

**UNIVERSITÉ MOULOUD MAMMARI DE TIZI OUZOU**

**CAMPUS UNIVERSITAIRE DE TAMDA II**

**Filière à Recrutement National**

**Département des Sciences Financières et Comptabilité**



**Mémoire de fin d'études**

**En vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences financières et comptabilité**

**Spécialité : comptabilité et audit**

**Sujet :**

**Essai d'évaluation de la pratique de l'audit interne au sein des entreprises  
publiques économiques algériennes**

**Enquête par entretien**

**Réalisé par :**

BENYAHIA Kenza

**Présenté devant le jury composé de :**

ALLEK Saifa	MCA	UMMTO	Présidente/examinatrice
OUARAB Ali	MCA	UMMTO	Rapporteur
KHIARI Mounir	MAB	UMMTO	Examineur

**Soutenue le :**

15/06/2025

**Première promotion :  
2024/2025**



**UNIVERSITÉ MOULOUD MAMMARI DE TIZI OUZOU**

**CAMPUS UNIVERSITAIRE DE TAMDA II**

**Filière à Recrutement National**

**Département des Sciences Financières et Comptabilité**



**Mémoire de fin d'études**

**En vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences financières et comptabilité**

**Spécialité : comptabilité et audit**

**Sujet :**

**Essai d'évaluation de la pratique de l'audit interne au sein des entreprises  
publiques économiques algériennes**

**Enquête par entretien**

**Réalisé par :**

**BENYAHIA Kenza**

**Présenté devant le jury composé de :**

ALLEK Saifa	MCA	UMMTO	Présidente/examinatrice
OUARAB Ali	MCA	UMMTO	Rapporteur
KHIARI Mounir	MAB	UMMTO	Examineur

**Soutenu le :**

**15/06/2025**

**Première promotion :  
2024/2025**

## **Remerciements**

*La première des choses que je voudrais faire, c'est rendre gloire à Dieu, le tout-puissant, pour m'avoir donné la force, la patience et la persévérance, afin d'achever ce mémoire. Je lui témoigne toute ma gratitude.*

*Je remercie également ma mère, **AISSAT Nadia**, pour son amour inconditionnel. Ses prières et son soutien ont fait de moi une personne rassurée et déterminée.*

*À mon père, **BENYAHIA Mustapha**, pour sa sagesse et ses encouragements, qui n'ont jamais cessé de m'accompagner.*

*À ma sœur **Nabila**, présente à mes côtés, pour son aide, sa confiance et sa manière de me rassurer.*

*Je suis extrêmement reconnaissante envers mon encadrant,*

*Monsieur **OUARAB Ali**, pour son accompagnement et ses précieux conseils tout au long de cette étude.*

*Je remercie, également les entreprises d'accueil à BEJAÏA qui ont accepté de se laisser recueillir et de donner un peu de leur temps lors des entretiens. Leurs encouragements et leurs brillantes réponses apporteront à mon travail, une plus grande richesse de contenu.*

*À toutes ces personnes, j'adresse mes sincères remerciements.*

## **Dédicace**

*Je dédie cette Fondation modeste de réflexion à la mémoire de ma chère Mamie que j'aime de tout mon cœur.*

*À mes parents pour leur amour, leur patience et leurs innombrables sacrifices, rien de tout cela n'était réalisable sans eux,*

*À mes petites sœurs **Kamelia** et **Imene** et à mon petit frère **Mounir** sources de bonheur et de motivation au quotidien,*

*À ma sœur **Nabila** et à son mari pour leur bienveillance à mes côtés,*

*À ma précieuse nièce **Maylis**, mon petit trésor, lumière de notre petite famille,*

*À toute ma famille **BENYAHIA** et **AISSAT** pour leur amour et leur soutien permanents,*

*À mon encadrant, en hommage pour sa grande disponibilité, mon travail est aussi le fruit de ce qu'il a partagé en engagement, rigueur au cours de cette recherche avec lui,*

*À ma promotion de comptabilité et audit,*

*À mes enseignants,*

*À l'Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou qui m'a formé et accompagné durant tout mon parcours de formation, et enfin à vous tous qui lisez ce mémoire, avec l'espoir qu'il puisse s'enrichir.*

## Résumé

Ce mémoire explore la réalité de la pratique de l'audit interne au sein des entreprises publiques économiques algériennes, en évaluant son impact sur la gouvernance, la gestion des risques et la performance organisationnelle. L'étude repose sur des entretiens semi-directifs menés auprès d'auditeurs internes et révèle une application inégale de cette fonction stratégique. Si l'audit interne contribue globalement à une meilleure maîtrise des ressources et à une gouvernance plus rigoureuse, sa mise en œuvre reste freinée par le manque de formation, de moyens et de reconnaissance institutionnelle. Pour renforcer son efficacité, il est essentiel de consolider son cadre juridique, d'intégrer la fonction d'audit dans les décisions stratégiques et d'outiller les auditeurs avec des techniques modernes.

**Mots clés :** audit interne, entreprises publiques économiques, gouvernance, gestion des risques, performance, indépendance, professionnalisation.

## ملخص

يهدف هذا البحث إلى تقييم واقع ممارسة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، من خلال تحليل تأثيره على الحوكمة، وإدارة المخاطر، والأداء التنظيمي. اعتمدت الدراسة على مقابلات شبه مهيكلة مع مدققين داخليين، وكشفت عن تطبيق غير متوازن لهذه الوظيفة الحيوية. فالتدقيق الداخلي يساهم في تحسين تسيير الموارد وتعزيز الحوكمة، إلا أن ممارسته تواجه عدة عراقيل، منها ضعف التكوين، نقص الوسائل، وغياب الاعتراف المؤسسي. لتعزيز فعاليته، يُوصى بوضع إطار قانوني واضح، ودمج وظيفة التدقيق في القرارات الاستراتيجية، وتزويد المدققين بأدوات وتقنيات حديثة.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الداخلي، المؤسسات الاقتصادية العمومية، الحوكمة، إدارة المخاطر، الأداء، الاستقلالية، الاحترافية.

## Abstract

This research assesses the current practice of internal audit in Algerian public economic enterprises and its impact on governance, risk management, and organizational performance. Based on semi-structured interviews with internal auditors, the study highlights disparities in how this essential function is applied. While internal auditing supports better resource control and governance, its effectiveness is hindered by lack of training, limited resources, and weak institutional support. Enhancing its contribution requires a clear legal framework, strategic integration into decision-making, and modern tools for audit professionals.

**Keywords :** internal audit, public economic enterprises, governance, risk management, performance, independence, professionalization.

### Liste des tableaux

<b>N°</b>	<b>Titres des tableaux</b>	<b>Pages</b>
<b>Tableau n° 01</b>	L'évolution de l'audit au fil du temps	10
<b>Tableau n° 02</b>	Les principes directeurs de l'audit interne	19
<b>Tableau n° 03</b>	Convergences et divergences entre l'audit interne et l'audit externe	23
<b>Tableau n° 04</b>	Le déroulement des missions de conseil et d'assurance	33
<b>Tableau n° 05</b>	L'analyse statistique du système de facturation d'une entreprise	46
<b>Tableau n° 06</b>	Grille de séparation des tâches dans la gestion des stocks	51
<b>Tableau n° 07</b>	Caractéristiques des entreprises interrogées	69
<b>Tableau n° 08</b>	Informations sur les personnes interviewées	71
<b>Tableau n° 09</b>	Profil des participants et date de mise en place de la fonction d'audit interne dans les EPE interviewées	72

### Liste des figures

<b>N°</b>	<b>Titres des figures</b>	<b>Pages</b>
<b>Figure N° 01</b>	La conduite de mission d'audit interne	43
<b>Figure N° 02</b>	Processus et flux d'informations	50
<b>Figure N° 03</b>	La structure de service de l'audit interne au sein d'une organisation	53
<b>Figure N° 04</b>	Le fonctionnement de service d'audit interne	55
<b>Figure N° 05</b>	Pourcentages des recommandations mises en œuvre	84

## Liste des abréviations

Abréviations	Signification
<b>ANEM</b>	Agence nationale d'emploi
<b>ARIA</b>	American Risk and Insurance Association
<b>BCSE</b>	Base-case system evaluation
<b>CNC</b>	Conseil national de comptabilité
<b>COSO</b>	Committee Of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission
<b>CRIPP</b>	Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles
<b>DG</b>	Direction générale
<b>Draft</b>	Develop Revise Add Fix Type
<b>EPE</b>	Entreprise publique économique
<b>ERM</b>	Enterprise Risk Management
<b>ERP</b>	Enterprise resource planning
<b>FRAP</b>	Feuille de révélation et d'analyse de problème
<b>IEP</b>	Indemnité d'expérience professionnelle
<b>IFAC</b>	International Fédération of Accountants
<b>IFACI</b>	Institut français de l'audit et du contrôle interne
<b>IGF</b>	Inspecteur général des finances
<b>IIA</b>	Institute of Internal Auditors
<b>IIASB</b>	International Internal Audit Standards Board
<b>ISA</b>	International Standards on Auditing
<b>ISO</b>	International Organization For Standardization
<b>ITF</b>	Integrated test facility
<b>J.C</b>	Jésus christ
<b>KPMG</b>	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
<b>LSF</b>	Loi de la sécurité financière
<b>NTIC</b>	Nouvelles technologies de l'information et de la communication
<b>OCDE</b>	Organisation de coopération et de développement économiques
<b>OEC</b>	Ordre des experts-comptables
<b>PDG</b>	Président Directeur Général
<b>PWC</b>	PricewaterhouseCoopers
<b>QCI</b>	Questionnaire de contrôle interne
<b>RAI</b>	Responsable d'audit interne
<b>RH</b>	Resource humaine
<b>SOX</b>	Sarbanes-Oxley

## SOMMAIRE

<b>INTRODUCTION GENERALE.....</b>	<b>I</b>
<b>CHAPITRE I : EVOLUTION HISTORIQUE DE L’AUDIT INTERNE.....</b>	<b>6</b>
<b>I.1.    ÉMERGENCE ET DEVELOPPEMENT DE L’AUDIT.....</b>	<b>6</b>
<b>I.2.    APPARITION DE L’AUDIT INTERNE.....</b>	<b>15</b>
<b>I.3.    L’INTEGRATION DE L’AUDIT INTERNE DANS LES PRATIQUES DE GESTION ET SA MISSION.....</b>	<b>24</b>
<b>CHAPITRE II : L’AUDIT INTERNE : DE LA PREPARATION A L’IMPACT STRATEGIQUE.....</b>	<b>35</b>
<b>II.1.    LA CONDUITE D’UNE MISSION D’AUDIT INTERNE.....</b>	<b>35</b>
<b>II.2.    TECHNIQUES ET OUTILS EN AUDIT INTERNE.....</b>	<b>44</b>
<b>II.3.    L’AUDIT INTERNE AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DES ENTREPRISES.....</b>	<b>52</b>
<b>CHAPITRE III : EVALUATION DE LA PRATIQUE DE L’AUDIT INTERNE AU SEIN DES EPE : RESULTATS DES ENTRETIENS.....</b>	<b>63</b>
<b>III.1.    METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE.....</b>	<b>63</b>
<b>III.2.    ORGANISATION DE LA FONCTION D’AUDIT INTERNE ET PRATIQUES PROFESSIONNELLES.....</b>	<b>69</b>
<b>III.3.    INTEGRATION DE LA FONCTION D’AUDIT INTERNE ET PERSPECTIVES D’AMELIORATION.....</b>	<b>78</b>
<b>CONCLUSION GENERALE.....</b>	<b>90</b>

# **Introduction générale**

D'une manipulation générale, le mot audit renvoie à la conformité opérationnelle, mais envisagé sous l'angle de la forme de contrôle qu'il pourrait faire subir par une hiérarchie qui pourrait donner une image négative. Voire malveillante de l'auditeur perçu comme un gardien des bonnes pratiques, générant une surveillance trop stricte et créant l'angoisse de certains à accepter l'idée d'être audités de peur qu'un audit n'expose des regrets, des faiblesses ou des échecs. Or l'audit ne doit pas être un outil d'auto-flagellation, mais un outil d'aide à la décision, quand il est bien compris et orienté vers le progrès, l'optimisation des processus, la recherche de champs d'amélioration et l'objectivation ainsi que la transparence.<sup>1</sup>

L'audit est une opération qui nécessite une préparation minutieuse, une concentration à toute épreuve et une capacité à synthétiser et communiquer. L'application d'une méthodologie n'est pas suffisante, il faut combiner la rigueur, la précision, la conviction, souvent dans des délais très courts. Aujourd'hui, l'audit repose sur une double nécessité : faire la preuve de la conformité d'un système de gestion aux normes existantes, mais aussi de sa performance. Investir la valeur ajoutée, la plus-value de l'évolution du processus d'audit ne se limite pas à l'ajout de quelques procédures ou documents ; c'est également mettre en œuvre un changement d'esprit au regard du banal, dans lequel les différents acteurs du processus d'audit se doivent évoluer.<sup>2</sup>

L'audit révèle l'efficacité du contrôle comme moyen stratégique d'optimiser la compétitivité de l'entreprise en raison d'un enjeu principal : l'amélioration de la gestion. Lui-même privilégie l'application des techniques d'audit. Ce dernier n'évaluant pas simplement, il est au service de la maîtrise des facteurs de succès et des performances organisationnelles. Il est une réalisation incontournable de la qualité organisationnelle. Cette qualité est une préoccupation majeure pour l'ensemble des acteurs de secteurs d'activité. Parmi les caractéristiques stratégiques de cette exigence, la compétence des auditeurs. En effet, elle est nécessaire pour évaluer au mieux les dispositions organisationnelles d'une entreprise.<sup>3</sup>

L'activité d'audit existe depuis longtemps, mais c'est au milieu de XIXe siècle, que les entreprises commencent à faire contrôler leur comptabilité par des experts indépendants à l'égard des entreprises auditées. Cette naissance étant d'abord britannique puis américaine, puis allemande pour arriver en France, où l'audit est désormais devenu le nom impropre des contrôles effectués dans les services de gouvernance des organisations. L'audit cesse d'être marginal au cours du temps, notamment au suite à des scandales financiers emblématiques autour de l'entreprise Enron en 2001, révélant encore la nécessité de règles strictes qui guident la pratique reconnue comme une pratique du contrôle.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> ORLIN MANFOUO, Steve. *L'audit interne : une fonction au cœur de la performance de l'organisation*, Paris : Harmattan, 2023, p. 17.

<sup>2</sup> Villalonga, Christophe. Mougin, Yvon. *Le guide du parfait auditeur interne*, Paris : Lexitis Éditions, 2013, p. 15-16.

<sup>3</sup> AMMAR, Sourour. *La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables*. Comptabilité, contrôle, audit et institution(s), mai 2006, halshs-00548054, version 1, p. 1-23.

<sup>4</sup> OBERT, Robert. MAIRESSE, Marie-Pierre. *Comptabilité et audit : manuel et application*. 2e éd. Paris : Dunod, 2009, p. 2.

Malgré ces exigences, les auditeurs internes ont su mener à bien leur mission, qui leur permet de découvrir de nouveaux horizons, de voyager dans des secteurs divers, tout en participant au développement des organisations.<sup>1</sup>L'activité de l'audit interne est régie par des règles internationales et un code de déontologie ; elle porte non seulement sur les comptes, mais aussi sur l'ensemble des risques qui peuvent peser sur les objectifs que se fixent les opérationnels, financiers ou de conformité. L'audit interne est destiné à donner une image d'efficacité du dispositif de contrôle interne et de son éventuel. La régulation de l'audit interne par des instances indépendantes externes constitue un gage de la fiabilité et de la pertinence de cet instrument de gouvernance des entreprises.<sup>2</sup>

Dans un contexte marqué par des exigences croissantes en matière de transparence, de bonne gouvernance et de performance, les entreprises publiques économiques (EPE) en Algérie sont appelées à renforcer leurs mécanismes de contrôle et de gestion des risques. L'environnement économique national, influencé par des réformes structurelles, une pression budgétaire accrue et une exigence d'optimisation des ressources, impose aujourd'hui une gestion plus rigoureuse, fondée sur des outils modernes de pilotage et d'évaluation.

La loi n° 88-01 du 12 janvier 1988, qui installe les dispositions sur la gouvernance des entreprises publiques économiques algériennes, les définit à son article 5, selon lequel elles se constituent en partie sous forme de sociétés au capital social divisé en actions ou à responsabilité limitée. Et d'autre part, elles sont entièrement contrôlées par l'État ou par des collectivités locales. Dès cette structuration est posée la problématique des obligations qui leur sont spécifiques. L'article 40 leur impose entre autres d'organiser et de renforcer les structures d'audit interne, et de poursuivre leur gestion, et l'article 41, de les soumettre périodiquement à une évaluation économique menée par un organisme habilité. Dès lors, l'audit interne s'avère être un impératif normatif dont l'exécution arbitre tant la transparence que l'efficacité de la gestion des entreprises publiques économiques algériennes.<sup>3</sup>

C'est dans cette dynamique législative et organisationnelle que s'inscrit la présente recherche, qui propose un essai d'évaluation de la pratique d'audit interne au sein des entreprises publiques économiques algériennes.

Cependant, pour ce qui est des EPE algériennes, l'entreprise mise en œuvre de l'audit interne fait l'objet d'approches très disparates et de divers obstacles d'ordre pratique. Mais aussi d'hésitations quant à la valeur ajoutée de cette fonction dont l'évaluation doit être faite sur le terrain dans l'intervalle d'une perception elle-même variable, malaisée ou disons encore absente dans les dispositifs de gestion de ces unités. De l'opportunité d'évaluer la réalité ainsi que l'effectivité de la mise en œuvre de cette fonction, ses modalités d'intégration et de reconnaissance dans les processus qui sont, par ailleurs, un enjeu dans la gestion des EPE. Ainsi, dans la présente étude, la pratique de l'audit interne revient à la mise en œuvre

---

<sup>1</sup> VILLALONGA, Christophe. MOUGIN, Yvon. Op., cit, p. 15.

<sup>2</sup> BERTIN, Élisabeth. *Audit interne : enjeux et pratiques à l'international*. Paris : Groupe Eyrolles : Éditions d'organisation, 2007, p. 5.

<sup>3</sup> Secrétariat général du gouvernement, Algérie. *Loi n° 88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques*. [En ligne]. Journal officiel, 13/01/1988, n° 02. Pp. 18-23. Disponible sur : <http://www.joradp.dz> (consulté le 05/05/2025).

approximative de cette fonction dont il sera notamment question dans la structuration de l'organe d'audit. De sa position hiérarchique, de la présentation de ses méthodes et de ses outils, de la fréquence de ses interventions et de la perception de cette profession par les agents qui en ont à traiter.

### **Problématique de recherche**

Bien que les entreprises publiques économiques (EPE) algériennes soient soumises à des obligations légales strictes concernant l'organisation et le renforcement de la fonction d'audit interne, la force est de constater que la pratique de l'audit interne au sein de ces structures reste encore souvent inégale et insuffisamment structurée. Ainsi, la question centrale de cette étude est la suivante :

*Comment la fonction d'audit interne est-elle pratiquée au sein des entreprises publiques économiques algériennes dans une logique d'amélioration de la gouvernance et de la performance ?*

Afin de préciser davantage notre sujet, nous avons élaboré des sous-questions secondaires qui viennent compléter la problématique principale :

- *Comment la fonction d'audit interne est-elle organisée et structurée au sein des entreprises publiques économiques algériennes ?*
- *Quelles différences existe-t-il entre les pratiques d'audit interne observées dans les EPE algériennes et les normes professionnelles en vigueur ?*
- *Comment les acteurs impliqués perçoivent-ils la fonction d'audit interne au sein des EPE algériennes ?*

### **Objectifs de recherche**

Afin de répondre à la problématique posée, cette recherche vise à atteindre les objectifs suivants :

- *Comprendre comment la fonction d'audit interne est organisée et appliquée dans les entreprises publiques économiques algériennes ;*
- *Confirmer si les pratiques d'audit interne respectent les normes professionnelles et les règles du pays ;*
- *Vérifier les contraintes qui influencent la pratique de l'audit interne dans les entreprises publiques économiques algériennes ;*
- *Étudier le rôle et les compétences des auditeurs internes par rapport à la performance des systèmes d'audit.*

### **Motifs de choix du sujet**

Le choix de ce sujet de recherche repose sur trois principales motivations :

- *Une motivation académique et professionnelle* : en tant qu'étudiante en comptabilité et audit, l'audit interne représente un domaine central de la formation, étudier sa mise en œuvre dans les EPE permet de consolider nos connaissances théoriques tout en les confrontant à la réalité du terrain ;

- *Un intérêt scientifique* : ce travail vise à combler un vide scientifique en apportant une analyse actualisée de la pratique de l'audit interne dans ce type d'organisation ;

### **Méthodologie de la recherche**

Pour appréhender les pratiques effectives de l'audit interne dans les entreprises publiques économiques algériennes, cette recherche s'inscrit dans une démarche qualitative, fondée sur une enquête de terrain par entretiens semi-directifs. Ce choix méthodologique vise à recueillir des témoignages approfondis auprès des acteurs concernés, afin de comprendre comment l'audit interne est réellement organisé, appliqué et perçu. Loin d'une approche théorique ou normative, cette étude se concentre sur les pratiques vécues, les contraintes rencontrées, et les perceptions exprimées. Ainsi, la méthodologie adoptée s'intègre directement dans l'analyse des pratiques professionnelles de l'audit interne, et constitue un levier central pour répondre à la problématique posée.

### **Structure de restitution de travail**

Ce mémoire est structuré en trois chapitres complémentaires et progressifs :

#### ***Chapitre I : évolution historique de l'audit interne***

Ce chapitre s'organise en trois sections principales, dont il se propose de retracer l'historique de l'audit, en mettant en lumière son évolution ainsi que les pratiques internes qui en découlent.

- *La première section* examine d'abord les racines de l'audit, en explorant son origine et son apparition historique, ce qui nous permettra de le définir. Ainsi, d'aborder la classification de l'audit, afin de mieux comprendre les différentes formes d'audit existantes.
- *La deuxième section* abordera l'apparition de l'audit interne, des diverses influences sur sa structuration, ainsi que des transformations majeures qu'il a connues au fil du temps. En outre, nous traitons les normes internationales, et la différence entre l'audit interne et externe.
- *La troisième section* met en avant la capacité régulatrice de l'audit interne en matière de gestion des organisations. La séparation de l'audit interne et contrôle interne est aussi abordée ainsi que les méthodologies de conduite de la mission d'audit.

#### ***Chapitre II : l'audit interne de la préparation à l'impact stratégique***

Le deuxième chapitre est également divisé en trois parties. Il se concentre sur la pratique de l'audit interne.

- *La première section* fait suite au chapitre précédent et s'attarde sur la conduite d'une mission d'audit interne, en continuant à mettre en lumière son importance et ses particularités. Cette section présente la méthodologie, la planification et l'exécution de la mission.
- *La deuxième section* est consacrée à l'exposé des techniques et outils en vue de la collecte, de l'analyse et de l'interprétation des informations pertinentes à l'évaluation

des processus et des contrôles internes en audit interne. Il est donc ici question des outils d'interrogation, des outils informatiques et des outils de description.

- **La troisième section** souligne tout d'abord le rôle stratégique de l'audit interne en tant qu'instrument de la performance des entreprises et de gestion des risques inhérents à leur activité, en analysant le niveau hiérarchique d'appartenance, la contribution qu'il apporte à la résilience organisationnelle ainsi que son rôle dans la mise en place d'un département.

### ***Chapitre III : réalité d'application de l'audit interne au sein des EPE : enquête par entretien***

Enfin, le troisième et dernier chapitre se structure en trois sections complémentaires ; il est dédié à la partie empirique de la recherche.

- **La première section** expose la méthodologie adoptée, centrée sur des entretiens semi-directifs menés auprès de responsables d'audit interne dans plusieurs EPE. Elle met en évidence la méthodologie adoptée pour faire progresser notre étude en faisant ressortir les outils utilisés et les difficultés rencontrées sur le terrain.
- **La deuxième section** présente les résultats obtenus, avant d'en proposer une analyse critique à la lumière du cadre théorique. Elle concerne l'organisation de la fonction d'audit interne et les pratiques professionnelles liées aux entreprises interrogées. Sur la base des réponses obtenues lors des entretiens.
- **La troisième section** s'intéresse à la manière dont la fonction d'audit interne s'intègre au sein des organisations étudiées. Nous cherchons à comprendre son impact réel sur la gouvernance et la performance, tout en mettant en évidence les principales difficultés rencontrées par les auditeurs. Enfin, nous ouvrons la réflexion sur les améliorations possibles et les perspectives d'évolution souhaitées par les professionnels interrogés.

