifs et les missions (rôles) d'audit interne	53
4.1	La mission d'assurance	54
4.2	La mission de conseil	54
5.	La typologie d'audit.....	54
5.1	Selon les objectifs.....	54
5.1.1	L'audit de conformité	55
5.1.2	L'audit d'efficacité.....	55
5.1.3	L'audit de management.....	55
5.1.4	L'audit de stratégie	55
5.2	Selon le domaine d'intervention.....	55
5.2.1	L'audit qualité.....	56
5.2.2	L'audit social	56
5.2.3	L'audit opérationnel.....	56
5.2.4	L'audit financier	56

Section 02 : Organisation et positionnement de la fonction. 58

1.	L'organisation du service.....	58
2.	L'organisation du travail.....	59
2.1	La charte d'audit interne.....	59
2.2	Le plan d'audit interne	60
2.3	Le manuel d'audit interne.....	60
2.4	Les dossiers d'audit et papiers de travail.....	61
3.	Le code de déontologie	61
4.	Les normes d'audit interne.....	62

4.1.1	Les normes de qualification	63
4.1.2	Les normes de fonctionnement.....	63
4.1.3	Les normes de mise en œuvre	64
5.	Le positionnement de l’audit interne par rapport aux fonctions voisines.....	64
5.1	L’audit interne et l’audit externe	64
5.2	L’audit interne et le contrôle de gestion	66
5.3	L’audit interne et le contrôle interne	67
5.4	L’audit interne et l’inspection	68

Section 03 : Conduite d’une mission d’audit. 70

1.	Les principes fondamentaux de la méthodologie	70
1.1	La simplicité.....	70
1.2	La rigueur	70
1.3	La relativité du vocabulaire	70
1.4	L’adaptabilité	70
1.5	La transparence	71
2.	Les outils de l’auditeur.....	71
2.1	Les outils d’interrogation	71
2.1.1	Le sondage	71
2.1.2	L’interview.....	72
2.1.3	Le questionnaire de contrôle interne	72
2.2	Les outils de description	73
2.2.1	L’observation physique.....	73
2.2.2	La narration	73
2.2.3	L’organigramme fonctionnel	73
2.2.4	La grille d’analyse des tâches	74
2.2.5	Le diagramme de circulation des flux (<i>flow-chart</i>).....	74
2.2.6	La feuille de révélation et analyse des problèmes.....	75
2.2.7	Le tableau des forces et faiblesses apparentes	76
3.	La démarche d’une mission d’audit interne	77
3.1	La phase de planification.....	78
3.1.1	L’ordre de mission	78
3.1.2	L’étape de familiarisation	79
3.1.3	L’identification et évaluation des risques	79
3.1.4	La définition des objectifs.....	80
3.2	La phase de réalisation	80
3.2.1	La réunion d’ouverture	81
3.2.2	Le programme de vérification.....	81
3.2.3	Le travail sur terrain.....	81

3.3	La phase de conclusion et rapport	82
3.3.1	Le projet de rapport.....	83
3.3.2	La réunion de clôture	83
3.3.3	Le rapport final	83
3.4	La phase de suivi des plans d'action	85
Conclusion.....		86

CHAPITRE 03 :ÉTUDE DE CAS : AUDIT DES OPERATIONS COMMERCIALES CAS : CCLS DE TIZI-OUZOU 87

Introduction 88

Section01 : Présentation de l'organisme d'accueil..... 89

1.	Présentation générale de la CCLS.....	89
1.1.	Situation géographique et historique de la CCLS	89
1.2.	Les missions et activités de la CCLS	90
1.3.	La structure hiérarchique de la CCLS	91
1.4	Les missions des différents services de la CCLS	93
1.4.1	Cellule d'audit interne.....	93
1.4.2	Service sécurité interne de l'entreprise	93
1.4.3	Service personnel et contentieux.....	93
1.4.4	Service informatique	93
1.4.5	Service paie.....	93
1.4.6	Service investissement	94
1.4.7	Service social	94
1.4.8	Service moyens généraux	94
1.4.9	Service comptabilité générale	94
1.4.10	Service financier	94
1.4.11	Service budget.....	94
1.4.12	Service trésorerie	94
1.4.13	Service comptabilité matière.....	95
1.4.14	Service exploitation	95
1.4.15	Service maintenance	95
1.4.16	Service semences	95
1.4.17	Service contact et vulgarisation	95
1.4.18	Service usinage	96
1.4.19	Service magasiné dépôt.....	96
1.4.20	Sous-direction chargée du commercial	96
2.	Description de la sous-direction commerciale	96