# **Chapitre I : évolution historique de l'audit interne**

## Introduction

L'audit interne repose sur une démarche structurée visant à fournir des conclusions utiles à partir d'observations recueillies auprès des audités, en lien avec les objectifs préalablement fixés. Cette approche met en évidence la contribution de l'audit interne à la création de valeur ajoutée, en agissant non seulement comme un outil de contrôle, mais surtout comme un levier d'amélioration continue, de performance et de gouvernance. Ainsi, la fonction d'audit interne s'inscrit aujourd'hui comme un acteur central du pilotage des organisations.<sup>1</sup>

Relevons le fait que l'audit est un mot polysémique à forte charge significative. En effet, sa définition est susceptible de varier énormément selon le secteur d'activité, c'est un processus rigoureux d'examen et de vérification, ou un simple diagnostic ou évaluation informelle. Chaque métier, chaque dictionnaire en fait son propre usage, ajoutant sa propre couleur et soulignant la complexité de ce terme.<sup>2</sup>

Dès lors, ce chapitre tentera d'historiciser l'audit et d'en rendre compte à partir de son évolution et de ses pratiques internes. La première partie se penchera sur la naissance et le développement de l'audit. La deuxième partie articulera la naissance de l'audit interne et son cadre référentiel. Enfin, la troisième partie synthétise la place de l'audit interne et sa mission dans la gestion.

### I.1. Émergence et développement de l'audit

Différents facteurs, notamment historiques, ayant influencé le développement de l'audit, il convient de s'arrêter dans cette partie à la génération de l'audit, en minutant son apparition, afin de mieux le définir puis d'en poursuivre la classification et donc d'en mieux cerner les différentes formes.

#### I.1.1. Les racines de l'audit

Avant d'étudier son évolution et son processus d'institutionnalisation, un retour aux sources s'impose. Cette sous-section examinera ainsi la genèse historique du concept, depuis son étymologie fondatrice jusqu'à ses premières manifestations concrètes, éléments indispensables à la compréhension de sa trajectoire ultérieure.

##### I.1.1.1. Le mot audit

Étymologiquement, il apparaît que le mot « audit » est un dérivé du latin « audire » qui signifie « écouter » (à l'instar d'auditoire, auditorium, nerf auditif, etc.). En effet, l'appellation française, formée du latin, est d'origine, l'idée correspondait en France à un concept mis au point et développé aux États-Unis où le mot « audit » a déjà une autre signification, associée au contrôle, surveillance, inspection et vérification.<sup>3</sup>

Nous pouvons également trouver sa signification dans un dictionnaire : audit « odit » qui est un nom masculin : examen de la gestion d'une entreprise ou une personne qui pratique l'audit.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> LACOLARE, Vincent. *Pratiquer l'audit à valeur ajoutée*. AFNOR Édition, 2010, p. 3-5.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> MIKOL, Alain. *Audit et commissariat aux comptes*. 10e éd. Paris : e-thèque. 2012. p. 11.

<sup>4</sup> LE ROBERT. *Dictionnaire de français*. Nouvelle édition. Paris : dictionnaire le robert-SEJER. 2005.

### **I.1.1.2. L'origine de l'audit**

L'audit, tel que nous le connaissons aujourd'hui, a connu une évolution à travers diverses époques et dans différents contextes historiques. Le cadre que nous en donnons ici est un premier échelon à la compréhension de leur origine et de leur évolution.

L'audit reposait principalement sur l'oralité, les vérifications se faisaient principalement à travers des témoignages oraux, des entretiens et des échanges directs avec les responsables. Au fil du perfectionnement de l'écriture, l'audit a progressivement évolué vers une approche plus formalisée, reposant sur des registres et des preuves écrites.<sup>1</sup> Nous pouvons comprendre que le terme « audit » vient de l'époque où les états financiers d'une organisation étaient présentés à haute voix par un membre de l'auditoire, au sein de l'assemblée.<sup>2</sup>

L'audit trouve également ses origines dans la Grèce antique, dont le nom dérive de l'hellas, où les auditeurs vérifiaient les comptes en les proclamant publiquement. Le calife Omar ibn al-Khattab utilisait également la période de l'Hajj pour examiner et auditer les comptes des gouverneurs, soulignant l'importance de découvrir les fraudes et les erreurs pour demander les comptes aux responsables.<sup>3</sup>

Une fois que l'on s'est penché sur son origine, il convient d'explorer son histoire afin d'identifier la façon dont cette pratique a évolué et cherché à répondre au besoin exprimé par les organisations au fil du temps.

### **I.1.2. Historique de l'audit**

L'histoire de l'audit s'inscrit dans le temps long, trouvant ses premières expressions dans les anciennes civilisations.

#### **I.1.2.1. L'audit dans les civilisations avant Jésus-Christ**

Tel l'évolution d'un être humain, l'audit a également suivi des phases de croissance, puis d'apprentissage et de maturité. Les premières civilisations avaient déjà des pratiques de vérification et de contrôle, pourtant il était encore trop tôt pour dire que cela relevait de l'audit. Voyons alors comment ces civilisations anciennes ont posé ces fondations.

- **La civilisation sumérienne**

Les Sumériens, dès le deuxième millénaire avant J.-C., ont compris l'importance d'établir une information objective entre partenaires économiques. Ainsi, le fameux code Hammurabi stipulait à titre d'exemple dans les articles 104 et 105 respectivement :<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> QUALIBLOG | Le blog du Manager QSE. *L'audit : héritage de la culture orale*. [En ligne]. 2012. Disponible sur : <https://qualiblog.fr/> (Consulté le 08/02/2025).

<sup>2</sup> TREMBLAY, Marie-Soleil. Vérification/audit. [En ligne]. Dans L. Côté et J.-F. Savard (dir.). Le Dictionnaire encyclopédique de l'administration publique, 2012, disponible sur : [www.dictionnaire.enap.ca](http://www.dictionnaire.enap.ca) (consulté le 08/02/2025).

<sup>3</sup> التميمي، هادي. مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية. الطبعة الثالثة، عمان. دار وائل للنشر، 2006، ص 17.

<sup>4</sup> ESSEKKAKI, Saïd. BOUAYAD, NABIL, Amine. *Aperçu historique sur l'évolution de la notion et la fonction d'audit interne (dans le temps et l'espace)*. [En ligne]. Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, septembre 2019, vol. 04, n° 02. Pp. 625-642. Disponible sur : [www.revuecca.com](http://www.revuecca.com) (consulté le 20/04/2025).

**Art.104.**

« Si le marchand a donné à son agent du blé, de la laine, d'huile ou quelque autre Sorte de marchandises pour les vendre, l'agent en inscrira le prix sur un document cacheté et le remettra au marchand. »

**Art.105.**

« Si l'agent a oublié de prendre un document cacheté de sa remise d'argent au Marchant, cet argent, qui n'a pas reçu le sceau, il ne l'entrera pas dans ses comptes ».

• **La civilisation égyptienne**

Sous l'autorité des pharaons, à l'époque, les contrôleurs étaient responsables de vérifier l'exactitude des comptes concernant les importations et exportations de blé, ainsi que les récoltes et les impôts. La notion d'audit, telle que nous la connaissons aujourd'hui, était alors incarnée par le contrôle exercé par les pouvoirs publics, qui étaient les seuls à réaliser ces vérifications.<sup>1</sup>

• **La Mésopotamie**

Il y a de cela plusieurs millénaires en Mésopotamie, les premiers comptables appelés scribes utilisaient des tablettes d'argile pour enregistrer les transactions, portant souvent de petits signes en forme de points, de coches ou de cercles indiquant les vérifications effectuées. C'est le cas d'une tablette mentionnant le contrôle royal des transactions réalisées pour une année de grains, fournissant la quantité initiale, celle transférée à un grenier et la quantité restante à vendre, au terme de l'année.<sup>2</sup>

• **La Rome antique**

Les Romains avaient des contrôles stricts pour éviter le détournement de fonds publics, les dépenses étaient autorisées par un magistrat et devaient être documentées. Malgré ces précautions, la corruption était courante, surtout vers la fin de l'empire romain. Les questeurs et les officiers financiers géraient le trésor et supervisaient les transactions. Ils auditaient aussi les comptes des gouverneurs provinciaux et devaient faire examiner leurs comptes en fin de mandat.<sup>3</sup>

• **L'empire babylonien**

Cet empire a vu l'émergence de la propriété privée dans le croissant fertile. Les palais royaux et les temples vendaient et louaient des terres à des particuliers. La période tumultueuse de guerres de cette époque prit fin sous le règne d'Hammourabi, qui développa

---

<sup>1</sup> ESSEKKAKI, Saïd. BOUAYAD, NABIL, Amine. Op.cit., p. 630.

<sup>2</sup> SMOLINSKI, Harold C., CHUMLEY, Delbert William. BENNETT, Donald E. *In search of ancient auditors*. [En ligne]. Accounting historians note book, 1992, vol .15, n°02. Pp. 7-28. Disponible sur : [https://egrove.olemiss.edu/aah\\_notebook/vol15/iss2/6](https://egrove.olemiss.edu/aah_notebook/vol15/iss2/6) (consulté le 01/03/2025).

<sup>3</sup> Ibid., p. 3-4.

un système centralisé pour l'administration des affaires publiques, remplaçant les rois locaux par des gouverneurs et séparant les temples du palais royal.<sup>1</sup>

La reconnaissance de l'importance et de l'intérêt de l'audit ne s'est manifestée qu'à partir de l'ère chrétienne, comme nous l'examinerons dans l'élément suivant.

### **I.1.2.2. L'audit dans les civilisations d'après Jésus-Christ**

Plus tard, les cités marchandes de Pise et Venise instaurent des systèmes de vérification plus élaborés, tandis que l'Angleterre et la Chine développent leurs propres approches du contrôle financier.

- **Les cités de Pise et de Venise**

La cité de Pise, pionnière en la matière, a demandé à Fibonacci, un comptable renommé de l'époque, d'agir en tant qu'auditeur de la municipalité contre des honoraires fixes. Contrairement à cela, la cité de Venise a fait preuve de plus d'ingéniosité en instaurant un système de paiement basé sur les résultats pour ses auditeurs. Les honoraires étaient calculés en fonction du nombre et de l'importance des erreurs et fraudes découvertes.<sup>2</sup>

- **L'Angleterre**

L'audit a émergé avec le développement des sociétés par actions et leur propriété largement répartie. En Angleterre, un expert sélectionné par les actionnaires a été chargé de l'audit. C'était l'époque après l'éclatement de la bulle de la mer du Sud et les pertes financières énormes pour les investisseurs. Une enquête parlementaire a conduit à la confiscation des biens de ceux ayant agi de mauvaise foi. Charles Snell, maître de l'écriture et comptable, a réalisé un audit spécial dont le rapport est considéré comme l'un des plus anciens rapports d'audit anglais.<sup>3</sup>

- **Les Chinois**

Depuis que les individus et les institutions ont commencé à enregistrer des activités économiques, ils ont ressenti le besoin d'employer des auditeurs pour les contrôler et les superviser. Comme l'empire classique de Chine, qui a créé des services civils élaborés pour surveiller et rendre compte des finances de l'État et évaluer les recettes fiscales.<sup>4</sup>

Ayant ainsi mis en lumière les premiers temps d'exercice de l'audit dans les civilisations anciennes, il convient de faire une synthèse de l'évolution historique de cet acte qui intégrera les différentes étapes ayant jalonné son évolution, ainsi que les personnes, les finalités et le mode de faire qui auront pu être combinés au cours des siècles.

---

<sup>1</sup> CARMONA, Salvador. EZZAMEL, Mahmoud. *Accounting and accountability in ancient civilizations Mesopotamia and Ancient Egypt*. [En ligne]. Accounting and accountability, 2007, vol .20, n°02. Pp. 176-210. Disponible sur : <http://dx.doi.org/10.1108/09513570710740993> (consulté le 01/03/2025).

<sup>2</sup> ESSEKKAKI, Saïd. BOUAYAD, NABIL, Amine. Op.cit., p. 631.

<sup>3</sup> STETTLER, Howard. Accounting and auditing history: *Major developments in England and the United States from ancient roots through the mid-twentieth century*. [En ligne]. eGrove, 1994. Pp. 7-44. Disponible sur : [https://egrove.olemiss.edu/dl\\_proceedings](https://egrove.olemiss.edu/dl_proceedings) (consulté le 02/03/2025).

<sup>4</sup> OREGAN, David. International auditing: *practical resource guide*. Canada : WILEY, 2003, p. 1.

### I.1.3. L'évolution contemporaine de l'audit

L'audit a connu une transformation au fil des siècles, s'adaptant aux besoins spécifiques de chaque époque. Entre 2000 avant J.C. et 1700, il avait pour but principal de prévenir les fraudes, toujours sous l'œil vigilant des rois et des empereurs. Ensuite, de 1700 à 1850, avec l'essor du commerce et l'apparition des tribunaux, l'accent était mis sur la sanction des fraudes et l'importance d'assurer la transparence dans les transactions. Entre 1850 et 1900, à l'époque de l'industrialisation, son rôle s'est élargi, mettant l'accent sur la fiabilité des informations comptables. Entre 1900 et 1940, les normes de vérification ont été établies pour garantir que les comptes respectent les règles. Ensuite, entre 1940 et 1970, l'accent a été mis sur le contrôle interne, afin de s'assurer que les états financiers soient précis et fiables. De 1970 à 1990, avec la gouvernance d'entreprise et la mondialisation, l'audit attestait la sincérité des comptes et conseillait les entreprises. Depuis 1990, la digitalisation et la gestion des risques ont conduit l'audit à prévenir les risques et à sécuriser l'information.<sup>1</sup>

Pour illustrer cette évolution historique de l'audit, nous présentons ci-dessous un tableau récapitulatif qui fait ressortir les étapes les plus significatives.

**Tableau n° 01 : l'évolution de l'audit au fil du temps**

Période	Contexte historique	Objectif de L'audit	Acteurs principaux
<b>2000 Avant J.C-1700</b>	Sociétés anciennes ; rois ; empereurs ; Surveillent les finances.	Prévenir Les détournements et fraudes.	Clercs ; écrivains.
<b>1700-1850</b>	Développement de commerce Et des tribunaux commerciaux.	Sanctionner les Fraudes ; assurer La Transparence.	Etats ; Tribunaux ; Comptables.
<b>1850-1900</b>	Industrialisation et croissance Economique.	Fiabiliser Les informations Comptables.	Professionnels de la comptabilité.
<b>1900-1940</b>	Formalisation des normes et méthodes d'audit.	Vérifier La régularité des comptes.	Etats ; Experts Comptables.
<b>1940-1970</b>	Émergence du contrôle Interne dans Les entreprises.	Contrôler la Fiabilité des états Financiers.	Auditeurs et Comptables.
<b>1970-1990</b>	Gouvernance d'entreprise et Mondialisation.	Attester la Sincérité des Comptes et Conseiller.	Experts ; conseils en gestion.
<b>Depuis 1990</b>	Digitalisation et gestion des Risques.	Prévenir les Risques ; Sécuriser L'information.	Auditeurs, Analystes en Gestion.

Source: LIONEL, Collins. GERARD, Valin. Op.cit., p.17.

<sup>1</sup> LIONEL, Collins. GERARD, Valin. *Audit et contrôle interne : aspects financiers, opérationnels et stratégiques*. 4e éd. Paris: Dalloz gestion finances, 1992, p. 16-17.

Après avoir retracé les origines historiques de l'audit, il est nécessaire de donner une définition précise pour cerner toute la complexité de la pratique. Dans cette optique, nous nous faisons le relais des différentes conceptualisations qui ont été mises à jour par les différents « auteurs » et « organismes » spécialisés, afin de faire ressortir le contraste des visions.

- Selon Alain MIKOL

L'audit est défini comme suit : « *C'est confier la vérification de l'image fidèle des comptes établis conformément à un référentiel comptable identifié par les responsables de l'entité auditée à une personne qui respecte une déontologie fixée par des organisations professionnelles reconnues et qui utilise une méthodologie dont la bonne application est vérifiée par une entité reconnue.*<sup>1</sup> »

Lors des premières assises de l'audit en France en mars 1985, le groupe de travail des utilisateurs a défini l'audit. Cette définition, présentée par l'auteur LIONEL Collins, se trouve dans leur ouvrage :<sup>2</sup>

« *Une démarche ou une méthodologie menée de façon cohérente par des professionnels utilisant un ensemble de techniques d'information et d'évaluation afin de porter un jugement motivé et indépendant, faisant référence à des normes sur l'évaluation, l'appréciation, la fiabilité ou l'efficacité des systèmes et procédures d'une organisation* ».

- LIONEL Collins

Cet auteur présente des définitions qui sont retenues aux États-Unis :<sup>3</sup>

« *Auditing est le processus par lequel une personne compétente et indépendante cumule et évalue les preuves sur l'information quantifiable, se référant à une entité économique afin de pouvoir en déterminer la correspondance avec des critères bien établis et d'en faire un rapport dans le recueil qui fait autorité aux États-Unis* ».

« *Un audit est une révision méthodologique ainsi qu'un examen objectif d'un élément, comprenant la vérification d'informations spécifiques déterminées par l'auditeur ou prescrites par la pratique généralisée. Normalement, le but d'un audit est d'exprimer une opinion ou de tirer une conclusion sur l'objet de l'audit* ».

Les deux définitions de l'audit mettent en lumière différents aspects du processus. La première définition insiste davantage sur le processus et les caractéristiques de l'auditeur, tandis que la seconde se concentre sur la méthodologie et le résultat final de l'audit.

Une autre définition citée par LACOLARE Vincent, celle de l'International Organization for Standardization ISO (Organisation internationale de normalisation) de 19011 versions 2002 :<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Ibid., p. 12.

<sup>2</sup> LIONEL, Collins. GERARD, Valin. Op.cit., p. 22.

<sup>3</sup> Ibid., p. 22.

<sup>4</sup> LACOLARE, Vincent. Op.cit., p. 10.

*« Processus méthodique, indépendant et documenté permettant d'obtenir des preuves d'audit (enregistrements, énoncés de faits ou autres informations pertinentes pour les critères d'audit sont vérifiables) et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit (ensembles de politiques, procédures ou exigences utilisées comme référence) sont satisfaits. »*

- Selon BARBIER Etienne

*L'audit est « une discipline qui relève autant de l'art que de la technique, suscite des réactions pas toujours rationnelles, et dont on attend des propositions complémentaires et parfois contradictoires les unes par rapport aux autres ».<sup>1</sup>*

Il est important de rajouter que l'audit est analysé du point de vue de la personne qui le réalise, ce qui a été présenté par LACOLARE Vincent :<sup>2</sup>

*« Est chargé de mesurer les thèmes planifiés aux endroits prévus, avec les audités qui ont été identifiés. Et ainsi de collecter les observations permettant de fournir les conclusions par rapport aux objectifs de l'audit. »*

Ces définitions ont été sélectionnées parce qu'elles permettent d'approcher différents aspects de l'audit, en considérant sa dimension technique, méthodologique et humaine :

- Alain MIKOL a choisi de mettre l'accent sur la vérification de l'image fidèle des comptes, en insistant sur l'indépendance et le savoir-faire de l'auditeur, pour en garantir la transparence ;
- Les définitions retenues en Amérique par COLLINS centrent l'attention sur la compétence de l'auditeur et la méthodologie employée pour appréhender les preuves de manipulation quantitative ;
- La définition de l'ISO, invoquée par LACOLARE Vincent, privilégie ici l'indépendance et la traçabilité de la démarche d'audit, gage d'une mesure des critères d'audit selon une méthode choisie ;
- La définition d'Étienne BARBIER apporte une dimension humaine et artistique à l'audit, qui serait une discipline suscitant des mouvements divers et parfois irrationnels.

#### **I.1.4. Classification de l'audit**

Cette étude propose une analyse typologique de l'audit visant à en appréhender les différentes déclinaisons pratiques. Afin d'en faciliter la compréhension, une présentation systématique de chaque catégorie sera développée.

---

<sup>1</sup> BARBIER, Etienne. *Mieux piloter et mieux utiliser l'audit : l'apport de l'audit aux entreprises et aux organisations*. Paris : Institut de l'audit interne, p. 35.

<sup>2</sup> LACOLARE, Vincent. *Op.cit.*, p. 34.

#### **I.1.4.1. Selon le statut de l'auditeur**

Le statut de l'auditeur influence la détermination de ses méthodes de travail et la nature de son engagement. Nous distinguons deux statuts : « audit légal » et « audit contractuel ».

- **Audit légal**

Le commissaire aux comptes missionné au titre d'un contrôle légal externe d'assez faible portée emploie généralement des experts indépendants pour ce faire. Sa mission consiste avant tout à orienter un jugement sur la régularité et la sincérité des états financiers des entités assujetties à une comptabilité réglementée et en fonction des normes comptables fixées au niveau international par l'International Federation of Accountants (IFAC) ou au niveau national par le Conseil national de comptabilité (CNC).<sup>1</sup>

- **Audit contractuel**

L'audit contractuel est une pratique courante dans les organisations qui passent des contrats formels pour l'achat de biens et de services dans des marchés où la concurrence est limitée.<sup>2</sup>

#### **I.1.4.2. Selon la nature de l'audit**

La nature de l'audit détermine les méthodes utilisées par l'auditeur, que ce soit l'audit interne ou l'audit seconde partie connu sous le nom d'audit externe.

- **Audit interne**

Un audit interne est une activité à la fois autonome et appréhendée en tant qu'activité d'assurance et de conseil, visant à apporter une valeur ajoutée et à améliorer les opérations des organisations. Il aide l'organisation à atteindre ses objectifs en examinant de manière systématique et rigoureuse les processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance afin d'évaluer et d'améliorer leur efficacité.<sup>3</sup>

- **Audit seconde partie « audit externe »**

Selon l'International Federation of Accountants (IFAC), une mission d'audit est « une mission d'expression d'une assurance raisonnable dans laquelle un professionnel comptable exerçant en cabinet exprime une opinion sur le point de savoir si les états financiers sont préparés sur tous les points significatifs, en conformité avec un référentiel de présentation de l'information financière applicable, telle qu'une mission conduite conformément aux normes

---

<sup>1</sup>SAADI, Djilali. AYADI, Abdelkader. *L'audit externe, missions, responsabilités et mécanisme, pour renforcer la confiance entre les partenaires et la direction de l'entreprise*. [En ligne]. Revue académique des études sociales et humaines, 2023, vol 15, N° 01. Pp. 573 -590. Disponible sur : [www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/552](http://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/552) (consulté le 20/04/2025).

<sup>2</sup> BERTRAND, Robert M.M. SCHRAM, Arthur J.H.C. VAASSEN, Eddy H.J. *Understanding Contract Audits: An Experimental Approach*. [En ligne]. Tinbergen Institute Discussion Paper, 2011. Pp. 1-31. Disponible sur : <https://tinbergen.nl/home> (consulté le 02/03/2025).

<sup>3</sup> IAEP. *Internal Auditing education partnership. Getting to know Internal Auditing: the profession that makes a difference*. [En ligne], IAEP, february 2022. Pp. 1-16. Disponible sur : <https://www.theiia.org> (consulté le 13/03/2025). *Presentation is complements of The IIA Academic Relations*.

internationales d'audit (ISA). Il peut s'agir d'une mission de contrôle légal des comptes, c'est-à-dire un audit d'états financiers requis par la législation ou la réglementation ».<sup>1</sup>

#### **I.1.4.3. Selon les objectifs de l'audit**

Les objectifs spécifiques de l'audit déterminent les aspects de l'organisation qui seront évalués.

- **Audit de régularité**

Ce type d'audit est réalisé par un professionnel indépendant pour donner une opinion éclairée sur la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes annuels d'une entité, afin de refléter sa situation financière. L'audit vérifie la bonne application des règles, des procédures, des descriptions de postes, des organigrammes et des systèmes d'information en les comparant à un référentiel de normes.<sup>2</sup>

- **Audit de l'efficacité**

L'audit de l'efficacité est un cadre de principe qui vise à évaluer l'efficacité, d'une part, et l'efficience, d'autre part, des opérations d'une organisation. Si la dénomination « audit de performance » est sans doute plus appropriée, le nom d'audit de l'efficacité est généralement retenu sur le plan pratique. L'intérêt est d'établir une distinction qui tend à s'estomper. On peut en effet considérer que l'efficacité est la caractéristique d'un service lorsqu'il atteint l'objectif qui lui est assigné, alors que l'efficience est la caractéristique d'un service qui atteint son objectif en ayant recours aux meilleures techniques et / ou aux comportements adaptés.<sup>3</sup>

- **Audit de conformité**

L'audit de conformité consiste à vérifier que l'organisation respecte bien les législations, les réglementations et les codes de bonne conduite établis. Il s'assure que toutes les pratiques sont alignées avec les normes et règles en vigueur.<sup>4</sup>

Selon le domaine d'application, les audits peuvent se diviser en différentes catégories, notamment l'audit opérationnel qui audite la réalité « les opérations » et privilégie leur incidence sur toutes les actions de l'entreprise.<sup>5</sup>

Après avoir retracé l'évolution historique de l'audit et présenté les différentes formes qu'il peut prendre, ce chapitre se concentre désormais sur l'audit interne. Son analyse s'articulera autour de trois axes : d'abord, l'identification des facteurs ayant conduit à son apparition et à sa structuration ; ensuite, l'exploration de ses fondements conceptuels et des

---

<sup>1</sup> L'institut des auditeurs internes. *Perspectives internationales : l'audit interne et l'audit externe*. [En ligne]. IIA, 2018, n°08. Pp. 1-11. Disponible : <https://docs.ifaci.com> (consulté le 03/03/2025). *Un rapport publié par l'Institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI)*.

<sup>2</sup> CARLIER, Bruno. RUPRICH-ROBERT, Christophe. *Guide de la gestion locale : organisation, évaluation, contrôle*. Paris : Berger-Levrault, juillet 1998, p. 279.

<sup>3</sup> Ibid., p. 281.

<sup>4</sup> MORONCINI, Awore. *Stratégies environnementale des entreprises : contexte, typologie et mise en œuvre*. Première édition. Lausanne : EPFL PRESS, 1998, p. 110.

<sup>5</sup> BELHACHEMI, Amina. TABET AOUL, Wassila. *L'audit opérationnel : une limite pour les dysfonctionnements de la gouvernance d'entreprise*. [En ligne]. Revue d'économie et de management, avril 2013, vol. 12, n°1. Pp. 142-156. Disponible sur : <https://asjp.cerist.dz/> (consulté le 17/02/2025).

cadres normatifs qui encadrent son exercice ; enfin, la définition de ses prérogatives et de son champ d'intervention, en les comparant à ceux de l'audit externe afin de mettre en évidence sa spécificité et son rôle au sein de l'organisation.

## **I.2. Apparition de l'audit interne**

Afin de comprendre pleinement la place qu'occupe aujourd'hui l'audit interne dans les organisations, il convient d'en retracer l'évolution. Cette section revient ainsi sur les grandes étapes qui ont marqué son apparition, sa structuration progressive, et son positionnement dans l'organisation.

### **I.2.1. La crise économique de 1929 : l'origine de l'apparition de l'audit interne**

Pendant cette période de la crise économique de 1929 aux États-Unis, les entreprises ont dû faire face à la récession économique en réduisant les coûts, passant au crible leurs comptes pour y parvenir. Les cabinets d'audit externe étaient sollicités pour certifier les comptes, les bilans et les états financiers des grandes entreprises américaines. En raison de la crise, les entreprises cherchaient des moyens de réduire les dépenses. Les auditeurs externes devaient effectuer divers préparatifs pour leurs missions de certification, ce qui a conduit à recommander au personnel interne de réaliser une partie de ces travaux préparatoires. Dans ce contexte difficile, les entreprises ont détaché certains cadres financiers auprès de leurs auditeurs externes. Ce personnel détaché réalisait des tâches subalternes pour maintenir les employés en période de crise, appartenant toujours à l'entreprise, qui ont été qualifiés d'auditeurs internes.<sup>1</sup>

La fonction d'audit interne proprement dite n'existait pas encore, mais les termes "auditeur interne" et "audit interne" étaient utilisés. Après la crise, les entreprises américaines ont continué à utiliser les services de leurs personnels internes, qui avaient acquis des compétences en matière d'audit comptable. Ce choix, guidé par la rationalité économique, visait à minimiser les charges.<sup>2</sup>

L'intérêt attribué à l'audit interne et à sa pratique est devenu considérablement important au fur et à mesure de l'importance croissante des organisations professionnelles des auditeurs et des experts-comptables. Les auditeurs internes ont progressivement élargi leur champ d'action et vu leur statut se développer dans la sphère publique et privée.<sup>3</sup>

L'émergence de l'audit interne peut être analysée d'un certain nombre de points de vue permettant de mieux appréhender les recettes qui sous-tendent son développement : la théorie des coûts de transaction, la théorie de l'agence et la théorie de la gouvernance, autour de laquelle s'articulent essentiellement l'empirisme.

---

<sup>1</sup> EL HALOUI, Soukaina. CHEMLAL, Mohamed. *Audit interne : revue de littérature théorique*. [En ligne]. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics IJAFAME, 2023, vol. 04 Issue 4-1. Pp. 408-425. Disponible sur : [www.ijafame.org](http://www.ijafame.org) (consulté le 20/04/2025).

<sup>2</sup> ESSEKKAKI, Saïd. BOUAYAD, NABIL, Amine. Op.cit., p. 633.

<sup>3</sup> Idem.

## **I.2.2. Les courants théoriques de l'audit interne**

L'émergence de l'audit interne peut s'expliquer par plusieurs courants théoriques, parmi lesquels on peut citer la théorie des coûts de transaction et la théorie de l'agence.

### **I.2.2.1. La théorie des coûts de transaction**

La théorie des coûts de transaction, coécrite par Ronald Coase en 1937 tout comme par Oliver Williamson en 1985, postule que le fondement de l'existence même de l'entreprise repose principalement sur la minimisation des coûts de transaction du marché. En mutualisant le traitement de certaines opérations, l'entreprise peut en réduire le coût à un niveau plus bas que celui du marché. Dans le cadre de l'audit, les dirigeants ont internalisé les travaux d'audit légal pour diminuer les frais des auditeurs externes, justifiant ainsi la création des services d'audit interne. Pour les groupes internationaux, la théorie des cessions internes met en lumière les coûts des solutions internes pour répondre aux besoins de l'entreprise. Bouquin 2001 explique que les prix internes sont cruciaux pour l'allocation des ressources et peuvent renforcer la gestion par processus, même si leur impact sur les comptes sociaux varie.<sup>1</sup>

### **I.2.2.2. La théorie de l'agence et de la gouvernance de l'entreprise**

La théorie de l'agence développée par Jensen et Meckling 1976 met en avant le rôle contractuel des firmes dont le mode de fonctionnement repose sur des agents d'une part, les dirigeants, et d'autre part, les principaux, les actionnaires. Cette relation « principal - agents » est source de tensions et de coûts d'agence, en particulier lorsque les dirigeants sont éloignés géographiquement des actionnaires. L'audit externe est un moyen de contrôler les agents éloignés pour éviter ces conflits. Bien que l'audit interne n'ait pas initialement été considéré comme un mécanisme de surveillance dans cette théorie, il est désormais reconnu comme un élément clé de la gouvernance d'entreprise. Il aide à réduire les asymétries d'information et à gérer les risques en évaluant les systèmes de contrôle interne et en fournissant des informations cruciales aux comités d'audit.<sup>2</sup>

## **I.2.3. La notion d'audit interne dans le contexte musulman**

La notion d'audit interne dans le contexte musulman fait son apparition avec l'âge d'or de la civilisation musulmane, au XIIe (12<sup>e</sup>) siècle après Jésus-Christ, dans le cadre de la Hisba qui est déjà un système de contrôle, de régulation et de gestion de l'espace urbain, qui promet la vertu et prévient le risque. Le Muhtassib, chargé de l'application de la Hisba, inspectait les conditions de poids et de balances, ainsi que les artisans produisant des biens comme la nourriture et les vêtements. Ce système recommandait l'honnêteté et le conseil, et rapportait tout dérapage aux juges lorsque des solutions ne pouvaient être trouvées, l'objectif, c'était de chercher à détecter et prévenir les fraudes. IBN ABDÛN, dans son traité sur la vie urbaine et les corps de métiers à Séville, mentionne également les attributions et qualités des différentes magistratures comme le Muhtassib, le Cadi et l'Hakim, ainsi que les contrôles spéciaux des lieux publics.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> BERTIN, Elisabeth. Op.cit., p. 23-24.

<sup>2</sup> Ibid., p. 24 -26.

<sup>3</sup> ESSEKKAKI, Saïd. BOUAYAD, NABIL, Amine. Op.cit., p. 636.

#### **I.2.4. Transformation du concept d'audit interne**

Le terme "audit interne" évoque souvent des réactions variées. En effet, pour certains chercheurs, ce terme peut ne pas avoir de signification particulière, tandis que pour d'autres, il peut susciter des connotations négatives. Certains pensent que l'audit, en général, n'est qu'une branche ennuyeuse de la comptabilité, et que les auditeurs internes se contentent de vérifier le travail des autres et de signaler leurs erreurs, une sorte de fonction de "police". L'audit interne est en réalité une fonction qui gagne en reconnaissance et en importance. La demande de talents dans ce domaine dépasse largement l'offre, et les responsables de l'audit interne sont souvent considérés comme des cadres dirigeants au sein de l'organisation. Dans plusieurs pays, en particulier ceux de tradition anglo-saxonne, ces responsables sont directement rattachés au comité d'audit.<sup>1</sup>

De ce fait, l'audit interne peut être présenté comme la fonction chargée d'évaluer le niveau de contrôle interne de l'organisation. Dans ce sillage, BARBIER Etienne a présenté un passage de Louis Vaurs qui a rappelé que :« *L'audit interne est, à l'intérieur de l'entreprise, une fonction indépendante d'évaluation périodique des opérations pour le compte des directions générales* ». <sup>2</sup>

À la date du 15 juillet 1947, l'institut des auditeurs internes IIA a approuvé la première définition d'audit interne, dans le cadre de la déclaration des responsabilités de l'audit interne :<sup>3</sup> « *L'audit interne est une activité indépendante d'appréciation au sein d'une organisation pour la revue de la comptabilité, de la finance et des autres opérations constituant une base des services de nature protectrice et constructive au profit du management. C'est un type de contrôle qui opère en mesurant et évaluant l'efficacité des autres types de contrôle. Il s'intéresse principalement aux aspects comptables et financiers, mais il peut aussi s'intéresser à des sujets de nature opérationnelle.* »

À partir de cette définition, nous constatons que l'audit interne a été conçu principalement pour les aspects comptables et financiers, ainsi qu'il était considéré comme le contrôle du contrôle.

Avant 1999, la définition de l'audit interne était en constante évolution, subissant de nombreuses modifications. Chaque nouvelle version apportait un changement significatif à sa signification.<sup>4</sup>

En juin 1999, elle est traduite et adoptée par l'Institut français de l'audit et du contrôle interne (IFACI), qui constitue l'institut français de l'IIA :<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> REDING, Kurt F., SOBEL, Paul J., ANDERSON, Urton. HEAD, Michael j. RAMAMOORT, Scridhor. SALAMASICK, Mark. RIDDLE, Cris. Manuel d'audit interne. Paris : Éditions Eyrolles, 2013, p. 1-1.

<sup>2</sup> BARBIER, Etienne. *Audit interne permanence et actualité*. 3e éd. Paris : les Éditions d'organisation, 1996, p.22.

<sup>3</sup> Ibid., p. 414.

<sup>4</sup> EL HALOUI, Soukaina. CHEMLAL, Mohamed. Op.cit., p. 414.

<sup>5</sup> REDING, Kurt F., SOBEL, Paul J., ANDERSON, Urton. HEAD, Michael J., RAMAMOORT, Scridhor. SALAMASICK, Mark. RIDDLE, Cris. Op.cit., p. 1-3.

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

La définition française de l'audit interne du 21 mars 2000 qui a été approuvée par le conseil d'administration de l'IFACI :<sup>1</sup>

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

Ces définitions illustrent l'évolution de la perception de l'audit interne qui s'est progressivement élargi d'une seule vérification des comptes à un accompagnement stratégique des organisations pour la maîtrise de ses opérations et la création de valeur ajoutée.

### **I.2.5. Le cadre référentiel de l'audit interne**

Le cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP) intègre et organise l'ensemble des principes fondateurs de l'audit interne, comme nous le développerons dans le prochain élément.

#### **I.2.5.1. Le cadre référentiel CRIPP**

Le cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP) de l'Institute of Internal Auditors (IIA) est un ensemble de directives destinées à encadrer la pratique de l'audit interne, et un modèle structurel et système cohérent destiné à élaborer, interpréter et appliquer de manière uniforme un ensemble de connaissances dans une discipline ou une profession. Il est élaboré grâce à la collaboration de plusieurs entités clés :<sup>2</sup>

- International Internal Audit Standards Board (IIASB) qui apporte une expertise internationale ;
- Le conseil de surveillance du CRIPP, qui veille à la transparence et à l'intérêt général du processus de normalisation ;
- Le comité des certifications professionnelles, qui assure la crédibilité des certifications ;
- Le personnel et les conseillers techniques de l'IIA.

---

<sup>1</sup> SHICK, Pierre. VERA, Jacques. BOURROUILH-PAREGE, Olivier. *Audit interne et référentiels de risques*. Paris : Dunod, 2010, p. 23.

<sup>2</sup> IIA. Institut des auditeurs internes. *Les normes internationales d'audit internes*. [En ligne], réservé pour usage personnel individuel uniquement. IIA, janvier 2024. Pp. 1-124. Disponible sur : <https://docs.ifaci.com> (consulté le 20/02/2025).

L'IIA organise un corpus de connaissances autoritaires pour la pratique professionnelle de l'audit interne. Il comprend les exigences thématiques, les lignes directrices internationales et les normes internationales d'audit interne.

Il est ainsi de bon aloi d'apporter notre pierre à l'édifice en indiquant que le cadre référentiel CRIPP représente indiscutablement un avancement dans le cadre professionnel de l'audit interne. En effet, résultat de l'expertise internationale des praticiens du management et des décideurs, comme de l'insistance sur les éléments de transparence, il s'agit d'offrir un soutien fondamental à l'harmonisation des pratiques à l'échelle du plan. L'implication des différentes parties prenantes, notamment l'IIASB ; le comité des certifications et les équipes techniques, renforce sa légitimité et sa pertinence. Plus qu'un simple cadre théorique, il s'inscrit dans une démarche pragmatique, répondant aux enjeux actuels de la profession tout en renforçant l'éthique et l'efficacité des auditeurs internes.

### **I.2.5.2. Les principes de l'audit interne publié par les normes internationales d'audit interne**

Ces principes sont considérés comme des lignes directrices fondamentales qui définissent les valeurs, l'éthique et les pratiques que les auditeurs internes doivent suivre pour garantir une évaluation impartiale et efficace des activités de l'organisation. Ceux-ci sont récapitulés dans le tableau suivant.

**Tableau n° 02 : les principes directeurs de l'audit interne**

<b>Principe</b>	<b>Description</b>
<b>Intégrité</b>	Agir de manière éthique, honnête et responsable pour inspirer la confiance et le respect.
<b>Faire preuve d'objectivité</b>	Maintenir un état d'esprit impartial pour porter des jugements professionnels sans compromis.
<b>Faire preuve compétence</b>	Utiliser et développer les connaissances, compétences et aptitudes nécessaires pour fournir des services d'audit internes de qualité.
<b>Pratiquer Avec conscience professionnelle</b>	Faire preuve de diligence, de jugement et de scepticisme professionnel tout en respectant les normes internationales.
<b>Préserver la confidentialité</b>	Protéger les informations sensibles et les utiliser uniquement à des fins professionnelles.
<b>Autorité conférée par le Conseil</b>	Le conseil établit et approuve le mandat de l'audit interne, définissant son autorité, son rôle et ses responsabilités.
<b>Indépendance</b>	Garantir l'absence de situations compromettant l'impartialité de l'audit interne.

<b>Surveillance du Conseil</b>	Le conseil surveille l'efficacité de l'audit interne et s'assure qu'il dispose des ressources nécessaires.
<b>Planifier de manière stratégique</b>	Planifier de manière stratégique pour assurer le succès à long terme de l'audit interne.
<b>Gérer les ressources</b>	Gérer efficacement les ressources financières, humaines et technologiques nécessaires à l'audit.
<b>Communiquer avec efficacité</b>	Assurer une communication claire et régulière avec les parties prenantes pour établir la confiance.
<b>Améliorer la qualité</b>	Mettre en place un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité pour atteindre les objectifs de performance.
<b>Planifier Les missions avec efficacité</b>	Planifier chaque mission de manière systématique et rigoureuse en suivant les normes établies.
<b>Réaliser les travaux de la mission</b>	Exécuter le programme de travail pour atteindre les objectifs de la mission, en fournissant des éléments probants et des recommandations.
<b>Communiquer les résultats de la mission et suivre les plans d'action</b>	Communiquer les résultats de la mission aux parties concernées et suivre la mise en œuvre des recommandations.

Source : établi par nos soins sur la base des normes internationales d'audit internes.

Notre analyse met en lumière les principes directeurs qui fondent une pratique rigoureuse de l'audit interne, alliant efficacité opérationnelle et intégrité éthique. Participant à cet idéal distinctement, chacun des principes pour construire, à la faveur de dispositifs, un cadre d'intervention en propre à la profession. Ensemble, ils présagent une vision stratégique, anticipative qui inscrit l'audit interne dans une relation partenariale avec les organisations, loin d'un simple exercice de contrôle.

La connaissance des principes internationaux étant acquise, l'analyse peut désormais se porter sur le rôle concret et les responsabilités opérationnelles de l'audit interne dans son environnement organisationnel.

### I.2.5.3. Responsabilité de l'audit interne

D'abord, nous pouvons définir l'auditeur interne d'après l'auteur ORLIN MANFOUO. Steve comme un personnel de l'entreprise, généralement considéré comme l'émissaire de la direction étant donné la connotation de l'audit plus ou moins subjective assimilable à un contrôle ou une évaluation.<sup>1</sup> Ensuite, nous présentons leur rôle et leur responsabilité selon les normes de qualification, plus précisément la norme 1000 intitulée « Mission, pouvoirs et responsabilités ». Cette norme énonce que la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne, en cohérence avec la mission de l'audit interne et les dispositions obligatoires du cadre de référence international des pratiques professionnelles CRIPP de l'audit interne, ainsi qu'avec et le code de déontologie, ainsi qu'avec les normes et la définition de l'audit interne. 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. Pour interpréter l'énoncé, nous pouvons ajouter que la charte d'audit interne est un document officiel qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne. Cette charte définit le positionnement de l'audit interne dans l'organisation, y compris :<sup>2</sup>

- La nature du rattachement fonctionnel du responsable de l'audit interne au conseil ;
- Autorisation de l'accès aux données, aux personnes et aux biens nécessaires à la réalisation des missions et définition du périmètre de l'audit interne.

L'approbation finale de la charte d'audit interne relève de la responsabilité du conseil. Nous ajoutons également les clauses de cette norme :<sup>3</sup>

**L'article 1000.A1** exige que la nature des missions d'assurance doive être définie dans la charte d'audit interne. S'il est prévu d'effectuer des missions d'assurance à l'extérieur de l'organisation, leur nature doit être également définie dans la charte d'audit interne.

**L'article 1000.C1** précise que la nature des missions de conseil doit être définie dans la charte d'audit interne.

L'audit interne se fonde sur une charte écrite qui en fixe le cadre d'action et qui respecte les normes internationales en vigueur. Ce texte important détermine le positionnement institutionnel de la fonction, notamment son rattachement hiérarchique vis-à-vis du conseil d'administration ainsi que son accès systématique à la bonne information. Cet accord contient une définition précise des deux missions de l'audit interne : les missions d'assurance (norme 1000.A1) et les missions de conseil (norme 1000.C1), dont les contours doivent être précisés. Le responsable de l'audit a la responsabilité de modifier cette charte à intervalles réguliers et de la soumettre à l'approbation des instances dirigeantes.

---

<sup>1</sup> ORLIN MANFOUO, Steve. *Audit interne : une fonction au cœur de la performance de l'organisation*. Paris : Harmattan, 2023, p. 28.

<sup>2</sup> Cadre de référence international des pratiques professionnelles. *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (les normes)*. [En ligne]. The Institute of Internal Auditors Global, édition 2017. Pp. 1-38. Disponible sur : <https://docs.ifaci.com> (23/03/2025).

<sup>3</sup> Idem.

Cette base normative stricte est à la fois la garantie de la légitimité opérationnelle de l'audit interne et la clé du rôle stratégique que ce dernier doit occuper dans l'organisation, à l'intérêt de l'efficacité et de la crédibilité dont il doit disposer.

#### **I.2.5.4. L'objectif de l'audit interne**

Lorsqu'il s'agit de définir leur objectif, plusieurs catégories peuvent être identifiées. Chacune d'entre elles répond à des critères spécifiques et présente des caractéristiques uniques :<sup>1</sup>

- *Audit régulier ou de conformité* : son objectif est de déterminer si l'entreprise répond à certains critères définis par une autorité compétente. Ces critères concernent généralement des entités ou des secteurs d'activité spécifiques, tels que :
  - Le respect des décisions ou des politiques de gestion ;
  - La conformité des manuels de procédures relatifs à la conduite des opérations ;
  - Le respect des clauses contractuelles ;
  - Le respect de la législation et d'autres restrictions externes ;
  - La garantie de l'exhaustivité, de la réalité et de l'exactitude des informations ;
  - La sécurité des actifs ;
  - Le respect d'un climat de moralité et d'éthique ;
- *Audit d'efficacité ou de performance* : dont les critères ne sont pas fixes, ils évoluent en fonction du raisonnement des auditeurs internes, qui recherchent les solutions les plus efficaces, fiables et opportunes en fonction des conjonctures internes et externes émergentes. Un audit efficace peut être envisagé sous deux angles : l'audit de gestion et l'audit opérationnel ;
- *Audit financier* : consiste à recueillir des éléments probants concernant les états financiers de l'entité et à utiliser ces échantillons pour évaluer leur conformité aux critères prédéfinis.

L'audit interne éclaire désormais trois catégories, démontrant que l'audit interne n'est pas seulement un outil de contrôle, mais aussi un levier stratégique qui favorise la performance, la transparence et la gouvernance au sein des entreprises.

#### **I.2.5.5. Le champ d'intervention de l'audit interne**

La fonction d'audit interne a considérablement élargi son champ d'application, il est représenté par quatre niveaux :<sup>2</sup>

- *Le premier niveau, « audit de conformité/régularité »* : si nous prenons l'exemple d'une mission d'audit interne, un entretien avec une usine, l'auditeur interne examine l'ensemble des dispositions, règles et procédures d'organisation définies par

---

<sup>1</sup> PETRAȘCU, Daniela. *Internal audit: defining, objectives, functions and stages*. [En ligne]. Romania: CORE provided by research papers in economics, 2011. Pp. 238-246. Disponible sur : <https://core.ac.uk> (consulté le 02/04/2025).

<sup>2</sup> RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne*. 4e éd. Paris : Éditions d'organisation, 2002, p. 39-51.

l'entreprise dans le cadre de cette fonction si elles sont respectées, et les dispositions réglementaires relatives à la sécurité sont suivies ;

- *Le deuxième niveau, « audit de l'efficacité »* : nous prenons l'exemple précédent, l'auditeur interne vérifie la conduite de la mission avec le maximum d'efficacité, c'est-à-dire des objectifs atteints, et avec le maximum d'efficience, c'est-à-dire que ces objectifs ne peuvent être dépassés. L'auditeur interne examine aussi, entre autres choses, les indicateurs et les systèmes d'information utilisés ;
- *Le troisième niveau « audit du management »* : l'auditeur interne observe les choix et les décisions, les compare et mesure leurs conséquences, et attire l'attention sur les risques ou les incohérences, relève bien de l'audit interne, ainsi que de pratiquer l'audit de management ;
- *Le quatrième « audit de stratégie »* : 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 globale. Cette conception confirme la pétition de principe en vertu de laquelle l'auditeur interne ne saurait en aucun cas prétendre apprécier les politiques et stratégies.

Ce cadre d'intervention illustre la diversité et la profondeur des missions de l'audit interne, positionnant cette fonction comme un acteur clé de la transparence, de l'efficacité et de la gouvernance des organisations.