2.1	Prise de connaissance de la sous-direction commerciale de la CCLS	96
2.2	Procédures de ventes des produits engrais, légumes secs et riz.....	97
2.2.1	Procédure de vente des engrais	97
2.2.1.1	La réception de la commande du producteur.....	97
2.2.1.2	Confirmation de la commande	98
2.2.1.3	Règlement de la commande	98
2.2.1.4	Facturation et enlèvement	98
2.2.2	Procédure de commercialisation légumes secs et riz	99
2.2.2.1	Expression du besoin.....	100
2.2.2.2	Etablissement du bon de commande	100
2.2.2.3	Etablissement de la facture pro-forma.....	100
2.2.2.4	Facturation et enlèvement	100

Section02 : Phases de planification et de réalisation..... 102

1.	La phase de planification	102
1.1	Prise de connaissance de la sous-direction	102
1.1.1	L'interview.....	102
1.1.2	La grille de séparation des tâches	104
1.2	Identification des risques.....	106
1.2.1	Élaboration du questionnaire de contrôle interne.....	107
1.2.2	Le diagramme de circulation.....	109
1.2.3	Tableau des forces et faiblesses apparentes	112
1.3	Rapport d'orientation	116
2.	Phase de réalisation	117
2.1	La réunion d'ouverture	117
2.2	Le programme d'audit (planning)	117
2.3	Travail sur le terrain	118
2.3.1	Le sondage	118
2.3.1.1	Test de vérifications des dossiers des légumes secs et riz	119
2.3.1.2	Test de vérifications des dossiers engrais.....	121
2.3.2	Feuille de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP)	123

Section 03: Rédaction du rapport d'audit et présentation des recommandations..... 128

1.	Projet de rapport.....	128
2.	Réunion de clôture	128
3.	Rapport d'audit	129
4.	Suivi des recommandations	134

Conclusion..... 135

CONCLUSION GENERALE	136
Bibliographe	139
Table de matieres	141
Annexes	150

Annexes

Annexe 01 :

**PUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTÈRE DE L'AGRICULTURE, DU DEVELOPPEMENT RURAL
CHAMBRE DE L'AGRICULTURE DE LA WILAYA DE TIZI-OUZOU
FICHE SIGNALETIQUE D'EXPLOITATION**

N° / /CAW

I-L'EXPLOITATION

Dénomination: - THIGAROUINE 1,2,3,4,5,6 ET 7

Localisation: Titre et Acte:

Statut juridique:

SAT:

SAU:

Source d'irrigation: /

Superficie irriguée: /

II-L'EXPLOITANT

Nom et Prénom :

Date et lieu de naissance :

Adresse Personnelle:

N° Carte Professionnelle:

III-LES ACTIVITES

Activité dominante:

Plantations /

Elevages: /

Autres Activités:

Autres Données: /

Document établi par:

Tizi-Ouzou le / /
LE SECRETAIRE GENERAL

NB: Cette fiche est valable pour toute l'année 2024, elle n'est établie qu'en un seul exemplaire, il appartient à l'agriculteur d'en établir des copies.

Annexe 02 :

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DE L'AGRICULTURE, DU DEVELOPPEMENT RURAL ET DE LA PECHE

DIRECTION DES SERVICES AGRICOLES
DE LA WIALAYA DE TIZI-OUZOU
SUBDIVISION AGRICOLE DE BOUZEGUENE
DECISION N°DU

DEMANDE D'ACQUISITION EN MATIERES ET PRODUITS CHIMIQUES
CLASSES A USAGE AGRICOLE PAR LES AGRICULTEURS

1. Identification de l'agriculteur

Nom : Prénom :
Date de naissance lieu de naissance
Immatriculation n° national carte fellah délivrée le
Adresse commune
Daïra wilaya tel

2-Raison sociale

Adresse de l'exploitation
Commune Daïra Wilaya
Tel Fax

3-Références du permis de travail au du contrat (pour les étrangers) :

N°
Date et lieu de délivrance

4- Informations sur les produits utilisés :

Culture	superficie	Nature du produit	Quantités Demandées en Kg Ou en litre	Période d'utilisation

5- Mesures obligatoires à prendre par l'Agriculteur :

- 5-1. Conserver en lieu sur (sécurisé les produits achetés)
- 5-2. Déclarer périodiquement les produits détenus et leur niveau de consommation
- 5-3. Disposer de pièces commerciales réglementaires (facture, bon de livraison etc.) justifiant cette acquisition.