#### I.2.6. Comparaison entre audit interne et externe

Pour mieux comprendre les deux concepts, il est pertinent de les comparer et donner leurs rôles communs sous forme d'un tableau cité par RAVALEC Jean-Paul.

**Tableau n° 03 : Convergences et divergences entre l'audit interne et l'audit externe**

Éléments comparés	Convergences	Divergences
<b>Objectif</b>	Les deux visent à améliorer le fonctionnement de l'organisation et à fiabiliser l'information.	L'audit interne se concentre sur la performance et le conseil, l'audit externe sur la certification des états financiers.
<b>Positionnement</b>	Tous deux agissent en lien avec la direction générale.	L'audit interne est intégré à l'entreprise, l'audit externe est une entité indépendante extérieure.
<b>Méthodologie</b>	Utilisent des démarches structurées et des normes professionnelles.	L'audit interne applique des référentiels internes (CRIPP, IFACI), et l'audit externe suit les normes comptables et légales.
<b>Périodicité</b>	Réalisé selon un planning annuel.	Généralement annuel et imposé par la loi.

<b>Destinataires des rapports</b>	Les deux produisent des rapports formels.	L'audit interne s'adresse au management et au comité d'audit, et l'audit externe au commissaire aux comptes, associés, administration, etc.
-----------------------------------	---	---

Source : RAVALEC, Jean-Paul. L'audit social et juridique : éditions montchrestien, 1986, p. 19.

Bien que distincts par leur nature et leurs modes d'intervention, l'audit interne et externe convergent vers un objectif commun : garantir la transparence, améliorer les performances et minimiser les risques au sein de l'organisation.

Dans ce cadre, nous avons tenté de gager les racines historiques ayant présidé à la genèse de l'audit interne. Dans un second temps, nous avons développé un cadre de référence propre à l'audit interne, dont nous avons établi les principes de base ; ses enjeux stratégiques et ses objectifs opérationnels. Pour plus de détails sur cette première approche conceptuelle, nous avons mené une mise en comparaison avec l'audit externe. Pour faire résonner ce chapitre introductif, il convient d'envoyer et situer l'audit interne dans le paysage gestionnaire actuel. Cette transition s'enchaînera idéalement avec le chapitre suivant consacré à la mission à proprement parler de l'audit interne.

### **I.3. L'intégration de l'audit interne dans les pratiques de gestion et sa mission**

Ce processus occupe une place stratégique dans le fonctionnement des organisations. Les développements suivants en illustreront les mécanismes et les bénéfices concrets.

#### **I.3.1. L'intégration de l'audit interne dans la gestion des organisations**

Intégralement reconnu comme levier indispensable de la performance organisationnelle, l'audit interne a un rôle crucial dans trois secteurs qui sont tous stratégiques : la maîtrise des risques, l'efficacité du contrôle interne et la qualité de la gouvernance. Ces contributions doivent être développées dans les points suivants.

##### **I.3.1.1. Le management des risques**

Le management des risques est un processus stratégique pour la durabilité et la résilience des entreprises, permettant d'anticiper et de gérer les incertitudes avec une vision proactive et stratégique.

###### **I.3.1.1.1. La notion du risque**

La notion de risque a été définie par la commission Insurance Terminology of The American Risk And Insurance Association (ARIA) en 1966 comme l'incertitude quant à l'issue d'un événement lorsque plusieurs possibilités existent. Cette définition a introduit les concepts de danger et d'exposition. Le danger représente la manière dont une chose ou une situation peut causer un dommage, tandis que l'exposition mesure à quel point une personne

susceptible de subir ce dommage peut être influencée, en tenant compte de la fréquence et de la probabilité de l'événement.<sup>1</sup>

Le concept de risque est lié à l'atteinte d'un objectif et implique la possibilité qu'un événement incertain ait une conséquence négative sur cet objectif. Selon l'IIA et l'IFACI, le risque est « *la possibilité qu'un événement se produise et affecte la réalisation des objectifs* », c'est-à-dire « *la possibilité qu'une combinaison d'un événement incertain et d'un mode de fonctionnement aléatoire entraîne la non-atteinte d'un objectif* ». Ce concept est souvent mal compris, car il inclut aussi des facteurs internes à l'organisation, comme la gestion des factures ou la protection des innovations, et les événements externes, comme un client mauvais payeur ou un concurrent agressif, doivent être anticipés et gérés.<sup>2</sup>

### **I.3.1.1.2. La gestion des risques**

La gestion des risques, autrement dit le management des risques, est une priorité absolue pour toutes les entreprises, qu'elles soient privées ou publiques. Elle est désormais incontournable pour les organisations, confrontées à une myriade de risques pouvant impacter leurs performances. Ces risques peuvent soit entraver l'atteinte des objectifs « risques de danger », soit favoriser leur réalisation « risques d'opportunité », soit générer de l'incertitude « risques de contrôle ».<sup>3</sup>

En matière de gestion des risques, le modèle « Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission » « Enterprise Risk Management » COSO ERM de 2005, qui est une référence internationale. Ce modèle définit la gestion des risques comme un processus impliquant tous les niveaux de l'organisation (conseil d'administration, direction, management et collaborateurs) pour identifier et gérer les événements pouvant affecter l'organisation. Il vise à garantir que les objectifs soient atteints en tenant compte de l'appétit pour le risque de l'organisation.<sup>4</sup>

La gestion des risques doit certes être d'abord envisagée sous l'angle de la correction. Dans notre étude, nous avons au contraire vu qu'elle est aussi une démarche prospective essentielle permettant à l'organisation de prévoir les aléas possibles, de transformer les incertitudes en enjeux, de capitaliser sur son avantage compétitif. Rien de tel pour pérenniser les entreprises dans un monde économique de plus en plus incertain.

### **I.3.1.2. Le contrôle interne**

Le contrôle interne fait véritablement partie intégrante du système de gouvernance de l'entreprise. Par l'exécution de sa mission, il permet d'édifier un parcours sécurisé des opérations tout en rendant leur exécution plus efficace. Il permet de réfléchir à trois objectifs successifs qui sont de fiabiliser l'information, d'optimiser le processus interne, de veiller au

---

<sup>1</sup> ALAOUI, Meryem. DHIBA, Youssef. *Le management des risques : Cadre théorique*. [En ligne]. IJAFAME, 2022, Vol 3, Issue 1-1. Pp. 118-142. Disponible sur : [www.ijafame.org](http://www.ijafame.org) (consulté le 08/03/2025).

<sup>2</sup> SCHICK, Pierre. VERA, Jacques. BOURROUILH-PAREGE, Olivier. *Audit interne et référentiels de risques*, 3e éd, Malakoff : Dunod, 2021, p. 20-21.

<sup>3</sup> ALAOUI, Meryem. DHIBA, Youssef. Op. Cit, p. 131.

<sup>4</sup> SCHICK, Pierre. VERA, Jacques. BOURROUILH-PAREGE, Olivier. *Audit interne et référentiels de risques : vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit*, 2e éd, paris : Dunod, 2014, p. 40.

respect de la réglementation applicable. Ces différentes dimensions seront analysées en profondeur dans la suite du propos.

### **I.3.1.2.1. Pratiques et fondements du contrôle interne**

L'importance d'un contrôle interne efficace dans les entreprises ne peut être sous-estimée ; il constitue la pierre angulaire de la gestion des risques, du contrôle de gestion et de la transparence comptable. Il est pertinent d'exposer ces concepts dans les prochaines étapes.

#### **I.3.1.2.1.1. Définition du contrôle interne**

Selon l'Ordre des experts-comptables et comptables français (OEC 1977), le contrôle interne est un ensemble de sécurités visant à assurer la maîtrise et la protection d'une entreprise ; à protéger et sauvegarder les actifs de l'entreprise ; à garantir la fiabilité et la qualité des informations produites ; à s'assurer que les directives de la direction sont appliquées correctement et à favoriser l'amélioration des performances. Le contrôle interne se manifeste à travers l'organisation structurée de l'entreprise, l'utilisation de méthodes claires et l'implémentation de procédures précises pour chaque activité.<sup>1</sup>

#### **I.3.1.2.1.2. Système du contrôle interne**

Un système de contrôle interne est censé fournir à une organisation une assurance raisonnable que les objectifs relatifs au reporting externe et au respect des lois et réglementations seront atteints. L'atteinte de ces objectifs, qui reposent en grande partie sur les lois, règles, réglementations ou normes établies par les législateurs, dépend de la manière dont les activités sous le contrôle de l'organisation sont menées. En général, la direction et/ou le conseil d'administration dispose d'une plus grande latitude pour fixer les objectifs de reporting interne qui ne sont pas principalement déterminés par ces parties externes. Cependant, l'organisation peut choisir d'aligner ses objectifs de reporting interne et externe afin que le reporting interne puisse mieux soutenir le reporting externe de l'entité.<sup>2</sup>

Ce texte présente avec pertinence les trois piliers du contrôle interne efficace, à savoir sa fonction régulatrice, sa capacité organique d'adaptation et sa puissance à mettre en relation finalités internes et finalités externes. Les articulations des éléments constitutifs du contrôle sont mises à contribution pour maximiser d'une part l'efficacité de l'opérationnel et d'autre part l'image externe de l'organisation, allant ainsi au-delà d'une simple vision normativiste du contrôle.

---

<sup>1</sup> STOLOWY, Hervé. PUJOL, Eduard. MOLINARI, Mauro. *Audit financier et contrôle interne : l'apport de la loi Sarbanes-Oxley*, Revue française de gestion, 2003. Vol n° 6, n° 147. Pp. 133-143.

\* *La loi Sarbanes-Oxley vise à accroître la responsabilité des entreprises, à mieux protéger les investisseurs et à restaurer la confiance des investisseurs et des petits épargnants. Une des principales exigences de cette loi est que les dirigeants des entreprises américaines doivent évaluer l'efficacité et la qualité de leur système de contrôle interne. Cette législation aura des conséquences importantes, tant sur l'organisation des entreprises que sur la scène mondiale.*

<sup>2</sup> COSO. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Internal Control-Integrated Framework*. [En ligne]. Framework and Appendices, september 2012. Pp. 1-194. Disponible sur : <https://ce.jalisco.gob.mx> (consulté le 12/03/2025).

### **I.3.1.2.1.3. Types de contrôle interne**

Il nous est possible de distinguer selon deux grandes catégories de contrôle : le contrôle préventif et le contrôle de détection. En effet, le but du contrôle préventif est l'élimination des manques, qu'ils soient intentionnels ou non ; par exemple, la séparation des tâches dans un service des débiteurs fait partie du contrôle préventif. Au contraire, le contrôle des détections assure la mise au jour des erreurs et des irrégularités après leur apparition ; par exemple, un rapprochement mensuel des comptes de l'encaisse fera apparaître une telle anomalie.<sup>1</sup>

### **I.3.1.2.2. Contrôle de gestion**

Il inclut l'analyse des résultats et des coûts ; la comptabilité analytique ; le contrôle budgétaire et financier des projets et des investissements, mais aussi d'autres rôles tels que responsable local du contrôle interne, correspondant du gestionnaire des risques et responsable des performances. Ainsi, les contrôleurs de gestion cumulent ces divers rôles pour assister le responsable de l'entité. Leur rôle principal est crucial pour le contrôle interne, car ils fournissent un cadre budgétaire, des tableaux de bord et des indicateurs clés sur la performance économique de l'entité et de ses processus principaux. En cas d'écarts significatifs, leur capacité à alerter est particulièrement appréciée et écoutée.<sup>2</sup>

### **I.3.1.2.3. Le contrôle comptable interne**

Le contrôle comptable interne, qui agit comme un moyen de contrôle interne, est un contrôle effectué dans le processus de traitement et en tenant compte de :<sup>3</sup>

- La vérification des documents comptables primaires et la confirmation documentaire de tous les enregistrements comptables ;
- Répartition des responsabilités entre les personnes responsables et le contrôle des opérations interdépendantes ;
- Assurer la sécurité et la confidentialité des informations en effectuant des sauvegardes ;
- Prévention des abus : séparation et rotation des responsabilités.

### **I.3.1.2.4. Les éléments de contrôle interne**

Au cœur du contrôle interne se trouvent plusieurs éléments clés étroitement interconnectés qui, ensemble, forment le cadre organisationnel élémentaire de la fonction. À l'intérieur de cette analyse, les différents outils présents contribueront à améliorer l'efficacité du fonctionnement et de la résilience à l'imprévisible, définissant ainsi les circonstances.

---

<sup>1</sup> WAGNER, Stephen. DITTMAR, Lee. *Les avantages imprévus de la loi Sarbanes-Oxley*, Harvard business review, AVRIL 2006, p. 3.

<sup>2</sup> FABRE, Denis. VAURS, Louis. *L'urbanisme du contrôle interne : comment en améliorer l'efficacité ? quelle place pour l'audit interne*. [En ligne]. IFACI, septembre 2008. Pp. 1-20. Disponible sur : <https://docs.ifaci.com> (consulté le 12/03/2025).

<sup>3</sup> HORAK, Jakub. VRBKA, Jaromír. ŠULER, Petr. IGOREVNA ASHMARINA, Svetlana. *Economic Systems in the New Era: Stable Systems in an Unstable World*, Switzerland: springer, Augustus 2021, p. 731.

#### **I.3.1.2.4.1. L'environnement de contrôle interne**

L'environnement de contrôle crée un cadre qui incite tous les membres de l'organisation à agir de manière éthique et responsable en matière de :<sup>1</sup>

- *L'implication des organes de gouvernance* : la participation active des conseils d'administration et des comités d'audit ;
- *La création d'une culture d'entreprise* : l'établissement d'une culture organisationnelle qui favorise la transparence, la responsabilité et la collaboration ;
- *La promotion de l'intégrité et des valeurs éthiques* : mettre en avant et respecter des normes éthiques élevées et des comportements intègres ;
- *La définition claire des missions et responsabilités* : assurer que chaque membre de l'organisation connaît et comprend son rôle et ses responsabilités.

#### **I.3.1.2.4.2. L'évaluation des risques**

L'identification et l'analyse de l'ensemble des risques, qu'ils soient internes ou externes, influant ou non sur la réalisation de l'objectif de l'organisation, sont à mener afin de mettre en place le traitement adéquat, et la réponse à chaque risque, y compris le risque de fraude, doit permettre d'évaluer l'impact et la probabilité de survie de ces risques. Cette évaluation devra être révisée en permanence.<sup>2</sup>

#### **I.3.1.2.4.3. Les activités de contrôle**

Ces activités sont des règles et procédures édictées dans l'objectif d'atténuer les risques, ainsi que les règles indiquent aux acteurs, qui sont généralement les membres d'une organisation qui participent directement ou indirectement au processus de gestion des risques, ce qui doit être fait pour contrôler les événements susceptibles et de compromettre la conclusion des objectifs de l'organisation.<sup>3</sup>

#### **I.3.1.2.4.4. L'information et la communication**

L'information et la communication consistent à développer et à transmettre des informations en temps voulu et sous une forme appropriée, afin que les différents acteurs puissent remplir leurs responsabilités. Les nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) regroupent toutes les technologies informatiques et de télécommunication qui facilitent le traitement et l'échange d'informations.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> LOUGBEGNON, Makpindo José. *Union monétaire ouest-africaine (UMOA) : le commissariat aux comptes face aux évolutions de la réglementation bancaire(guide)*. Paris : Harmattan, 2019, p. 35.

<sup>2</sup> LAMARQUE, Daniele. *Contrôle et évaluation de la gestion publique : enjeux contemporains et comparaisons internationales*. Bruxelles : Éditions Bruylant, 2016, p. 94.

<sup>3</sup> FAYE, Djiby. BA, Makhtar. *Polysémie du contrôle interne dans l'administration publique*. [En ligne]. Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, mars 2023, vol.07, n° 01. Pp. 177-194. Disponible sur : [www.revuecca.com](http://www.revuecca.com) (consulté le 22/03/2025).

<sup>4</sup> DJEKIDEL, Yahia. MESSAOUDI, Abdelhadi. BOUJLAL, Ahmed. *Le contrôle interne en milieu informatique*. [En ligne]. MAAREF, Décembre2020, vol.15, n° 02. Pp. 134-134. Disponible sur : <https://asjp.cerist.dz> (consulté le 11/03/2025).

#### **I.3.1.2.4.5. Le pilotage**

Le pilotage de contrôle signifie que l'organisation réalise des évaluations continues et/ou ponctuelles afin de vérifier si les composantes du contrôle interne sont bien mises en place et fonctionnent. Elle constate une démarche d'amélioration par rapport à l'exercice précédent, ainsi qu'elle évalue et communique les faiblesses du contrôle interne en temps voulu aux responsables des mesures correctrices, notamment à la direction générale et au conseil d'administration.<sup>1</sup>

#### **I.3.1.2.5. Rôle de l'audit internes dans le renforcement du contrôle interne et de la prise de décision**

Les auditeurs internes, qui évaluent en continu la qualité du contrôle interne, participent à la préservation de son efficacité. Les auditeurs internes apportent une valeur ajoutée à l'organisation dans deux domaines clés du contrôle interne que sont l'environnement de contrôle, et l'information et la communication. Les auditeurs internes s'assurent que le système global de contrôle interne est robuste et bien suivi, assurant ainsi une sûreté dans la prise de décisions.<sup>2</sup>

Les auditeurs internes ne se limitent pas à un rôle de contrôle, leur expertise en fait des partenaires stratégiques précieux. Ils identifient les risques, améliorent les processus et garantissent la qualité des informations pour une prise de décision éclairée.

#### **I.3.1.2.6. La différence entre le contrôle interne et l'audit interne**

Le contrôle interne et l'audit interne sont deux concepts complémentaires mais distincts dans leur rôle au sein d'une organisation. Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration de l'entreprise qui vise à garantir une confiance raisonnable dans la réalisation des objectifs fixés. Il comprend la gestion des risques au niveau opérationnel, et leur analyse et suivi et l'évaluation indépendante du fonctionnement du système de contrôle interne dans son ensemble. Dans l'autre partie c'est l'audit interne, qui s'agit d'une activité objective indépendante d'un département donné de l'organisation, comprenant des contrôles et des consultations visant à améliorer les performances grâce à une approche systématique de l'évaluation et de l'amélioration des contrôles internes, et évaluer les procédures de contrôle et la fiabilité des mécanismes de contrôle interne de l'organisation.<sup>3</sup>

Au terme des travaux, nous avons réussi à établir une démarcation d'une très grande importance entre contrôle interne et audit interne. Quand le contrôle interne est un ensemble de mécanismes coopérants mais disjoints qui opèrent dans la normalité des processus opérationnels de l'organisation et constituent un véritable système de sécurité préventive-correctif en temps réel. L'audit interne, lui, n'intervient qu'a posteriori dans un cadre

---

<sup>1</sup> MARAGHNI, Ines. NEKHILI, Mehdi. CHTIOUI, Tawhid. *Caractéristiques du comité d'audit et étendue du reporting sur le contrôle interne : le cas des entreprises françaises*. [En ligne]. HAL Id, octobre 2018. Pp. 1-41. Disponible sur : <https://hal.science/hal-01901185v1> (consulté le 20/04/2025).

<sup>2</sup> IFACI. Audit interne et décision. [En ligne], institut français de l'audit et de contrôle internes en partenariat avec l'institut des auditeurs internes IIA, canada section Montréal, avril 2015. Pp. 1-19. Disponible sur : <https://docs.ifaci.com> (consulté le 12/03/2025).

<sup>3</sup> HORAK, Jakub. VRBKA, Jaromír. ŠULER, Petr. IGOREVNA ASHMARINA, Svetlana. Op, cit, p.731.

indépendant et systémique, à travers l'évaluation de l'efficacité des dispositifs mis en place, pour proposer de nouvelles pistes d'amélioration.

### **I.3.1.3. La comptabilité et l'audit interne**

Nous présentons la comptabilité comme l'enregistrement à jour dans un document appelé journal, l'ensemble des flux physiques et monétaires qui se produisent entre elles et ses partenaires, et l'établissement en fin d'exercice comme le compte de résultat qui résume l'ensemble des opérations réalisées pendant l'année, ainsi que le bilan qui dresse l'état de la situation financière de l'entreprise à la fin de l'année et l'annexe qui précise et complète certaines informations contenues dans ces deux documents.<sup>1</sup>

L'audit interne et la comptabilité travaillent main dans la main dans les entreprises. La comptabilité donne les chiffres financiers de base que l'audit interne vérifie pour s'assurer qu'ils sont corrects et qu'ils respectent les règles. Alors que la comptabilité s'occupe de noter ce qui s'est passé, l'audit examine la fiabilité des informations et repère les risques ou les façons d'améliorer les choses. Ensemble, ils offrent une vue plus claire de la santé financière de l'entreprise, en combinant la précision des comptes et l'analyse de l'audit.

### **I.3.1.4. La gouvernance d'entreprise**

La gouvernance d'entreprise, tout comme la gouvernance en général, possède des origines anciennes. Elle repose initialement sur une théorie de l'agence, c'est-à-dire l'établissement d'un contrat où une personne qui est « l'agent » est temporairement recrutée par une ou plusieurs autres personnes qui sont « le principal » pour accomplir certaines tâches en leur nom. Cela implique une délégation partielle de l'autorité de décision à l'agent.<sup>2</sup>

#### **I.3.1.4.1. Définition de la gouvernance d'entreprise**

L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE 1997) définit la gouvernance d'entreprise comme l'ensemble des règles et pratiques mises en place par les organisations économiques pour résoudre les problèmes d'information et de décision liés à la séparation entre la propriété et le contrôle dans les grandes entreprises.<sup>3</sup>

#### **I.3.1.4.2. L'importance de l'audit interne et du contrôle interne dans la gouvernance d'entreprise vers une gestion efficace des risques et de la conformité**

La gouvernance d'entreprise a émergé pour répondre aux scandales financiers aux États-Unis, au Japon et en Europe, qui ont révélé l'inefficacité des systèmes de contrôle interne. Des lois comme la Sarbanes-Oxley SOX de 2002 aux États-Unis et la loi de la sécurité financière LSF de 2003 en France, qui ont été instaurées pour renforcer ces systèmes. Pour atteindre ces

---

<sup>1</sup> DECK-MICHON, Madeleine. PLOT-VICARD, Emmanuelle. *Comptabilité (guide)*. Paris : Magnard-Vuibert, août 2019, p. 7.

<sup>2</sup> Ziani, Abdelhak. Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : cas entreprises algériennes. [En ligne]. Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit. Mars 2019, vol.03, n°04. Pp. 1-17. Disponible sur : [www.revuecca.com](http://www.revuecca.com) (consulté le 12/03/2025).

<sup>3</sup> TOUTOUH, Nadia. BENARBI, Houda. *Audit interne et gouvernance d'entreprise : une revue de la littérature*. [En ligne]. International journal of Accounting finance, Auditing, Management & Economics IJAFAME, Janvier 2025, vol. 06, Issue 01. Pp. 450-463. Disponible sur : [www.ijafame.org](http://www.ijafame.org) (consulté le 12/03/2025).

objectifs, l'audit interne joue un rôle crucial en préparant et en produisant ce rapport sur le contrôle interne, garantissant ainsi l'efficacité du système de gouvernance. La norme internationale de l'audit interne valide cette approche. En effet, selon la norme 2120.A1 « l'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité des dispositifs de contrôle mis en place pour gérer les risques liés à la gouvernance d'entreprise, aux opérations et aux systèmes d'information de l'organisation ». Selon une étude de PricewaterhouseCoopers (PWC) en 2008, l'audit interne se concentrera de plus en plus sur la gestion des risques. Il doit évaluer l'efficacité des processus de gestion des risques, s'assurer que les objectifs de l'organisation sont en adéquation avec sa mission et que les risques importants sont identifiés et évalués. Toutefois, il n'est pas directement responsable de la mise en œuvre de ce processus.<sup>1</sup>

Selon la norme internationale 2120.A1, l'audit interne doit évaluer l'efficacité des dispositifs de contrôle interne mis en place pour gérer les risques liés à la gouvernance, aux opérations et aux systèmes d'information. Cette approche confirme que l'audit interne et le contrôle interne sont deux fonctions distinctes mais complémentaires, essentielles à une bonne gouvernance. L'audit interne doit conserver une posture d'évaluation indépendante, tandis que la gestion opérationnelle des risques et la mise en œuvre des contrôles relèvent des responsables de terrain. Ce partage des rôles renforce l'efficacité du système global et permet à l'audit interne de jouer un double rôle : assurer la conformité et contribuer à l'amélioration continue des pratiques.

#### **I.3.1.4.3. La relation entre l'audit interne et la gouvernance**

La relation entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise est bien décrite dans la norme 2110 intitulée *Gouvernance*, selon cette norme, « l'audit interne doit évaluer le processus de gouvernance de l'entreprise et faire des recommandations pour son amélioration. » Cette évaluation doit vérifier si le processus de gouvernance répond aux objectifs suivants : promouvoir les règles d'éthique et des valeurs appropriées ; fournir les informations adéquates au conseil, aux auditeurs internes et externes ; et au management ; et coordonner leurs activités.<sup>2</sup>

L'audit interne ne se réduit pas à une simple fonction de contrôle ; il représente également un mécanisme essentiel pour renforcer la gouvernance organisationnelle. En assurant une évaluation rigoureuse des processus de gouvernance, il veille à leur conformité avec des objectifs fondamentaux tels que la promotion de l'éthique ; la diffusion d'une information fiable aux parties prenantes, ainsi que l'harmonisation des activités. Fondé sur des référentiels internationaux, notamment la norme 2110, il contribue à renforcer la transparence ; à optimiser la gestion des risques et à améliorer la conformité réglementaire. Ainsi, loin de se limiter à un rôle de vérification, l'audit interne s'impose comme un pilier stratégique, garant de la robustesse et de la pérennité de l'organisation.

---

<sup>1</sup> Ziani, Abdelhak. Op, cit., p. 7.

<sup>2</sup> Ibid., p. 8.

#### **I.3.1.4.4. Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise**

L'audit interne constitue un mécanisme déterminant dans l'appréciation des dispositifs de gouvernance, de maîtrise des risques et de contrôle organisationnel. Son caractère indépendant lui confère une capacité d'analyse objective et neutre. Ces éléments contribuent substantiellement à l'optimisation des processus décisionnels.

L'audit interne ne se contente pas de vérifier les processus existants, mais recommande également des améliorations et suit leur mise en œuvre. Cela renforce la confiance dans l'organisation et permet de prendre des décisions éclairées. En étant proactif, l'audit interne identifie les tendances et les défis émergents avant qu'ils ne deviennent des crises, contribuant ainsi au succès à long terme de l'organisation.<sup>1</sup>

L'analyse a démontré comment l'audit interne s'inscrit dans l'architecture organisationnelle grâce à un cadre normatif structurant. Son interaction avec ces processus en fait un levier déterminant pour la qualité du contrôle et la bonne gouvernance. Véritable garant de la robustesse opérationnelle, cette fonction exige, pour son exercice une méthodologie rigoureuse que nous examinerons ultérieurement.

#### **I.3.2. L'approche méthodologique pour conduire une mission d'audit interne**

La mission en latin c'est « mittere », cela veut dire envoyer, sa signification dans un dictionnaire Larousse présenté par l'auteur JACQUES RENARD est ainsi une « fonction temporaire et de déterminée dont un gouvernement charge un agent spécial ». À partir de cette étymologie, permettra de qualifier de devins les travaux des auditeurs, toutefois, nous pouvons faire un parallèle audacieux avec la direction de l'entreprise ou de l'organisation et affiner que la mission de l'auditeur est bien ce travail temporaire qu'il sera chargé d'accomplir dans l'intention de la direction générale car, le travail permanent de l'auditeur interne n'est constitué que par une succession en principe ininterrompue de missions diverses.<sup>2</sup>

Lors d'une mission d'audit interne, le réviseur d'entreprise examine un ou plusieurs processus opérationnels pour détecter les risques et les insuffisances dans le contrôle interne. Non seulement il met en évidence ces risques, mais il propose aussi des recommandations pour les corriger.<sup>3</sup>

Pour qu'une mission d'audit interne se passe bien, il faut une bonne planification technique, cela permet de s'assurer que tout se déroule comme prévu et que les ressources utilisées sont en adéquation avec les objectifs visés.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> IIA. *The Institute of Internal Auditors. Prise de position : rôle de l'audit interne dans la gouvernance.* [En ligne], IIA, 2018. Pp. 1-4. Disponible sur : <https://docs.ifaci.com> (consulté le 12/03/2025).

<sup>2</sup> RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne.* 3e éd. Paris : Éditions d'Organisation, 2000, p. 181.

<sup>3</sup> Institut des réviseurs d'entreprises IBRE. *Mission connexe : mission d'audit interne.* [En ligne], institut des réviseurs d'entreprises. Bruxelles, novembre 2020. Pp. 1-2. Disponible sur : <https://www.ibr-ire.be> (consulté le 14/03/2025).

<sup>4</sup> VAYO, SONY. *Généralités sur la fonction d'audit interne.* [En ligne]. Sétif Algérie, août 2017. Pp. 1-27. Disponible sur : <https://www.exacomaudit.com> (consulté le 14/03/2025). Document préparé par : ABDERRAZEK SOUEI, expert-comptable membre de l'OECT-commissaire aux comptes, expert près des tribunaux-consultant formateur.

Pour mieux comprendre le fonctionnement de la mission d'audit interne, nous présentons en premier lieu les catégories de missions de l'audit interne :<sup>1</sup>

La mission d'audit interne est considérée comme un mandat ou projet spécifique réalisé par l'auditeur interne qui englobe de multiples tâches ou activités menées pour atteindre un ensemble déterminé d'objectifs qui s'y rapportent. Cette mission a pour but d'aider les auditeurs internes et les parties prenantes de l'audit interne à comprendre et à définir clairement la valeur de ce dernier. Dans la mission d'audit interne, nous distinguons entre « services d'assurance » et « services de conseil ».

Pour la mission d'assurance, il s'agit d'un examen objectif d'éléments probants effectué en vue de fournir à l'organisation une évaluation indépendante des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle. Par exemple, des audits financiers ; de performances ; de conformité ; de sécurité des systèmes et de due diligence. Tandis que la mission de conseil s'agit des conseils et services y afférents rendus au client donneur d'ordre, dont la nature et le champ sont convenus au préalable avec lui, pour objectif de créer de la valeur ajoutée et d'améliorer les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle d'une organisation, sans que l'auditeur interne n'assume aucune responsabilité de management.<sup>2</sup>

L'exécution des missions d'audit interne s'articule autour d'un enchaînement d'étapes structurées, dont la complémentarité assure à la fois l'efficacité du processus et le respect des exigences normatives. Cette démarche systématique, fondée sur une méthodologie éprouvée, permet de conduire des évaluations exhaustives et de formuler des recommandations pertinentes pour le pilotage organisationnel.

**Tableau n° 04 : le déroulement des missions de conseil et d'assurance**

<b>Planifier</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>-Déterminer les objectifs et le périmètre de la mission ;</li><li>-Connaître l'audit notamment ses objectifs et ses assertions ;</li><li>-Identifier et évaluer les risques ;</li><li>-Identifier les contrôles clés ;</li><li>-Évaluer l'adéquation de la conception des contrôles ;</li><li>-Établir un plan de test ;</li><li>-Élaborer un programme de travail ;</li><li>-Allouer des ressources.</li></ul>
<b>Réaliser</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>-Réaliser des tests pour collecter des preuves ;</li><li>-Évaluer les preuves rassemblées et en tirer des conclusions ;</li><li>-Faire des observations et formuler des recommandations.</li></ul>

<sup>1</sup> The Institute of Internal Auditors (IIA). *Normes internationales d'audit interne : projet soumis à consultation publique*. [En ligne]. Global Internal audit standards, 2023, draft for public comment, Pp. 1-133. Disponible sur : <https://www.theiia.org> (consulté le 14/03/2025).

<sup>2</sup> REDING, Kurt F., SOBEL, Paul J., ANDERSON, Urton. HEAD, Michael J., RAMAMOORT, Scridhor. SALAMASICK, Mark. RIDDLE, Cris. Op., Cit, p. 12-3.

<b>Communiquer</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>-Évaluer les observations et faire remonter l'information ;</li><li>-Procéder à des communications intermédiaires et préliminaires ;</li><li>-Rédiger le rapport définitif de la mission ;</li><li>-Procède à la communication formelle et informelle des résultats définitifs ;</li><li>-Mettre en œuvre des procédures de surveillance et de suivi.</li></ul>
--------------------	---

Source : établi par nos soins sur la base des références précédemment citées.

Le cadre opérationnel que nous proposons systématise les étapes fondamentales de l'audit interne selon trois volets complémentaires : préparation ; réalisation et diffusion des résultats. Cette modélisation permet une appropriation aisée des exigences méthodologiques tout en fournissant des repères concrets pour l'action. Des éléments tels que l'analyse des points de contrôle stratégiques ou les interactions protocolaires avec les audités viennent préciser et enrichir chaque phase.

### Conclusion

Ce chapitre met en lumière le rôle essentiel de l'audit interne dans la gouvernance des organisations modernes. En assurant un contrôle structuré, il contribue à la maîtrise des risques ; à l'amélioration des systèmes de contrôle interne et au renforcement de la transparence. Son action ne se limite pas à une simple évaluation, mais s'intègre pleinement dans la prise de décisions stratégiques et l'optimisation des performances. Contrairement au contrôle interne, qui vise principalement à détecter et prévenir les dysfonctionnements, l'audit interne adopte une approche indépendante. Il analyse l'efficacité des mécanismes existants et propose des améliorations adaptées aux enjeux de l'organisation. Son interaction avec des domaines tels que la comptabilité et la gouvernance illustre son impact sur la réussite des objectifs stratégiques. Garant de la fiabilité et de l'intégrité des processus, il accompagne les entreprises dans leur gestion des risques et leur conformité réglementaire. Sa méthodologie rigoureuse et son approche proactive en font un outil indispensable pour une gestion durable et performante. Enfin, ce premier chapitre a permis de retracer l'évolution historique de l'audit jusqu'à l'émergence de l'audit interne. Il s'achève en ouvrant la voie vers le deuxième chapitre, qui abordera la conduite des missions d'audit interne de manière approfondie.

# **Chapitre II : l'audit interne : de la préparation à l'impact stratégique**

## **Introduction**

L'audit interne, tel qu'il est structuré et appliqué à l'échelle mondiale, répond à la nécessité des directions générales de garder le contrôle sur des organisations de plus en plus étendues. Il s'agit de gérer une masse croissante d'informations ; de faire face à des pressions environnementales accrues et de coordonner des unités opérationnelles nombreuses, souvent réparties géographiquement.<sup>1</sup>

Le monde des organisations, qu'elles soient publiques ou privées, est en constante évolution, avec parfois des crises qui accélèrent ces changements. C'est précisément ce que nous avons vécu avec le scandale Enron, qui incite les entreprises à être plus transparentes et à garantir une indépendance accrue dans les processus de contrôle. Face à ces transformations, l'audit interne ne peut rester passif. Depuis plus de soixante ans, il s'efforce de s'adapter aux préoccupations de chaque époque, contribuant à renforcer la sécurité des organisations tout en les aidant à améliorer leurs performances.<sup>2</sup>

L'audit interne est aujourd'hui considéré comme un pilier clé de la gouvernance et de la performance au sein des organisations. Ce chapitre s'intéresse à la pratique de l'audit interne, la première section fait suite au chapitre précédent et s'attarde sur la conduite d'une mission d'audit interne, en continuant à mettre en lumière son importance et ses particularités. La deuxième section se concentrera sur les techniques et outils utilisés en audit interne, tandis que la troisième section analysera l'audit interne au service de la performance des entreprises.

### **II.1. La conduite d'une mission d'audit interne**

L'audit interne repose sur une démarche méthodique visant à analyser les systèmes, les procédures et les mécanismes de contrôle afin d'évaluer leur efficacité et leur conformité aux objectifs établis. Avant d'aborder en détail cette méthodologie, il convient d'abord de préciser le périmètre d'intervention de cette mission.

#### **II.1.1. Le champ d'application de la mission**

Le périmètre d'intervention d'une mission d'audit interne peut différer largement selon trois éléments clés : son objectif, son rôle et sa durée. Ces aspects seront développés dans la sous-section suivante.

##### **II.1.1.1. L'objet**

En matière d'objet, qui nous permet de distinguer les missions spécifiques des missions générales, une mission est dite spécifique lorsqu'elle se concentre sur un point précis dans un lieu bien défini. Par exemple, l'audit d'un magasin spécifique, comme celui de l'usine de Valenciennes, ou encore l'audit des ventes dans une région donnée, comme le secteur Maine-Anjou. Tandis qu'une mission générale couvre un champ plus large et ne se limite pas à un

---

<sup>1</sup> BERTIN, Elisabeth. Op.cit., p. 17.

<sup>2</sup> RENARD, Jacques. *Audit interne : ce qui fait débat*. Paris : Maxima, 2003, p. 13.

lieu particulier, il peut s'agir d'auditer tous les magasins de l'entreprise ou d'évaluer globalement la sécurité dans l'ensemble des locaux de la société.<sup>1</sup>

### **II.1.1.2. La fonction**

Les missions d'audit interne peuvent être classées en missions unifonctionnelles et missions plurifonctionnelles selon leur approche fonctionnelle. La première se concentre sur une seule fonction, qu'elle soit spécifique ou générale. En revenant à l'exemple donné dans l'élément de l'objet, un audit interne portant uniquement sur la gestion des magasins ou sur la sécurité. Cela peut s'appliquer à un seul magasin (mission spécifique) ou à tous les magasins d'une entreprise (mission générale). Pour la mission plurifonctionnelle, se couvre plusieurs fonctions au cours d'une même mission. C'est souvent le cas lors d'audits de filiales ou d'usines, où l'auditeur interne examine plusieurs activités (finance, RH, opérations, etc.) pour avoir une vision globale. Cela s'applique également aux audits informatiques, car les systèmes touchent généralement différentes fonctions au sein de l'organisation. Ainsi, ces distinctions ne sont pas rigides et dépendent souvent des pratiques et des besoins de l'organisation.<sup>2</sup>

### **II.1.1.3. La durée**

Une mission d'audit interne peut varier en durée, allant de quelques jours à plusieurs semaines, sans règle fixe. Nous distinguons généralement les missions courtes (moins de quatre semaines), qui abordent des thèmes simples et bien maîtrisés par les auditeurs, et des missions longues (plus d'un mois), où tout le processus méthodologique est déployé avec de nombreux outils et une documentation approfondie. Les missions longues aboutissent souvent à un rapport riche en recommandations détaillées, tandis que les missions courtes nécessitent de condenser les actions et produisent des rapports plus brefs, mais tout aussi pertinents. La durée d'une mission dépend des objectifs fixés et non des contraintes de temps préétablies. Bien qu'une planification initiale et une estimation budgétaire soient nécessaires, l'auditeur ajuste la durée en fonction des besoins réels pour garantir que les objectifs soient pleinement atteints, sans précipitation ni prolongation inutile. La qualité des résultats prime toujours sur le respect strict des délais.<sup>3</sup>

Ces trois dimensions définissent la portée et la complexité de la mission d'audit interne, tout en garantissant sa flexibilité pour répondre aux besoins spécifiques de l'organisation. C'est une approche qui allie rigueur et adaptabilité.

L'audit interne s'appuie sur une approche structurée et rigoureuse visant à analyser et renforcer l'efficacité des processus organisationnels ; cette méthodologie sera détaillée dans la prochaine sous-section.

---

<sup>1</sup> RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne*. 7e éd. Paris : Éditions d'organisation groupe Eyrolles, 2010, p. 210.

<sup>2</sup> Ibid., p. 210-211.

<sup>3</sup> RENARD, Jacques. Op.cit, p. 183-185.

## II.1.2. La méthodologie de la mission

La méthodologie de l'audit interne doit être conçue et mise en œuvre par le responsable de l'audit interne de manière systématique et rigoureuse pour organiser et piloter efficacement l'ensemble des activités de cette fonction. Cette méthodologie repose sur trois piliers cités dans l'élément de déroulement des deux missions, ce qui sont représenter :<sup>1</sup>

- Planifier ou préparer la mission d'audit interne ;
- Réaliser ou exécuter cette fonction ;
- La conclusion et la communication des résultats, ainsi que la confirmation de la mise en Œuvre des recommandations ou des plans d'action.

### II.1.2.1. Planifier /préparer le programme de la mission de l'audit interne

Pour établir une mission d'audit interne, il nous faut un départ, qui est la phase de planification de la mission, et cette dernière se compose de plusieurs étapes, ce que nous allons développer dans cette étape.

L'objectif principal de cette procédure est de définir les objectifs de la mission et le périmètre couvert, ainsi que les livrables attendus. Cela doit être réalisé en fonction du déclencheur de la mission et en répondant aux attentes des clients de la mission (parties prenantes concernées).<sup>2</sup>

Selon les normes de fonctionnement, plus précisément la norme 2010 de planification, énonce que le responsable de l'audit interne est chargé de développer un plan d'audit basé sur une approche axée sur les risques afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation. Cette norme explique que, pour établir le plan d'audit fondé sur une approche par les risques, le responsable de l'audit interne consulte la direction générale et le conseil et prend connaissance de la stratégie, des principaux objectifs opérationnels, des risques associés ainsi que des processus de management des risques. Le responsable, au besoin, doit aussi réviser et ajuster le plan afin de répondre aux changements dans les activités ; les risques ; les opérations ; les programmes ; les systèmes et les contrôles de l'organisation.<sup>3</sup>

Pour des interprétations supplémentaires, nous présentons ces précisions spécifiques à cette norme :<sup>4</sup>

- 2010 précise que le plan d'audit interne doit s'appuyer sur une évaluation des risques documentée et réalisée au moins une fois par an. Les points de vue de la direction générale et du conseil doivent être pris en compte dans ce processus ;

---

<sup>1</sup> IIA. Institut des auditeurs internes. Op., cit, p. 67.

<sup>2</sup> Institut français de l'audit et de contrôle interne IFACI. *Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne : Fiches méthodologiques*. [En ligne]. IFACI, juin 2012. Pp. 1-92. Disponible sur : <https://www.economie.gouv.fr> (consulté le 16/03/2025).

<sup>3</sup> IIA. Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles CRIPP. *The Institute of Internal Auditors Global*. [En ligne], édition 2017. Pp. 1-38. Disponible sur : <https://docs.ifaci.com> (consulté le 16/03/2025).

<sup>4</sup> Ibid., p. 16.

- 2010 ajoute que le responsable de l'audit interne doit identifier et prendre en considération les attentes de la direction générale, du conseil et des autres parties prenantes concernant les opinions et d'autres conclusions de l'audit interne ;
- 2010 est pour proposer une mission de conseil au responsable de l'audit interne, avant de l'accepter, il devrait considérer dans quelle mesure elle est susceptible de créer de la valeur ajoutée, d'améliorer le management des risques et le fonctionnement de l'organisation. Les missions de conseil qui ont été acceptées doivent être intégrées dans le plan d'audit.

Ces normes mettent en place une planification alignée sur les risques ; une prise en compte des attentes des parties prenantes ; et une évaluation rigoureuse des missions de conseil. Elles garantiront que l'audit interne reste stratégique, efficace et bénéfique pour l'organisation.

Avant de mener cette phase à bien, il est primordial d'en comprendre les différentes étapes afin d'en appréhender pleinement le fonctionnement et les objectifs.

#### **II.1.2.1.1.L'ordre de mission**

L'organisation de la mission d'audit interne débute par la composition de l'équipe, où l'inspecteur général des finances (IGF), en collaboration avec les chefs de département et éventuellement les inspections ministérielles, désigne les membres en fonction de critères tels que l'indépendance, les compétences et les objectifs. Le chef de mission procède ensuite à une réunion préparatoire durant laquelle il discute des objectifs du périmètre, des ressources allouées et élabore le budget de la mission. Cette dernière est officiellement lancée par la signature de l'ordre ou de la lettre de mission par l'IGF, ce document étant transmis aux parties concernées et incluant toutes les informations essentielles, comme la composition de l'équipe, la durée de la mission et les documents requis. Cet ordre constitue un mandat formel permettant aux auditeurs d'accéder aux informations nécessaires et de démarrer leurs travaux dans les meilleures conditions.<sup>1</sup>

#### **II.1.2.1.2.Étape de familiarisation**

L'étape de familiarisation constitue souvent la partie la plus longue de la mission d'audit interne ; elle permet de préparer l'audit interne correctement au lieu de se précipiter directement sur le terrain, ce qui pourrait mettre en péril l'efficacité de la mission. Les raisons justifiant cette étape sont nombreuses et peuvent se résumer en quatre points :<sup>2</sup>

- Elle permet à l'auditeur interne de mieux comprendre l'environnement audité, notamment ses contrôles internes, et d'identifier les points clés pour la phase analytique à venir ;

---

<sup>1</sup> SERE, Souleymane. *Guide pratique de la conduite d'une mission d'audit interne basée sur les risques selon les normes d'exercice professionnel de l'IIA*. Congo : Inspection générale des finances, juin 2017, p. 17-19.

<sup>2</sup> RENARD, Jacques. Op., cit.3e éd, p. 195-196.

- Elle aide à éviter les détails inutiles en utilisant les conversations préparatoires pour mieux cerner les priorités du management et structurer l'approche ;
- Définir clairement les objectifs de la mission, afin que l'auditeur puisse mieux l'organiser et estimer le temps et les coûts nécessaires, et ainsi travailler de manière plus efficace ;
- Permettre à l'auditeur de montrer son sérieux et son professionnalisme, favorisant la création de liens de confiance avec les parties prenantes et contribuant à la réussite globale de la mission.

#### **II.1.2.1.3. Identification des risques**

L'équipe d'audit interne joue un rôle dans l'identification et l'évaluation des risques opérationnels qui pourraient menacer la réalisation des objectifs de l'audit interne et, par extension, ceux de l'organisation. Cette équipe se concentre sur le risque inhérent, c'est-à-dire le risque existant en l'absence de toute mesure prise par la direction pour le gérer ou le réduire. L'évaluation des risques repose sur deux aspects : leur impact (ce qui pourrait arriver si ces risques se concrétisent) et leur probabilité d'occurrence. Pour mieux comprendre, l'auditeur interne analyse les risques en termes de causes et d'effets, ce qui lui permet d'estimer leur gravité et leur probabilité. Par exemple, une inefficacité dans le traitement des factures fournisseurs (la cause) peut entraîner des conséquences comme la perte de ristournes ; des retards de paiement et le mécontentement des fournisseurs (les effets). Une fois les risques évalués, l'équipe d'audit interne compare ces niveaux de risque aux seuils de tolérance fixés par la direction.<sup>1</sup>

#### **II.1.2.1.4. Le rapport d'orientation ou le plan de mission**

Le rapport d'orientation ou le plan de mission est un document clé qui fixe le cadre de la mission d'audit interne. Ce document, en conformité avec la norme 2240 intitulée programme de travail de la mission, énonce que les auditeurs internes doivent élaborer et documenter un programme de travail permettant d'atteindre les objectifs de la mission. Nous rajoutons les clauses de cette norme :<sup>2</sup>

- La clause n° 01 de 2240 exige que les programmes de travail doivent faire référence aux procédures à appliquer pour identifier, analyser, évaluer et documenter les informations lors de la mission. Le programme de travail doit être approuvé avant sa mise en œuvre. Les ajustements éventuels doivent être approuvés rapidement ;
- La clause n° 02 de 2240 exige que les programmes de travail des missions de conseil puissent varier, dans leur forme et leur contenu, selon la nature de la mission.

---

<sup>1</sup> REDING, Kurt F., SOBEL, Paul J., ANDERSON, Urton. HEAD, Michael J., RAMAMOORT, Scridhor. SALAMASICK, Mark. RIDDLE, Cris. Op., Cit, p. 12-8 ;12-9.

<sup>2</sup> Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles. op.cit., p. 25.

L'élaboration d'un plan d'audit interne repose sur la présentation du processus de mise en place ainsi que sur l'identification des acteurs impliqués et de leurs responsabilités respectives.

### **II.1.2.1.5. Processus de mise en place d'un plan d'audit interne**

L'audit interne soumettra au comité d'audit, pour approbation, un plan d'audit interne opérationnel définissant le périmètre recommandé de ses travaux. Ce plan doit s'appuyer sur les résultats du processus d'évaluation des risques et affecter les ressources d'audit interne aux domaines présentant les risques les plus élevés. Il doit également identifier les coûts et les ressources nécessaires à sa mise en œuvre. Ce plan doit indiquer le calendrier et la fréquence des activités d'audit. Le plan annuel d'audit interne opérationnel doit être élaboré en fonction d'une perspective stratégique à long terme pour les travaux d'audit interne, préparée en collaboration avec la direction et soutenue par celle-ci, tenir compte des plans d'activité et de la perspective stratégique du conseil dans son ensemble.<sup>1</sup>

Le plan d'audit interne doit reposer sur une évaluation des risques et des expositions susceptibles d'affecter l'organisation. Il doit être réalisé au moins une fois par an afin de refléter les stratégies et orientations les plus récentes de l'organisation. L'évaluation des risques doit être évaluée et l'alignement du plan sur les objectifs généraux de l'organisation doit être assuré pour créer de la valeur. Un plan d'audit interne axé sur les risques garantit que les activités d'audit se concentrent efficacement sur les domaines où le risque d'exposition est le plus élevé. Le responsable de l'audit interne doit s'assurer que le plan d'audit interne est élaboré chaque année, approuvé par le comité d'audit et accepté par l'organe de contrôle.<sup>2</sup>

La description du processus implique deux principaux acteurs, chacun ayant des responsabilités spécifiques.