Je soussigné :

Nom : Prénom :

Certifié sur l'honneur que les informations portées sur la présente demande sont exactes et que les quantités seront utilisées totalement pour les besoins des cultures déclarées.

Bouzeguene, le

Visa du subdivisioinaire

signature de l'Agriculteur

Annexe 03 :

**OFFICE ALGERIEN INTERPROFESSIONEL DES CEREALES
OAIC D.B.K**

ORDRE DE VERSEMENT

**MONSIEUR LE DIRECTEUR DE LA BADR
DE DRAA BEN KHEDDA**

VEUILLEZ ACCEPTER DE :

Le versement de la somme de :

.....

En règlement de :

Compte n°-BADR DRAA BEN KHEDDA

LE ;...../...../2021

Annexe 05 :



MINISTERE DE L'AGRICULTURE, DU DEVELOPPEMENT RURAL ET DE LA PECHE
COOPERATIVE DES CEREALES ET DE LEGUMES SECS
 CCLS DE TIZI OUZOU ROUTE DE LA COTITEX DRAA BEN KHEDDA
 Article d'imposition N° 1547 0031 007
 N.I.F.N° 7220 1000 3261 544
 N.I.S.N° 0984 1517 0001 040

Agrement N° 226 Tel N° 026 43 35 08
 Compte Bancaire : BADR Draa Ben Khedda N° 576 0000 914 300 75

FACTURE CLIENT N° : 01737 Du: 15/05/2025

Mode de règlement: A TERME

Date de règlement:

DOIT:

CODE ART.	DESIGNATION	U. M.	QUANTITE	PRIX UNITAIRE H.T.	MONTANT HORS TAXE	TAUX TVA
70000242	ENGRAIS UREE 46% GRANULEE ASFERTRADE (LOCAL) PRIX DE REFERENCE TTC : 7 473.00DA PRIX DE VTE CCLS TTC : 6 675.90 DA TAUX DU SOUTIEN : 50% S/Prix de CCLS	QL	1,00	5 610,00	5 610,00	19
46704242	SOUT.A UTIL.ENGRAIS UREE 46% GRANULEE ASFERTRAD (LOCAL) Empreinte et signature de l'agriculteur	QL	-1,00	3 337,95	-3 337,95	0
TOTAL GENERAL (2)					2 272,05	

TVA %	TVA(BASE)	TVA
0,00 %	-3 337,95	0,00
19,00 %	5 610,00	1 065,90
TOTAL	2 272,05	1 065,90

HT	2 272,05
TVA	1 065,90
TTC	3 337,95
NET A PAYER	3 337,95

Arrêtée la présente facture à la somme de: **TROIS MILLE(S) TROIS CENTS TRENTE SEPT DINAR(S) ET QUATRE - VINGT QUINZE CENTIME(S)**

FACTURE IMPRIMEE

LE CHEF DE SECTION

LE SOUS DIRECTEUR COMMERCIAL

Annexe 07 :

Ordre de mission :

N° :...../DIR/25

Destinataire : cellule d'audit interne

Copie pour information : sous-directeur chargé du commercial

Objet : audit de la sous-direction chargée du commercial.

Monsieur,

Conformément au plan d'audit annuel validé par la direction, je vous informe que la cellule d'audit interne a été mandatée pour réaliser une mission d'audit de la sous-direction chargée du commerciale.

Cette mission sera réalisée par Mme TERKMANI Djedjiga et Mlle MEBTOUCHE Amina.

A l'issue de cette mission, l'auditeur interne rédigera un rapport d'audit dans lequel seront présentés ses observations et ses recommandations ainsi que le plan d'action que la direction et le responsable de l'entité auditée auront élaboré pour corriger les dysfonctionnements constatés. Vous avez ainsi que l'ensemble de vos collaborateurs, un rôle majeur à jouer dans l'amélioration continue de vos activités.