#### **II.1.2.1.5.1. Responsable d'audit interne (RAI)**

Le responsable de l'audit interne choisit généralement la forme, le contenu et la formulation de la charte d'audit interne. Ceux-ci seront influencés par les normes d'audit interne et devraient encourager les meilleures pratiques professionnelles. Ainsi, Le directeur général et le président du comité d'audit signeront la charte d'audit interne.<sup>3</sup>

Il a un rôle dans la conception du plan d'audit. Ses tâches incluent :<sup>4</sup>

- Lister les missions par priorité en se basant sur la cartographie des risques ;

---

<sup>1</sup> ZAXPCADM. *Internal Audit Charter*. [En ligne]. Knysna Municipality, March 2013. Pp. 1-8. Disponible sur : <https://www.knysna.gov.za> (consulté le 10/04/2025).

<sup>2</sup> National Treasury Republic of South Africa. *Internal Audit Framework*. [En ligne]. 2nd Edition, South Africa : Office of the Accountant-General National Treasury, March 2009. Pp. 1-94. Disponible sur : <http://oag.treasury.gov.za> (consulté le 17/03/2025).

<sup>3</sup> CASCARINO, Richard. VAN ESCH, Sandy. *Internal Auditing: an integrated approach*, 2<sup>e</sup> Ed. South Africa: Juta, 2007, p. 9.

<sup>4</sup> RAJOELINA, Sahondra. Op, cit, p. 5.

- Chaque mission doit avoir des objectifs clairs et précis, ainsi qu'un périmètre bien défini pour cadrer les travaux à effectuer ;
- Élaborer un calendrier qui indique quand chaque mission sera réalisée ;
- Exprimer les besoins de ressources de l'audit interne pour réaliser le plan ;
- Motiver ces besoins et aviser le comité d'audit de l'impact de toute limitation des ressources d'audit interne dans le résultat de l'intervention ;
- Élaborer un « draft » de plan d'audit, dont le RAI synthétise toutes ces informations dans une version préliminaire (projet) du plan, qui servira de base pour discussion ;
- Présenter le plan et ses arguments devant le Comité d'Audit.

### II.1.2.1.5.2. Comité d'audit

Nous définissons cet acteur d'après la loi Sarbanes-Oxley de 2002 et the Blue Ribbon Committee comme étant un organe installé dans le conseil d'administration pour améliorer le gouvernement des entreprises et affirmer la transparence et l'intégrité des rapports financiers et préserver la confiance des épargnants.<sup>1</sup>

Le Comité d'audit veille à la communication des résultats des audits, au suivi des recommandations et s'assure que l'équipe d'audit interne est compétente, indépendante et dispose des ressources nécessaires. Il contribue également à aligner l'audit interne sur les besoins de gouvernance. La fonction d'audit interne travaille en collaboration avec le comité pour identifier les principaux risques de l'organisation et définir les objectifs de l'audit.<sup>2</sup>

### II.1.2.2. Réaliser ou exécuter la mission d'audit interne

Dans le cadre de la mission, l'auditeur interne va s'investir pleinement au sein de l'unité auditée, passant d'interventions occasionnelles à un engagement prolongé. Ce processus débute par une réunion inaugurale importante, appelée réunion d'ouverture, qui marque le lancement officiel des travaux. Pour éviter toute confusion autour des termes utilisés lors des diverses réunions, certaines précisions sont nécessaires. La prise de contact initiale, souvent limitée à une communication téléphonique ou une courte visite, est désignée comme réunion de présentation ou réunion de début de mission. La réunion qui lance la phase opérationnelle et qui marque le début des travaux est qualifiée de réunion d'ouverture, de réunion d'orientation ou de réunion de début des opérations. Enfin, la réunion finale, prévue au début de la troisième phase, prend les noms suivants : « réunion de clôture », « réunion finale sur le site », « réunion de validation générale » ou encore « réunion de fin de mission ».<sup>3</sup>

Ces étapes permettent de structurer clairement la mission et de guider les travaux de l'auditeur interne.

---

<sup>1</sup> KEITA, Abdoulaye. TOURE KALIFA, Ahmadou. DIALLO HOUDOU, Attikou. SIDIBE, Dramane. *L'impact du comité d'audit dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises maliennes*. [En ligne]. Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, juin 2023, vol. 07, n°02. Pp. 27-45. Disponible sur : [www.revuecca.com](http://www.revuecca.com) (consulté le 17/03/2025).

<sup>2</sup> RITTENBERG, Larry E. *Interagir avec le comité d'audit*. [En ligne]. La gestion du service, avril 2016. Pp. 1-16. Disponible sur : [www.theiia.org/goto/CBOK](http://www.theiia.org/goto/CBOK) (consulté le 10/04/2025).

<sup>3</sup> RENARD, Jacques. op.cit. 7e éd, p. 245.

### II.1.2.2.1. Le programme d'audit interne

Le programme de vérification, aussi appelé programme de travail, constitue un outil clé dans l'audit interne. Il permet de structurer et de planifier les actions nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par le rapport d'orientation. Ce document organise les tâches à réaliser, les investigations à mener ainsi que les points à examiner, tout en laissant à l'auditeur une certaine flexibilité pour s'adapter aux circonstances. En complément, les papiers de travail assurent la traçabilité des efforts effectués, la validation des informations recueillies et l'étayage des conclusions et recommandations. Les feuilles de couverture synthétisent les modalités d'exécution et les conclusions tirées de chaque tâche, tout en favorisant la supervision et la capitalisation des expériences. Ces outils, utilisés conjointement, optimisent la conduite des missions d'audit interne, améliorent la qualité des contrôles et contribuent à une gestion efficace des équipes et des ressources.<sup>1</sup>

### II.1.2.2.2. Le questionnaire de contrôle interne QCI

L'auditeur évaluera par la suite si le système de contrôle interne en place répond aux critères de suffisance, d'exhaustivité, de précision, d'efficacité et de fiabilité. Il pourra alors élaborer des questionnaires adaptés au contrôle interne (QCI) afin de s'appuyer sur ce système et de vérifier son bon fonctionnement.<sup>2</sup>

Il s'agit d'un document à caractère généralement permanent et susceptible d'être mis à jour, qui recense de manière aussi exhaustive que possible les questions à poser ou les points à vérifier dans le cadre d'une opération donnée.<sup>3</sup>

Ces passages mettent en lumière l'importance d'un système de contrôle interne efficace pour garantir la fiabilité des opérations et des processus. Ils insistent sur la nécessité d'une évaluation approfondie et d'une documentation rigoureuse pour anticiper, organiser et sécuriser les actions.

### II.1.2.3. La conclusion et la communication des résultats

Pour la dernière étape, elle débute par la collecte de FRAP, *la feuille de révélation et d'analyse de problème*, qui est un outil stratégique conçu pour synthétiser les informations essentielles liées à un problème ou un risque identifié. Elle permet de définir précisément la nature du problème ; d'en analyser les origines ; d'en évaluer les conséquences ; et de formuler des recommandations adaptées pour y remédier.<sup>4</sup>

Chaque mission d'audit se conclut par la rédaction d'un rapport d'audit conformément à la norme 2440 du cadre de référence pour l'audit interne IFACI, qui stipule que le responsable de l'audit interne doit communiquer les résultats aux parties concernées. De plus, il est tenu

---

<sup>1</sup> SCHICK, Pierre. VERA, Jacques. BOURROUILH-PAREGE, Olivier. Op., Cit, p. 187-190.

<sup>2</sup> RAVALEC, Jean-Paul. *L'audit social*. France : éditions montchrestien, 1986, p. 26-27.

<sup>3</sup> RAVALEC, Jean-Paul. *L'audit export*. France : Jupiter, 1986, p. 421.

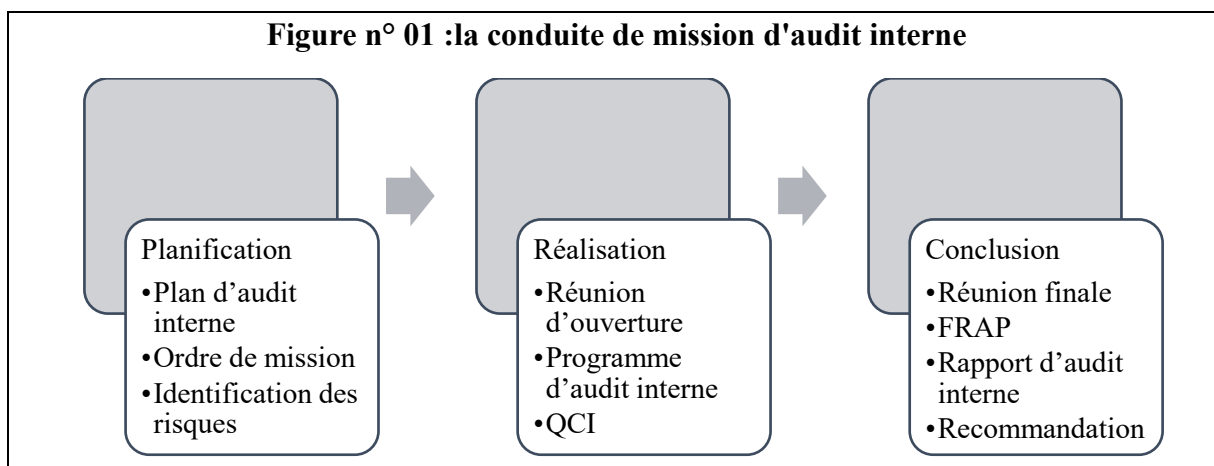
<sup>4</sup> HMIOUI, Aziz. ALLA, Lhoussaine. BENTALHA, Badr. *Proposition d'une démarche structurée de l'audit interne du cycle de trésorerie*. [En ligne]. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, n°05, Juin 2018. Pp. 670-697. Disponible sur : [www.revuecca.com](http://www.revuecca.com) (consulté le 14/04/2025).

d'établir un rapport définitif qui sera transmis à la direction de l'activité auditée et aux membres de l'organisation afin de prendre d'éventuelles mesures correctives. Ce rapport doit présenter les constatations et observations de l'audit et proposer des recommandations, qui constituent les résultats de la vérification de l'application d'un référentiel. Au cours de l'année N+1, l'auditeur est tenu d'effectuer une mission de suivi de la mise en œuvre des recommandations afin de s'assurer que ses observations ont été prises en compte par l'entité auditée.<sup>1</sup>

Les normes internationales pour l'audit interne (la norme 1321 utilisation de la mention « conforme aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne » ; la norme 2410 *contenu de la communication* ; la norme 2420 *qualité de la communication* ; la norme 2440 *diffusion des résultats* et la norme 2500 *surveillance des actions de progrès*) régissent tout le processus. Bien que l'auditeur ne participe pas directement à l'application des recommandations, il en suit l'impact via des mini-audits ou des questionnaires. En cas de non-respect des points critiques, le problème peut être remonté à la direction générale ou au comité d'audit. Certaines entreprises délèguent ce suivi à des services spécialisés, permettant aux auditeurs de se consacrer à de nouvelles missions.<sup>2</sup>

Ce processus rigoureux garantit une collaboration étroite entre auditeurs et audités, tout en respectant les normes définies et en permettant d'adapter le rapport aux besoins spécifiques de l'organisation.

Cette section peut se clôturer par un schéma synthétique offrant une représentation visuelle de la mission d'audit interne.



Source : Établi par nos soins sur la base des références des éléments précédemment présentés.

Cette première section du deuxième chapitre, consacrée à la conduite des missions d'audit interne, met en évidence l'importance d'une approche méthodique et structurée pour

<sup>1</sup> EL AZHARY, Najah. TAOUAB, Omar. *The Contribution of the Internal Audit to the Improvement of Internal Control System*. [En ligne]. European Scientific Journal, March 2018, vol. 04, N° 07. Pp. 200- 223. Disponible sur : <http://dx.doi.org/10.19044/esj.2018.v14n7p200> (consulté le 10/04/2025).

<sup>2</sup> RENARD, Jacques. op.cit. 7e éd, p. 289-312.

assurer leur efficacité. L'analyse du champ d'application a permis de préciser les périmètres d'intervention et les objectifs de l'audit interne. Ensuite, l'étude des trois grandes phases : planification, réalisation et conclusion a offert une compréhension approfondie des étapes essentielles garantissant une exécution cohérente et rigoureuse, illustrée par un schéma synthétique des points clés. Dans la continuité de cette réflexion, la seconde section portera sur les techniques et outils mobilisés en audit interne. Elle présentera les ressources pratiques facilitant la conduite des missions, réparties en trois catégories : les outils d'interrogation ; les outils informatiques et les outils de description, seront étudiés afin de mieux visualiser et analyser les processus audités.

## **II.2. Techniques et outils en audit interne**

Les techniques et outils en audit interne constituent des éléments essentiels pour garantir la réussite des missions d'audit. Ils offrent aux auditeurs des moyens pratiques et efficaces pour collecter, analyser et présenter des informations pertinentes. Cette diversité d'approches, allant des outils d'interrogation aux méthodes descriptives, enrichit le processus d'audit en le rendant à la fois structuré et adaptable aux spécificités de chaque mission.

### **II.2.1. Les outils d'interrogation**

Les outils d'interrogation en audit interne incluent plusieurs méthodes clés pour recueillir des informations fiables et pertinentes. Ces outils, s'ils sont bien appliqués, garantissent une collecte d'informations rigoureuse et facilitent l'analyse dans le cadre des missions d'audit interne. Ce que nous allons exposer dans cet élément.

#### **II.2.1.1. La statistique**

La statistique se consacre à l'étude des propriétés distinctives des ensembles nombreux en s'appuyant sur l'observation de faits réels. Elle permet d'extraire des informations chiffrées pour caractériser un phénomène, à condition que les éléments étudiés soient homogènes et en nombre suffisant afin de donner une signification générale aux résultats obtenus. Par exemple, constater une seule erreur dans les factures d'une entreprise sur une journée ne permet pas de conclure qu'une erreur se produit chaque jour, des observations plus nombreuses et variées sont nécessaires pour une analyse statistique fiable.<sup>1</sup> Quatre notions structurent cette démarche :<sup>2</sup>

- La population, qui représente l'ensemble des éléments à analyser ;
- L'échantillon, qui est un sous-ensemble observé ;
- L'individu, unité constitutive de la population ;
- Et enfin, le caractère, qui définit ce que l'on cherche à mesurer ou à observer.

Nous devons préciser le caractère à examiner, car cela oriente toute la méthodologie et garantit que l'analyse statistique répond avec pertinence à la question posée.

---

<sup>1</sup> YRIBARREN, Max. *Les sondages au service de l'audit*. France : éditions hommes et techniques, 1975, p. 27.

<sup>2</sup> Idem.

### II.2.1.2. Échantillonnage

L'échantillonnage en audit consiste à appliquer des procédures à un sous-ensemble représentatif des éléments comptables ou des opérations, afin de collecter des preuves suffisantes pour évaluer la population étudiée. La norme algérienne 530 définit deux types d'échantillons :<sup>1</sup>

- *Les échantillons statistiques*, basés sur une sélection aléatoire et la théorie des probabilités pour garantir des conclusions fiables et généralisables ;
- *Les échantillons non statistiques*, adaptés à des contextes spécifiques mais sans les garanties statistiques.

Cela souligne la capacité de l'audit à s'adapter tout en restant méthodique, et permet un équilibre essentiel pour garantir des conclusions pertinentes.

### II.2.1.3. Sondage

Les « sondages en audit » désignent une méthode qui consiste à appliquer des procédures d'audit sur un échantillon limité d'éléments issus d'un ensemble d'opérations ou d'un compte. L'objectif est de sélectionner cet échantillon de manière à ce que chaque élément ait une chance d'être inclus. Cela permet à l'auditeur de recueillir des preuves sur certaines caractéristiques de l'échantillon et d'en déduire des conclusions qui s'appliquent à l'ensemble des données d'origine. Deux approches peuvent être utilisées pour les sondages en audit, l'approche statistique, qui s'appuie sur des calculs mathématiques, et l'approche non statistique, qui repose davantage sur le jugement professionnel de l'auditeur.<sup>2</sup>

Pour mieux comprendre ces outils de l'audit interne, nous prenons l'exemple de l'analyse du système de facturation d'une entreprise peut amener à poser deux types de questions, qui sont à la fois complémentaires et complètement distinctes en ce qui concerne le choix des méthodes de sondage à utiliser :

*Quel est le pourcentage global de factures erronées ?* La réponse à cette question permet d'évaluer la qualité des procédures et des contrôles mis en place ;

*Quel est le montant précis du chiffre d'affaires qui aurait dû être facturé ?* La réponse à cette question aide à mesurer l'impact financier des erreurs constatées.

Ces deux questions peuvent être reformulées en termes d'analyse statistique et présentées sous forme de tableau illustrant la procédure adoptée.

---

<sup>1</sup> TAGRARET, Yazid. TAMRABET, Zeyneb. *L'étendue de l'application des exigences de la Norme d'audit algérienne 530 : sondage dans l'audit*. [En ligne]. Journal illiza de recherches et d'études, 2022, vol. 07, n° 01. Pp. 29- 50. Disponible : <https://asjp.cerist.dz/en/article/207139> (consulté le 11/04/2025).

<sup>2</sup> ISA. *La norme internationale d'audit 530 : sondages en audit et autres méthodes de sélection d'éléments à des fins de test*. [En ligne], CNCC-IRE, juin 2006. Pp. 1-28. Disponible sur : <https://flestation.emonsite.com> (consulté le 11/04/2025).

**Tableau n° 05 : l'analyse statistique du système de facturation d'une entreprise**

<b>Exemple</b>	<i>Recherche du taux global de factures erronées dans l'entreprise</i>	<i>Détermination du montant réel des factures de l'entreprise</i>
<b>Population</b>	Ensemble des factures émises par l'entreprise depuis telle date.	
<b>Echantillon</b>	Ensemble des factures effectivement examinées et vérifiées.	
<b>Individu</b>	La facture.	
<b>Caractère</b>	Présence ou absence d'erreurs par facture : pourcentage de factures erronées, quel que soit le nombre d'erreurs.	Montant réel de chaque facture.
<b>Résultat de l'analyse</b>	Nombre de factures erronées d'où l'on déduit le taux global d'erreur.	Valeur moyenne du montant réel des factures, d'où l'on déduit le montant total réel de la facturation

Source : YRIBARREN, Max. Op., cit.P.28

L'analyse du système de facturation d'une entreprise repose sur deux aspects fondamentaux. D'une part, elle permet d'évaluer le taux global de factures erronées à partir d'un échantillon de factures vérifiées, offrant ainsi une estimation de la qualité des processus et des contrôles mis en place. Chaque facture est minutieusement examinée afin d'identifier d'éventuelles erreurs, et le pourcentage de factures incorrectes est ensuite calculé. D'autre part, l'étude vise à déterminer le montant réel des factures en s'appuyant sur un échantillon vérifié, ce qui permet d'estimer le chiffre d'affaires théorique de l'entreprise. En exploitant cette analyse, il est possible d'identifier le rôle de l'audit interne dans ce contexte. En effet, l'audit interne joue un rôle essentiel en vérifiant la conformité des données financières et en formulant des recommandations destinées à prévenir les erreurs futures. Il contribue à renforcer la fiabilité des factures, à limiter les conséquences financières des anomalies et à optimiser la gestion des opérations de l'entreprise.

#### **II.2.1.4. L'entretien**

L'ouverture d'un entretien d'audit interne est une étape déterminante qui requiert une préparation minutieuse. La première question est stratégique : elle doit favoriser l'échange et éviter une réorientation constante au fil de l'audit. Privilégier une question ouverte dès le début permet aux auditeurs internes d'encourager une écoute active et de recueillir des informations précieuses rapidement. Adopter une démarche questionnante structurée est essentiel pour mener un audit avec méthode et efficacité. Les questions ouvertes stimulent le dialogue, incitent à la réflexion et amènent l'interlocuteur à fournir des réponses développées, évitant ainsi les réactions brèves et peu engageantes. Elles contribuent à instaurer un climat de confiance et une dynamique constructive. À l'inverse, les questions fermées, bien qu'utiles

pour obtenir des précisions ciblées, peuvent être perçues comme abruptes lorsqu'elles sont posées trop tôt. Elles conviennent particulièrement aux enquêtes, mais doivent être employées avec discernement afin de ne pas freiner l'interaction.<sup>1</sup>

### II.2.2. Les outils informatiques

Ces outils sont présentés comme des méthodes ou techniques d'audit informatique utilisées par l'audit interne. Nous présentons un aperçu des principales méthodes employées :<sup>2</sup>

- **Méthode des données de test** : utilisée en audit interne pour tester la précision du traitement du système informatique en exécutant des ensembles spéciaux de données d'entrée, permettant de vérifier si le système produit les résultats préétablis ;
- **Évaluation du système de base (base-case system evaluation) BCSE** : cette technique, appliquée par les auditeurs internes, utilise un ensemble normalisé de données pour tester un système informatique. Elle permet de valider le fonctionnement des systèmes applicatifs de production ;
- **Installation de test intégrée (integrated test facility) ITF** : méthode adoptée par l'audit interne pour examiner les fonctions d'une application automatisée en comparant les résultats du traitement ITF avec des résultats précalculés ;
- **Simulation parallèle** : permet à l'auditeur interne de vérifier de manière indépendante les procédures complexes et critiques du système d'application en utilisant des programmes spéciaux qui traitent des données en direct, tout en simulant le traitement normal ;
- **Sélection des transactions** : technique d'audit informatique qui utilise un programme indépendant pour surveiller et sélectionner les transactions à examiner. L'auditeur interne peut ainsi analyser les volumes de transactions, les taux d'erreur et échantillonner les données ;
- **Collecte de données d'audit intégrée** : utilisée dans l'audit interne, cette technique repose sur des modules programmés insérés dans les systèmes applicatifs informatiques pour sélectionner et enregistrer des données, afin de les analyser ultérieurement ;
- **Enregistrements étendus** : technique de consolidation des données provenant de différentes périodes et systèmes d'application informatique, permettant aux auditeurs internes de disposer d'une piste d'audit complète pour chaque transaction ;
- **Programmes informatiques d'audit généralisés** : ces outils, largement employés en audit interne, permettent aux auditeurs d'analyser de manière indépendante les fichiers des systèmes informatiques ;

---

<sup>1</sup> VILLALONGA, Christophe. *Le guide du parfait auditeur interne*. Paris: lexis editions, 2011, p. 49-54.

<sup>2</sup> LUKENS, Rebecca. *Computer crime*, second edition. United State: National Institute of Justice, 1998, p. 181-183.

- **Instantané** : technique qui aide les auditeurs internes à capturer virtuellement les éléments de données dans la mémoire de l'ordinateur au moment précis d'un processus de prise de décision ;
- **Traçage** : méthode traditionnelle utilisée par l'auditeur interne pour suivre le chemin d'une transaction lors de son traitement, en vérifiant à chaque étape que les politiques et procédures sont respectées ;
- **Cartographie** : technique permettant à l'auditeur interne d'évaluer un système de test et de détecter une logique de programme spécifique qui n'a pas encore été testée.

### II.2.3. Les outils de description

Les outils de description en audit interne permettent de comprendre, d'analyser et de présenter les informations relatives à une organisation ou à un processus.

#### II.2.3.1. L'observation physique

L'observation physique est une méthode clé pour l'auditeur interne, utilisée pour analyser directement le fonctionnement des processus, des biens, des documents ou des comportements. Elle repose sur trois principes : transparence avec prévention des parties concernées ; répétition pour capturer la réalité et validation des observations. Ce que l'auditeur interne peut observer :<sup>1</sup>

- *Les processus*, c'est des examens comme la gestion des recrutements et la sortie des camions ou le contrôle des notes de frais pour détecter des dysfonctionnements ;
- *Les biens*, c'est des observations quantitatives (inventaires) ou qualitatives (fonctionnalités d'équipements, comme les dispositifs incendie) ;
- *Les documents*, c'est d'analyser des formes ; contenu et régularité ;
- *Les comportements*, c'est de respect des procédures comme le port du casque ou la présentation de cartes d'identification. L'auditeur interne utilise également des méthodes d'observation, dont nous pouvons distinguer l'observation directe, cela veut dire que l'auditeur interne constate lui-même les faits sur place, et l'observation indirecte, ce qui veut dire que les informations sont collectées par des tiers ou via des témoignages pour analyse.

L'examen physique consiste à vérifier les actifs ; les comptes ou la manière dont une procédure est exécutée. Cependant, cette vérification se limite à prouver que l'actif existe réellement. Parmi les éléments pouvant être soumis à un examen physique, nous retrouvons les immobilisations corporelles ; les stocks ; les effets de commerce et les espèces en caisse.<sup>2</sup>

#### II.2.3.2. Le narratif

---

<sup>1</sup> RENARD, Jacques. op.cit.7e éd, p. 351-354.

<sup>2</sup> ARSALANE, Chaimaa. *L'approche par les risques : une alternative de l'approche d'audit classique*. [En ligne]. Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit, septembre 2017, vol. 01, n° 02. Pp. 19-32. Disponible sur : <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/download/1122/976/4114> (consulté le 12/04/2025).

Les narratifs sont des documents créés par l'auditeur pour décrire le déroulement des procédures au sein de l'entreprise audité. Leur objectif principal est d'aider l'auditeur à se faire une idée claire et précise des processus et démarches de l'entité. Ces narratifs servent de référence pour mieux comprendre le fonctionnement interne de l'entreprise et faciliter l'analyse des procédures.<sup>1</sup>

La narration est un outil essentiel pour l'auditeur interne, qui se divise en deux formes : la narration orale utilisée par l'audité et la narration écrite utilisée par l'auditeur. Ces deux types partagent plusieurs caractéristiques, dont le fait qu'elles ne nécessitent aucune préparation préalable et qu'elles n'exigent pas de compétences techniques particulières. Cependant, il existe une différence notable entre les deux, dont la narration de l'audité est souvent plus riche en détails, tandis que celle de l'auditeur consiste principalement à structurer et organiser les idées et les informations collectées.<sup>2</sup>

### II.2.3.3. Les organigrammes

Lors de l'examen de l'organigramme, l'auditeur interne vérifie que les responsabilités opérationnelles, comptables et protectrices sont bien séparées et que l'organisation permet de contrôler efficacement ces différents travaux. Les titres dans un organigramme ne reflètent pas toujours clairement l'étendue des responsabilités de chaque poste, d'où l'importance d'examiner les descriptifs de poste pour approfondir l'analyse. En complément de l'organigramme général, des organigrammes spécifiques peuvent être créés pour mieux comprendre le fonctionnement des différents secteurs, comme les services commerciaux, en précisant les titres, les responsabilités et le nombre d'employés.<sup>3</sup>

### II.2.3.4. Les diagrammes

En audit interne, les diagrammes sont des outils essentiels pour analyser et documenter les processus, ainsi, que pour identifier les points faibles et proposer des améliorations. Parmi les plus courants, nous distinguons entre les diagrammes de circulation et les diagrammes de flux.

#### II.2.3.4.1. Diagramme de circulation

Le diagramme de circulation, également appelé flow chart, est un outil dynamique qui permet de représenter visuellement le cheminement des documents entre différentes entités ou fonctions, en indiquant leur origine et leur destination. Il offre plusieurs avantages, notamment sa facilité de lecture grâce à des symboles clairs pour différentes opérations, sa capacité à identifier les forces et faiblesses d'un processus, et son potentiel à susciter des idées d'amélioration en optimisant les circuits ou en simplifiant les contrôles. Toutefois, il nécessite

---

<sup>1</sup> BENTALHA, Badr. HMIQUI, Aziz. ALLA, Lhoussaine. *Proposition d'une démarche structurée de l'audit interne du cycle de trésorerie*. [En ligne]. Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit, 2018, vol. 03, n° 01. Pp.670-696. Disponible sur : <https://hal.science/hal-02118184v1> (consulté le 12/04/2025).

<sup>2</sup> LAGHRISSI, Hajar. ABDALLAH, Zabidat. DAOUI, Driss. GUEDIRA, Mohammed. *Audit interne et gouvernance d'entreprise*. [En ligne]. Revue internationale des sciences de gestion, avril 2021, vol. 04, n°02. Pp. 374 -396. Disponible sur : <https://revue-isg.com/index.php/home/article/view/584> (consulté le 12/04/2025).

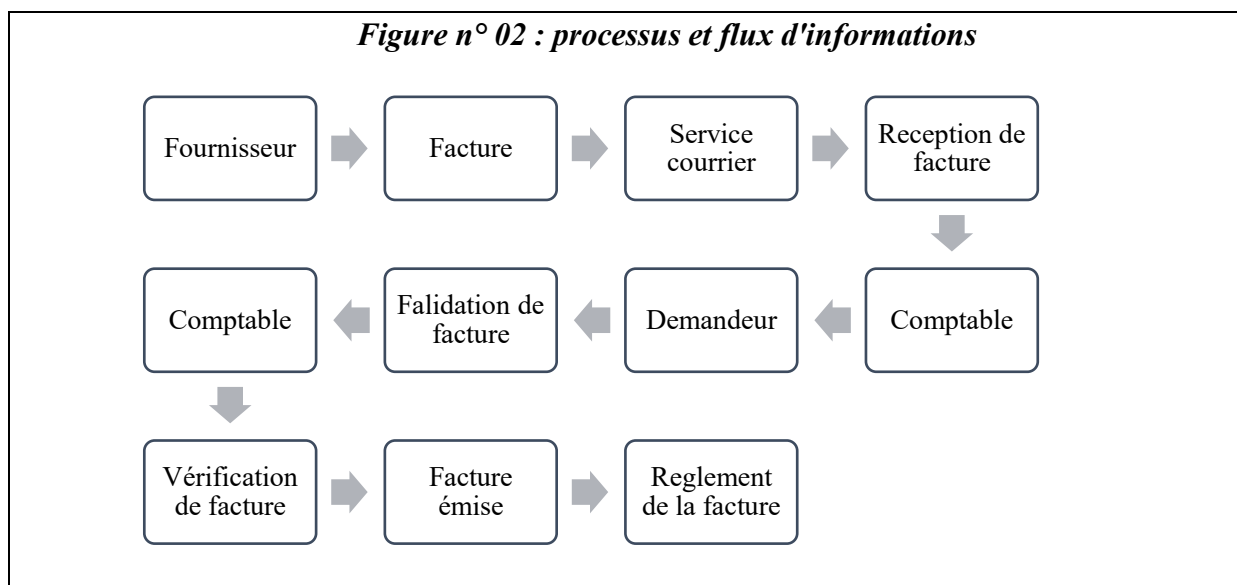
<sup>3</sup> LIONEL, Collins. GERARD, Vallin. *Audit et contrôle interne : principes, objectif et pratiques*, 2<sup>e</sup> Ed. France : Dalloz gestion finances, juin 1980, p. 89.

une certaine expertise et de la pratique pour être maîtrisé, et il peut nécessiter des notes explicatives qui alourdissent parfois la présentation. Globalement, c'est un outil précieux pour tester la conformité et l'efficacité d'une procédure tout en mettant en lumière ses faiblesses ou anomalies, en offrant une vision logique et détaillée d'un processus.<sup>1</sup>

#### II.2.3.4.2. Diagramme de flux

Un diagramme de flux est une représentation graphique du déroulement d'un processus, illustrant les activités chronologiques, les acteurs impliqués et les flux d'informations entre les étapes. Utile pour l'auditeur interne, il permet d'identifier les risques et les contrôles clés nécessaires pour les maîtriser. Pour être efficace, l'élaboration du diagramme exige des informations fiables et un niveau de détail adapté. Ses avantages incluent la facilitation de la compréhension d'un processus, la vérification de sa validité par les responsables et la synthèse des informations par rapport à une description narrative. Cependant, le diagramme peut manquer de précision sur la périodicité des activités et devient difficile à gérer pour des processus complexes. Sa construction repose sur l'identification du processus, des activités, des acteurs, des documents et des flux d'information, tout en respectant une norme commune pour les symboles utilisés, comme l'ISO 5807.<sup>2</sup>

Le processus de paiement des factures inclut plusieurs étapes, dont chaque étape utilise des documents, et chaque activité transforme ces documents (exemple : une facture reçue devient vérifiée). Pour mieux comprendre ce processus, nous représentons ce dernier sous forme du schéma synthétique extrait d'une fiche méthodologique pour la conduite de mission d'audit interne.



Source : Institut français de l'audit et du contrôle interne. Op., cit, p.52.

<sup>1</sup> RENARD, Jacques. op.cit.,7e éd, p. 361-363.

<sup>2</sup> Institut français de l'audit et du contrôle interne. Op., cit., p. 51.

### II.2.3.5. Les grilles de séparations des tâches

La grille de séparation des tâches est un outil utilisé en audit interne pour analyser la répartition des responsabilités dans un processus ou une fonction à un moment précis. Elle vise à garantir le respect du principe de séparation des fonctions, qui distingue les responsabilités liées à la manipulation des actifs, à leur enregistrement et aux décisions d'approbation. En séparant ces rôles, on réduit les risques de collusion et protège les actifs de l'organisation. L'auditeur utilise cette grille pour identifier les cumuls de fonctions ; les anomalies dans la répartition des tâches ou les déséquilibres de charge de travail. Bien que simple à élaborer, cet outil a des limites, notamment son aspect statique qui représente une situation à un instant donné. Il est essentiel de confirmer sur le terrain que les informations récoltées correspondent à la réalité.<sup>1</sup>

Cet élément est illustré à travers un exemple concret : le processus de gestion des stocks. En complément, la présentation du livre sur l'audit interne et du référentiel de risques apporte un éclairage supplémentaire sur ce concept et ses implications.

**Tableau n° 06 : grille de séparation des taches dans la gestion des stocks**

Tâches		Fonctions Incompatibles	Acteurs, postes, Fonctions				
			A	B	C	D	E
1	Gestion du magasin						
2	Réception						
3	Expédition						
4	Tenue de l'inventaire permanent						
5	Responsabilité de l'inventaire physique						
6	Rapprochement inventaire Physique/inventaire permanent						
7	Responsabilité de l'évaluation des stocks						
8	Rapport sur les stocks à déprécier						
9	Autorisation de cession des stocks Dépréciés						
...							

Source : SCHICK, Pierre. VERA, Jacques. BOURROUILH-PAREGE, Olivier. Op., cit, p. 254.

Ce tableau aide à répartir les responsabilités dans la gestion des stocks. Chaque tâche, comme la réception ou l'inventaire, est assignée à des acteurs spécifiques, identifiés par des

<sup>1</sup> SCHICK, Pierre. VERA, Jacques. BOURROUILH-PAREGE, Olivier. Op., cit, p. 250-252.

lettres (A, B, C, etc.). Il permet de vérifier que les fonctions incompatibles, comme l'enregistrement et l'approbation, ne sont pas cumulées par une même personne. C'est un outil simple et efficace pour renforcer le contrôle interne et identifier les éventuelles anomalies ou déséquilibres.

L'efficacité d'une mission d'audit interne dépend de l'utilisation judicieuse d'outils adaptés : les outils d'interrogation pour recueillir des informations clés ; les outils informatiques pour traiter et analyser les données ; et les outils de description pour structurer les processus audités. Dans la dernière section, consacrée à l'audit interne au service de la performance des entreprises, plusieurs aspects fondamentaux seront abordés. Tout d'abord, le positionnement de cette fonction au sein de l'organisation. Ensuite, la mise en place d'un département d'audit interne au sein de l'entreprise. Enfin, la dimension sociétale de la pratique de l'audit interne, offrant une vision globale des mécanismes qui favorisent l'efficacité et la pérennité des entreprises.

### **II.3. L'audit interne au service de la performance des entreprises**

En évaluant de manière objective les processus internes, l'audit interne contribue non seulement à identifier et à maîtriser les risques, mais aussi à améliorer l'efficacité globale.

#### **II.3.1. Le positionnement de l'audit interne au sein de l'entreprise**

Le positionnement de l'audit interne au sein d'une entreprise influence directement son efficacité et sa visibilité. Un rattachement à un niveau hiérarchique élevé garantit son indépendance et lui permet d'interagir avec les responsables de haut niveau sans entrave. Ce principe est fondamental pour assurer la crédibilité et la pertinence des recommandations formulées. La structure hiérarchique des auditeurs internes suit une progression allant de l'assistant à l'auditeur junior, puis senior, jusqu'au responsable et directeur de mission. Cette classification repose principalement sur l'expérience et la connaissance approfondie de l'organisation. L'auditeur senior, maîtrisant mieux les processus internes, est capable de réaliser des audits d'efficacité, tandis qu'un auditeur junior, encore en apprentissage, se concentre davantage sur les audits de conformité.<sup>1</sup>

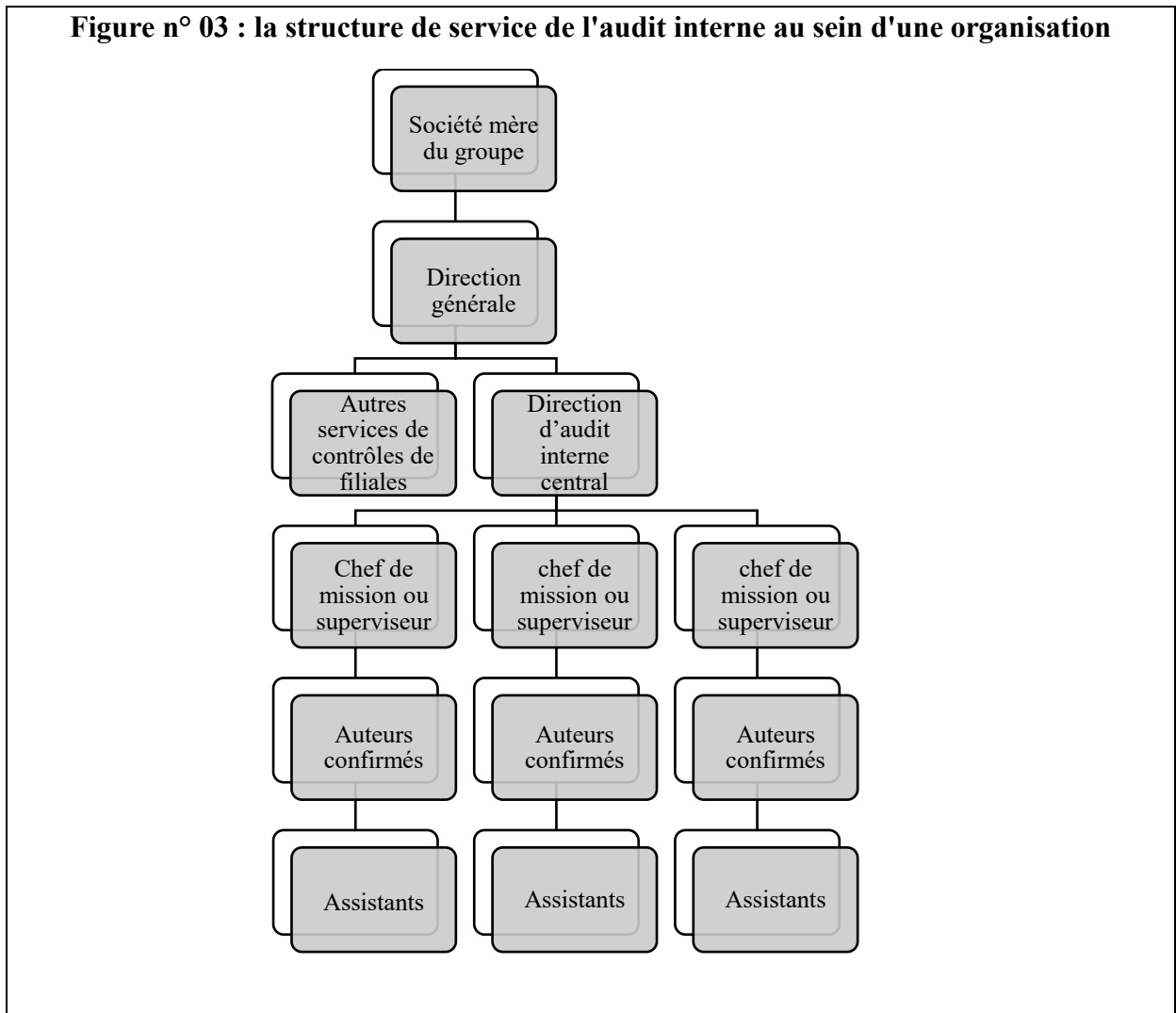
Pour qu'une fonction d'audit interne dispose d'une véritable autorité, la personne en charge doit être compétente, charismatique et reconnue par les dirigeants comme un interlocuteur crédible.

Son positionnement hiérarchique doit également refléter son importance stratégique en étant intégré aux cadres de direction plutôt qu'à un niveau subalterne. Dans le cadre de l'analyse du positionnement fonctionnel de l'audit interne au sein des organisations, le schéma suivant présente la structure typique de ce service dans son environnement organisationnel.

---

<sup>1</sup> EL HALOUI, Soukaina. CHEMLAL, Mohamed. Op.cit., p. 421.

Figure n° 03 : la structure de service de l'audit interne au sein d'une organisation



Source : BERTIN, Elisabeth. Op.cit., p.30.

La structure de l'audit interne dans une société mère est organisée autour de plusieurs niveaux hiérarchiques. La Direction générale coordonne les pratiques d'audit interne en s'assurant de leur alignement stratégique. La Direction d'audit interne centrale garantit la cohérence des méthodologies, tandis que les services de contrôle des filiales supervisent les activités spécifiques. Les rôles sont bien répartis, avec des chefs de mission à la tête des projets et des assistants responsables des tâches opérationnelles, assurant collaboration et efficacité.

### II.3.1.1. Le rattachement hiérarchique de l'audit interne

Le rattachement hiérarchique de l'audit interne détermine à qui il rend compte et à qui il transmet ses travaux essentiels, tels que son programme annuel et ses rapports. Ce positionnement influence son autorité ainsi que sa capacité à accéder aux informations et aux agents. Un rattachement à un niveau élevé renforce l'indépendance de l'audit interne,

garantissant une plus grande autonomie dans la définition de son programme ; l'exécution de ses missions et la transparence de ses conclusions.<sup>1</sup>

Son impact est particulièrement significatif lorsqu'il s'agit de signaler des cas de fraude et de corruption, assurant ainsi l'objectivité et la fiabilité des actions menées.

### **II.3.1.1.1.L'indépendance de l'auditeur interne**

L'indépendance de l'auditeur interne est un élément fondamental pour garantir une évaluation objective des actions de l'organisation. Elle est directement liée à la position de l'audit interne au sein de l'entreprise et à ses interactions avec les organes de gouvernance. Un rattachement hiérarchique à un niveau élevé est indispensable pour assurer l'autonomie de l'audit interne et éviter toute influence pouvant compromettre l'intégrité de ses analyses. Dans cette optique, un double rattachement à la direction générale pour l'aspect hiérarchique et au comité d'audit pour l'aspect fonctionnel, apparaît comme une solution efficace pour garantir cette indépendance. De plus, un accès direct et sans restriction aux organes de gouvernance permet aux auditeurs internes d'exécuter leurs missions dans les meilleures conditions, en obtenant le soutien des audités ainsi que les ressources nécessaires à l'application de leurs recommandations.<sup>2</sup>

En structurant ces relations, elles favorisent la transmission des informations essentielles à la conduite des travaux de vérification.

### **II.3.1.1.2.L'interdépendance d'audit interne de la direction générale**

L'audit interne, lorsqu'il est rattaché à la direction générale, bénéficie d'une meilleure visibilité et d'une action plus étendue au sein de l'entreprise. Son efficacité repose sur le choix du chef auditeur, qui peut être recruté en externe pour une mise en place rapide ou promu en interne pour favoriser l'évolution des talents.<sup>3</sup>

Le service d'audit interne se compose généralement de trois niveaux. À sa tête, le chef auditeur, chargé de concevoir le plan annuel, de veiller à son application et de coordonner les échanges avec les directions de l'entreprise. Ensuite, le chargé de mission supervise l'exécution du plan sur le terrain, encadre les assistants et rédige un projet de rapport destiné au chef auditeur. Enfin, les assistants mènent les investigations prévues dans le plan de travail. Le nombre d'auditeurs varie selon plusieurs critères, notamment la taille de l'entreprise et ses spécificités organisationnelles. On estime généralement qu'un auditeur est nécessaire pour 1000 employés. Dans la pratique, une structure courante se compose de :<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> L'Audit interne de et la direction de la gouvernance publique et du développement territorial de l'OCDE. *Contrôle et audit internes : assurer l'intégrité et la responsabilité du secteur public*. Paris : Centre de conférences de l'OCDE, avril 2011. Pp. 1-112. *Rapport établi dans le cadre des célébrations du 50ème Anniversaire de l'OCDE*.

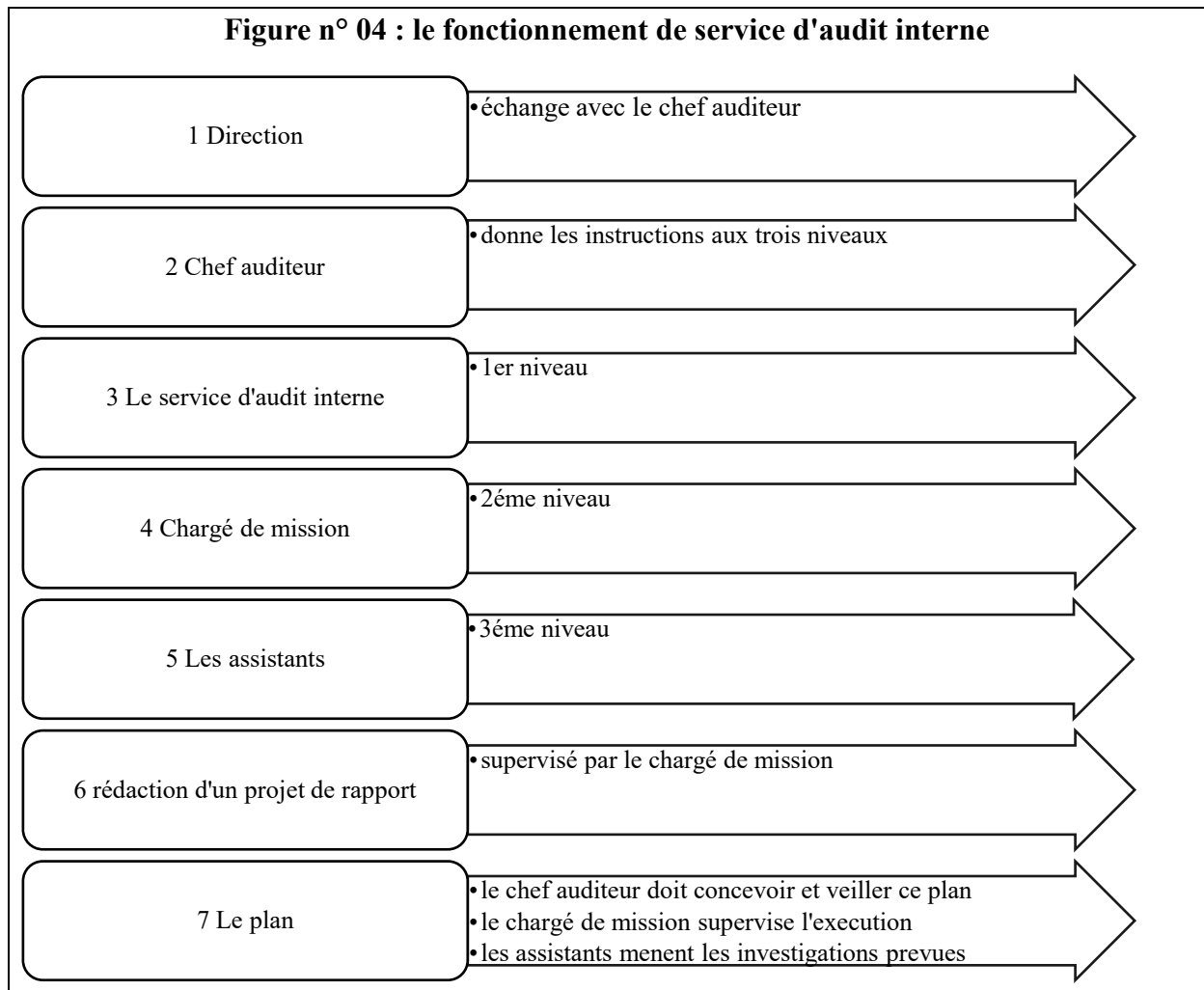
<sup>2</sup> BARHON, Loubna. ABOUELJAOUAD, Mohamed. *Indépendance de l'auditeur interne : obstacles et leviers*. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*. Mars 2019, vol 3, n° 4. Pp. 16-28.