Je compte de ce fait sur votre disponibilité et professionnalisme pour offrir votre entière collaboration durant les interventions sur terrain qui se déroulera du 02/03/2025 au 03/04/2025 et qui vise à recenser les procédures relatives aux opérations de la sous-direction ainsi que leur formalisation dans un manuel de gestion.

La réunion d'ouverture se tiendra au début de mon intervention durant laquelle sera discuté le programme de travail.

Le directeur

Résumé :

Henri Ford disait : « ce ne sont pas les employeurs qui paient les salaires...ce sont les clients ». Derrière cette citation réside, pour la pérennité de l'entreprise, un élément important qui est le chiffre d'affaire et donc les ventes. Dans ce contexte, un effort de la fonction commerciale efficace et permanent contribue fortement au développement de l'entreprise. Le contrôle de cette fonction est alors devenu une nécessité, il vise à améliorer la performance, le respect des lois, les règlements et les procédures établies. Au tour du terme contrôle, s'inscrit l'audit et le contrôle internes. Il est à rappeler que le contrôle interne n'est pas une fin en soi, mais le socle du métier de l'auditeur interne. C'est un ensemble de procédures et de bonnes pratiques en vue d'atteindre les objectifs fixés. Quant à la fonction d'audit interne, elle représente une source permanente de progrès. Elle fournit l'assurance raisonnable sur le degré de maîtrise des activités à travers l'évaluation du système du contrôle interne et la modernisation des processus de gestion. La place primordiale de la fonction commerciale au sein d'une organisation et l'ampleur de l'audit interne en termes d'efficacité et de performance nous a poussés à nous intéresser à poser la problématique suivante : « **Comment contribuer à la maîtrise des opérations commerciales de vente au sein de la CCLS de Tizi-Ouzou et créer une dynamique d'amélioration en conduisant une mission d'audit interne ?** ». A cet effet, nous avons réalisé une étude de cas qui a pour objectif de conduire une mission d'audit interne sur les opérations commerciales de la CCLS de Tizi-Ouzou, de relever les lacunes et les dysfonctionnements qui puissent exister et préconiser ainsi des recommandations. Notre travail s'est focalisé sur l'audit des opérations de vente des engrais, légumes secs et riz. Nous avons mené une mission d'audit selon les normes et les références généralement admises dans la profession. La mission s'est déroulée en quatre phases : la planification, la réalisation, la conclusion et le suivi des recommandations en assignant les moyens et les outils appropriés à chaque phase. A travers cette étude, nous avons aboutis à la constatation d'un certain nombre de points faibles auxquels nous avons suggéré l'amélioration en s'appuyant sur les recommandations formalisées.

Mots clés : Contrôle interne, audit interne, fonction commerciale, opérations commerciales.

Abstract:

Henri Ford said: 'It's not the employers who pay the salaries...it's the customers'. Behind this citation resides, for the company's longevity, an important element which is turnover and therefore sales. In this context, an effective and constant effort on the part of the sales function makes a major contribution to the company's development. Controlling this function has therefore become a necessity, aimed at improving performance and respect for laws, regulations and established procedures. The term 'control' includes internal audit and internal control. It should be remembered that internal control is not an end in itself, but the pillar of the internal auditor's profession. It is a set of procedures and best practices designed to achieve the objectives set. As for the internal audit function, it represents a permanent source of progress. It provides reasonable assurance on the degree of control over activities through the evaluation of the internal control system and the modernisation of management processes. The central role of the sales function in any organisation and the importance of internal audit in terms of efficiency and performance led us to ask the following question: "**How to contribute to the control of commercial sales operations within the CCLS of Tizi-Ouzou and create a dynamic for improvement by conducting an internal audit mission?**" To this end, we have carried out a project to perform an internal audit of the commercial operations of the Tizi-Ouzou CCLS, to identify any failings and dysfunctions that may exist and to make any recommendations. Our work focused on the audit of sales operations for fertilizers, dry legumes and rice. We conducted our audit in accordance with the standards and references generally accepted in the audit profession. The mission was carried out in four phases: planning, implementation, conclusion and follow-up of the recommendations, with assigning the appropriate resources and tools to each phase. Through this study, we have identified a number of weaknesses which we have suggested be improved using formalised recommendations.

Key words: internal control, internal audit, commercial function, commercial operations.