<sup>3</sup> LIONEL, Collins. GERARD, Vallin. Op.cit., p.214.

<sup>4</sup> Ibid.,216.

- 1 chef auditeur ;
- 2 ou 3 chargés de mission ;
- 5 ou 6 assistants.

Disposer d'un effectif suffisant est essentiel pour mener à bien toutes les missions et éviter une restriction aux seuls contrôles financiers, ce qui nuirait à l'évaluation des aspects stratégiques et opérationnels. Le schéma suivant le fonctionnement facilite la compréhension du fonctionnement de service d'audit interne.



Source : établi par nos soins à l'aide des éléments précédemment cités et des ouvrages déjà cités.

### II.3.1.1.3. L'interdépendance d'audit interne au conseil d'administration ou au comité d'audit

Le rattachement de l'audit interne au conseil d'administration contribue à une meilleure circulation de l'information entre les dirigeants, les actionnaires et les administrateurs, renforçant ainsi le rôle de surveillance du conseil tout en préservant l'indépendance de l'audit interne vis-à-vis de la direction générale. Grâce à cette relation, le conseil accède à des données essentielles sur les risques ; les stratégies mises en place et les éventuelles anomalies dans le fonctionnement de l'entreprise, lui permettant d'exercer efficacement sa mission de

contrôle. L'auditeur interne, quant à lui, doit maintenir un équilibre entre ses responsabilités envers la direction générale et son engagement en matière de transparence auprès du comité d'audit, tout en veillant à la rigueur et à l'objectivité de son travail pour préserver sa crédibilité auprès des deux instances.<sup>1</sup>

L'audit interne occupe une place centrale dans la gouvernance de l'entreprise. Son rattachement hiérarchique influence directement son indépendance et sa capacité à remplir efficacement sa mission. Pour garantir son objectivité, il doit être placé sous l'autorité du plus haut niveau, avec un lien hiérarchique à la direction générale et fonctionnel au comité d'audit. Ce comité, rattaché au conseil d'administration, assure le suivi du programme d'audit interne et veille à la transparence des contrôles. Il permet à l'audit interne d'identifier et de signaler les anomalies ainsi que les risques, renforçant ainsi la fiabilité des processus.<sup>2</sup>

Une collaboration régulière entre ces deux instances assure une meilleure coordination des missions et un suivi efficace des recommandations.

### II.3.1.2. L'impact de l'audit interne sur la résilience des organisations

L'audit interne, par son apport stratégique en matière de gestion des risques et par son évaluation objective des mécanismes de contrôle, permet aux organisations d'appréhender les menaces potentielles, d'ajuster leurs approches stratégiques et d'assurer leur durabilité dans des contextes incertains. Loin de se limiter à un rôle de vérification normative, l'audit interne se positionne comme un catalyseur d'amélioration organisationnelle grâce à son aptitude à révéler les points faibles et à formuler des recommandations correctives. L'efficacité de cette fonction dépend significativement de l'expertise des praticiens. Les auditeurs internes expérimentés démontrent une capacité analytique affûtée, résultat d'une connaissance approfondie des processus organisationnels et des risques inhérents. Cette maîtrise professionnelle leur permet non seulement d'identifier plus rapidement les anomalies, mais aussi de proposer des solutions adaptées aux défis organisationnels. Leur expérience se manifeste particulièrement dans la détection des irrégularités financières, contribuant ainsi à la stabilité globale de l'organisation. De plus, leur crédibilité établie auprès des différentes parties prenantes facilite l'adoption et la mise en œuvre des mesures d'amélioration proposées.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> BOUAZIZ, SI MOHAMED. MAALEMI, TARIK. *Le triangle d'or (audit externe, audit interne et comité d'audit), comme dispositif de la gouvernance et de la qualité de l'information financière : Revue de littérature*. [En ligne]. Revue française d'économie et de gestion, février 2023, vol. 04, n°02. Pp. 84-107. Disponible sur : [www.revufreg.com](http://www.revufreg.com) (consulté le 19/04/2025).

<sup>2</sup> BOUTRIK, Souad. MEGHARI, Randa. BRAHITI, Ibtisseme. *The contribution of the audit committee in the Improvement of the quality of the internal audit*. [En ligne]. Business sciences review, June 2021. Pp. 184-204. Disponible sur : <https://asjp.cerist.dz> (consulté le 19/04/2025).

<sup>3</sup> FAITEH, Anouar. AASRI, Mohamed Rachid. EL BADRI, Lamia. *L'audit interne une étape importante vers la résilience des organisations*. [En ligne]. IJAFAME, 2024, vol. 05, Issue 9. Pp. 285-300. Disponible sur : [www.ijafame.org](http://www.ijafame.org) (consulté le 21/04/2025).

### **II.3.2. La mise en place d'un département d'audit au sein d'une entreprise**

La mise en place d'un département d'audit interne au sein d'une entreprise est une démarche stratégique qui vise à renforcer le contrôle et la transparence des opérations et contribue activement à l'efficacité et à la pérennité de l'entreprise.

#### **II.3.2.1. L'équipe d'audit interne**

La composition d'une équipe d'audit efficace combine judicieusement jeunes talents et experts confirmés soulève un paradoxe professionnel. D'une part, les jeunes auditeurs apportent des méthodes actualisées et un regard neuf, essentiels pour questionner les processus établis. D'autre part, les professionnels expérimentés offrent une expertise terrain précieuse et un jugement affûté par l'expérience. La solution réside dans une combinaison judicieuse de ces compétences, permettant d'analyse et d'expérience terrain. Cette alchimie doit cependant s'adapter aux spécificités de chaque organisation, tout en maintenant l'efficacité opérationnelle et la qualité des travaux d'audit.<sup>1</sup>

L'enjeu pour les responsables consiste donc à trouver le dosage optimal entre ces différents éléments, en fonction des besoins concrets de leur structure.

#### **II.3.2.2. La compétence des auditeurs internes**

L'auditeur interne idéal combine une expertise technique solide et des qualités humaines essentielles comme l'adaptabilité ; l'intégrité et l'objectivité. Son recrutement doit être rigoureux, s'appuyant sur des méthodes éprouvées (entretiens structurés, tests pratiques) et pouvant cibler divers profils (universitaires, experts-comptables, praticiens). Une fois recruté, un programme d'intégration complet permet son immersion progressive dans le département.<sup>2</sup>

La crédibilité des conclusions d'audit interne repose fondamentalement sur les compétences des auditeurs internes, tant au niveau individuel que collectif. La norme 1210 et ses modalités pratiques établissent un cadre exigeant chaque professionnel doit maîtriser un socle de connaissances techniques et relationnelles, tandis que l'équipe dans son ensemble doit couvrir l'ensemble des expertises requises par son champ d'intervention. L'autosuffisance en compétences apparaît ainsi comme une caractéristique déterminante des équipes d'audit performantes, leur permettant d'appréhender la diversité des missions sans recours systématique à des ressources externes.<sup>3</sup>

### **II.3.3. La dimension sociétale de la pratique d'audit interne**

L'audit se structure autour de trois axes essentiels. Premièrement, la dimension technique implique une adaptation des moyens aux spécificités de l'entreprise auditée. Deuxièmement, l'audit vise à réduire l'asymétrie d'information, un besoin qui varie selon la taille, ; la gouvernance et le réseau de parties prenantes de l'entreprise. Cette dimension

---

<sup>1</sup> BARBIER, Etienne. *L'audit interne : pourquoi ? comment*. France : les éditions d'organisation, 1989, p. 52-54.

<sup>2</sup> LAWRENCE, Sawyer. *La pratique de l'audit interne*, 2<sup>e</sup> éd. France : institut français de gestion, 1976, p. 74.

<sup>3</sup> BOUAZIZ, SI MOHAMED. MAALEMI TARIK. Op., cit, p. 95.

s'analyse notamment à travers le prisme de la théorie de l'agence, chaque organisation nécessitant une solution sur mesure pour optimiser la relation dirigeants-actionnaires. Enfin, la troisième dimension interroge le double rôle de l'audit, outil de réduction des asymétries d'information d'une part, et contributeur à l'intérêt général d'autre part.<sup>1</sup>

Cette triple approche permet de comprendre comment l'audit s'adapte aux besoins spécifiques des entreprises tout en participant au bon fonctionnement économique global.

### **II.3.3.1. Les partenaires d'audit interne**

Les partenaires de l'audit interne sont les parties prenantes clés qui interagissent directement ou indirectement avec la fonction d'audit interne, leur collaboration est essentielle pour améliorer les contrôles et contribuer à la création de valeur pour l'organisation.

#### **II.3.3.1.1. Relation avec les commissaires aux comptes**

La collaboration entre audit interne et commissaires aux comptes est essentielle, notamment pour l'évaluation des comptes clients. Alors que la direction attend de l'audit interne une analyse opérationnelle de la relation client et des processus, les actionnaires comptent sur les commissaires pour certifier la régularité comptable de ce poste du bilan. Dans la pratique, cette collaboration devrait s'organiser naturellement tout au long du processus d'audit. Dès le départ, l'auditeur interne doit prendre connaissance des conclusions des commissaires sur le contrôle interne et les points clés comme les inventaires. Inversement, en fin de mission, il leur communique les éléments pertinents pour leur certification. Parfois, certaines analyses peuvent même être menées conjointement. L'efficacité de cette collaboration repose sur un équilibre délicat : un partage d'information suffisant pour éviter les doublons et enrichir mutuellement les analyses, tout en préservant l'indépendance et les spécificités de chaque fonction. L'expérience montre que lorsque les rôles sont clairement définis et que chacun respecte le périmètre de l'autre, cette collaboration se met en place naturellement, avec plus ou moins de formalisme selon la culture de l'entreprise.<sup>2</sup>

L'important est que ce dialogue existe, car sans lui, ni les auditeurs internes ni les commissaires ne peuvent pleinement remplir leurs missions respectives.

#### **II.3.3.1.2. Relation avec les partenaires de l'intérieur de l'entreprise**

L'audit interne entretient des liens privilégiés avec certaines fonctions clés de l'entreprise, le contrôleur de gestion représente son interlocuteur naturel, partageant avec lui une culture commune et des préoccupations similaires. Les services de gestion des risques constituent également des partenaires de plus en plus stratégiques, Cette proximité fonctionnelle génère parfois des attentes paradoxales :<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Pigé, Benoît. *Qualité de l'audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations*, 1<sup>e</sup> éd. Bruxelles : groupe de Boeck s.a., 2011, p. 20.

<sup>2</sup> BARBIER, Etienne. Op., cit., p. 58-59.

<sup>3</sup> Ibid., p. 64-66.

- Les auditeurs aspirent à jouer un rôle plus actif dans l'organisation ;
- Les opérationnels souhaitent que l'auditeur mette lui-même en œuvre ses recommandations ;
- Pourtant, plusieurs raisons justifient le maintien de limites claires.

### II.3.3.2. Evaluation de la performance d'audit interne

La performance de l'audit interne se mesure à travers sa capacité à créer de la valeur pour l'organisation, en assurant une gouvernance efficace ; une maîtrise des risques et une amélioration continue des processus. Son évaluation repose sur une combinaison de critères quantitatifs et qualitatifs, alignés sur les objectifs stratégiques de l'entreprise.

L'audit interne ne constitue pas un simple supplément de coûts, mais un levier stratégique pour les organisations, complémentaire à l'audit externe. L'audit interne permet des ajustements dynamiques face aux évolutions économiques ; technologiques et réglementaires. Il ne se limite pas à la vérification, il agit comme un tiers objectif, surveillant en temps réel les actions de la direction et garantissant l'alignement avec les stratégies définies. L'audit interne est bien plus qu'une fonction de contrôle, c'est un outil de gouvernance proactive, essentiel pour garantir la conformité ; l'efficacité et la pérennité des organisations. Son indépendance et sa vision globale en font un acteur incontournable, tant dans le secteur privé que public.<sup>1</sup>

#### II.3.3.2.1. Mesurer la performance en audit interne

Pour améliorer la performance de l'audit interne, cinq outils principaux peuvent être mis en œuvre :<sup>2</sup>

- **Les indicateurs de performance** : permettent de mesurer et piloter l'efficacité à travers trois dimensions clés : l'activité ; la qualité et les coûts. Ces indicateurs, conformes à la norme 1311, identifient les dysfonctionnements et guident les améliorations ;
- **Le benchmarking** : offre une perspective comparative en analysant les pratiques d'autres organisations pour identifier les meilleures approches et optimiser les processus internes ;
- **Les enquêtes** : de satisfaction des clients constituent un troisième outil précieux, recueillant des feedbacks concrets auprès des audités pour évaluer la qualité perçue des missions et renforcer la relation de confiance ;

---

<sup>1</sup> AMIRI, IMANE. SEKAKI, YASSINE. HAINOUS, MOURAD. ZAAM, HOURIA. « Déterminants de la qualité de l'audit interne : que dit la littérature académique et professionnelle ? ». [En ligne]. Revue Française d'Economie et de Gestion, 2021, vol. 02, N° 6. Pp. 216-235. Disponible sur : [www.revuefreg.fr](http://www.revuefreg.fr) (consulté le 22/04/2025).

<sup>2</sup> KALACHE, Meryem. *Evaluation de la performance de l'audit interne au sein de l'entreprise NAFTAL*. Journal d'études avancées en finance et comptabilité. [En ligne], mai 2021, vol. 04, n°01. Pp. 16-28. Disponible sur : <https://asjp.cerist.dz> (consulté le 23/04/2025).

- **Les enquêtes d'opinion** : se concentrent spécifiquement sur la qualité des rapports d'audit, en évaluant leur pertinence, leur utilité et l'opérationnalité de leurs recommandations.
- **L'audit de l'audit interne** : assure une évaluation globale de la fonction, combinant des revues internes régulières et des évaluations externes indépendantes réalisées au moins tous les cinq ans.

Cette dernière approche, qui peut prendre la forme d'une certification complète ou d'une autoévaluation validée externe, garantit la conformité aux normes professionnelles et favorise une amélioration continue. Ces outils forment un système cohérent pour renforcer l'efficacité ; la crédibilité et la valeur ajoutée de la fonction d'audit interne au sein des organisations.

#### **II.3.3.2.2. Indicateur de performance d'entreprise**

Un indicateur de performance se définit comme une mesure quantitative permettant d'évaluer de manière objective l'économie ; l'efficacité et l'efficacité des programmes mis en œuvre. Pour remplir pleinement leur rôle, ces indicateurs doivent répondre à plusieurs critères fondamentaux. Ils doivent avant tout présenter une pertinence directe avec les objectifs des programmes qu'ils visent à évaluer. Leur conception doit respecter des principes rigoureux : représentativité ; spécificité ; mesurabilité ; accessibilité ; réalisme et précision. La comparabilité constitue une caractéristique essentielle, permettant à la fois des analyses temporelles et des comparaisons entre différents services d'une organisation. Cependant, cette exigence de qualité doit être pondérée par un impératif de rentabilité, évitant des coûts de collecte disproportionnés par rapport à l'utilité des données recueillies. Ainsi conçus et utilisés, les indicateurs de performance deviennent un outil décisionnel précieux, à condition de maintenir un équilibre entre exhaustivité et pragmatisme dans leur mise en œuvre.<sup>1</sup>

Les indicateurs de performance constituent un élément clé de l'audit interne, permettant de transformer des observations qualitatives en données quantifiables et actionnables.

#### **II.3.3.2.3. Les principaux domaines couverts par l'audit interne**

L'audit interne englobe un large éventail de domaines visant à évaluer et améliorer l'efficacité des contrôles ; la performance opérationnelle et la conformité de l'organisation. Parmi ses principaux champs d'action figure :<sup>2</sup>

- **La fiabilité des systèmes d'information** : qui consiste à auditer les processus de collecte, de traitement et de diffusion des données financières et opérationnelles afin d'en garantir l'exactitude et l'intégrité ;
- **Le respect des politiques, plans, procédures, lois et réglementations** : où l'audit vérifie la conformité aux règles internes et externes ayant un impact significatif sur les activités et les reporting ;

---

<sup>1</sup> TOUNKARA, Moriba. *Audit de la performance : un outil d'évaluation du contrôle de gestion*. Paris : Harmattan, 2023, p. 24.

<sup>2</sup> LIONEL, Collins. GERARD, Vallin. Op.cit., p. 189.

- **L'utilisation économique et efficace des ressources ainsi qu'à la préservation du patrimoine** : évaluant si les moyens sont optimisés et les actifs protégés ;
- **L'adéquation des objectifs opérationnels et l'efficacité des résultats** : en s'assurant que les cibles sont clairement définies et que les procédures de contrôle permettent d'atteindre les performances attendues.

Ces domaines contribuent à une gestion rigoureuse, transparente et performante de l'organisation. Au-delà de ces quatre domaines fondamentaux, il est important de souligner que l'audit interne évolue aujourd'hui vers une approche plus proactive et prédictive. Les auditeurs ne se contentent plus de constater les écarts, mais anticipent les risques futurs grâce à des outils d'analyse avancée. Cette évolution transforme progressivement l'audit interne en un véritable partenaire stratégique, la fonction s'inscrit ainsi pleinement dans la dynamique de performance globale de l'entreprise.

### Conclusion

Ce chapitre a permis d'explorer les différentes facettes d'une mission d'audit interne, depuis sa planification jusqu'à la communication de ses résultats, en passant par les méthodes et outils qui en garantissent l'efficacité. Nous avons vu que la réussite d'un audit interne repose sur une méthodologie rigoureuse, articulée autour de plusieurs étapes clés. L'utilisation d'outils adaptés permet d'optimiser la collecte et l'analyse des données, tout en assurant la pertinence des recommandations. Par ailleurs, ce chapitre a mis en lumière le rôle stratégique de l'audit interne au sein des organisations. Bien positionné, il ne se limite pas à un simple contrôle de conformité, mais contribue activement à la performance globale de l'entreprise. Enfin, l'audit interne revêt une dimension sociétale croissante, en s'inscrivant dans des enjeux plus larges tels que la transparence, l'éthique et la responsabilité des entreprises. En synthèse, l'audit interne apparaît comme une fonction indispensable, à la fois garante de la maîtrise des risques et catalyseur d'amélioration continue. Son évolution vers des approches plus prédictives et intégrées, soutenues par les nouvelles technologies, en fait un levier essentiel pour les organisations soucieuses de performance durable. Dans le chapitre suivant, nous passerons de la théorie à la pratique en analysant des cas concrets d'audit interne au sein d'entreprises publiques économiques, cette investigation empirique permettra de confronter les principes théoriques aux réalités opérationnelles.

**Chapitre III :**  
**évaluation de la**  
**pratique de l'audit**  
**interne au sein des**  
**EPE : résultats des**  
**entretiens**

## Introduction

Dans ce dernier volet, notre attention se porte sur l'appréciation de la manière dont l'audit interne est mis en œuvre au cœur des entreprises publiques économiques. Au moyen d'une étude fouillée, nous aspirons à saisir son agencement, ses approches et son influence, tout en soulignant les enjeux et les possibilités de perfectionnement. Pour commencer, nous allons exposer la démarche de recherche que nous avons suivie. L'analyse qualitative s'appuie sur des discussions approfondies avec des experts du domaine. Nous traiterons de la manière dont le guide d'entretien a été élaboré, du déroulement de la collecte des informations et des défis surmontés. Par ailleurs, nous décrirons les organisations qui ont pris part à cette investigation, pour bien situer les conclusions tirées.

La partie suivante se penche sur la façon dont l'audit interne est agencé et sur les manières de faire couramment adoptées. On y regarde de près sa place au sein des sociétés publiques, les instruments dont il se sert et les démarches suivies pour garantir une supervision méthodique et bien encadrée. Cet examen aide à identifier les défis que pose son activité et à mesurer son influence sur la gestion des organisations. Enfin, la dernière section explore l'intégration de l'audit interne et les perspectives d'amélioration. Nous analysons la manière dont cette fonction évolue et les opportunités qui pourraient renforcer son efficacité. Des améliorations sont proposées pour optimiser son rôle et mieux répondre aux exigences croissantes de transparence et de performance.

Dans le cadre de cette recherche, notre objectif est de présenter une perspective claire et équilibrée sur la manière dont l'audit interne est réellement mis en œuvre au sein des entreprises publiques économiques. L'examen des données recueillies met en lumière des pistes d'amélioration et invite à une discussion sur les ajustements envisageables, pour que cette activité puisse exercer pleinement son influence déterminante au sein des organisations.

### III.1. Méthodologie de la recherche

Chaque démarche de recherche s'appuie sur un ensemble de processus et de méthodes conçus pour éclaircir les interrogations posées. L'ambition première de toute étude est de concevoir des idées qui enrichissent notre compréhension des mécanismes qu'elle examine. Cette façon de faire s'articule autour d'une analyse rigoureuse, combinant une perspective théorique avec une exploration concrète du terrain.<sup>1</sup>

#### III.1.1. Type de recherche

Plutôt que de simplement compiler des chiffres, nous avons choisi d'aller à la rencontre de la réalité humaine derrière ce sujet. La démarche qualitative s'est construite comme une immersion progressive. « *La qualité est ce qui fait qu'une chose est ce qu'elle est, et non ce que les autres sont.*<sup>2</sup> » Dans les recherches qualitatives, l'accent est mis surtout sur les

---

<sup>1</sup> BOUTILLIER, Sophie. COGUEL D'ALLONDANS, Alban. LABERE, Nelly. UZUNIDIS, Dimitri. *Méthodologie de la thèse et du mémoire*, 2<sup>e</sup> éd. France : studyrama, 2005, p. 79.

<sup>2</sup> DUMEZ, Hervé. *Qu'est-ce que la recherche qualitative*. [En ligne]. AEGIS le Libellio a'. 2011, vol. 7, n° 04. Pp. 47-58. Disponible sur : <http://crg.polytechnique.fr/v2/aegis.html#libellio> (consulté le 30/04/2025).

personnes, ce qu'elles pensent, disent et font, et comment elles interagissent, toujours en tenant compte du contexte ou d'une situation particulière. Contrairement à cela, les recherches quantitatives se concentrent plus sur les éléments mesurables. Les personnes ne deviennent importantes que si ces éléments sont assez précis pour comprendre quelque chose, et c'est ce qui rend cette étude différente par :<sup>1</sup>

- La base des significations exprimées par des mots ;
- La collection résulte de données non standardisées et classées en catégories ;
- L'analyse menée par conceptualisation.

Cette méthodologie met en valeur l'importance des significations et de la conceptualisation, offrant une analyse approfondie et nuancée des phénomènes étudiés.

### **III.1.2. Justifier le choix méthodologique**

Le choix d'une approche qualitative pour évaluer la pratique de l'audit interne au sein des entreprises publiques économiques algériennes repose sur plusieurs justifications fondamentales.

Tout d'abord, nous considérons que l'audit interne ne se limite pas à une simple vérification des procédures, il implique une dimension stratégique et organisationnelle qui nécessite une compréhension approfondie du contexte dans lequel il est appliqué.

Ensuite, la nature même de l'audit interne dans ces entreprises requiert une approche exploratoire afin d'identifier les forces et les limites des mécanismes mis en place. En recueillant des témoignages et des observations directes.

Enfin, cette méthodologie nous permet non seulement de mettre en lumière les réalités du terrain, mais aussi de proposer des pistes d'amélioration fondées sur une réflexion critique et contextualisée, en donnant la parole aux acteurs concernés.

Ainsi, l'adoption d'une approche qualitative dans notre travail de recherche est pleinement justifiée par la nécessité de comprendre en profondeur les pratiques réelles de l'audit interne, d'en évaluer les effets et d'explorer les possibilités d'évolution adaptées au contexte des entreprises publiques économiques en Algérie.

Les études qualitatives offrent plusieurs avantages pour ce type de sujet. Elles permettent de comprendre les comportements, les pensées et les interactions des individus dans toute leur complexité, en les analysant dans leur contexte. Grâce à leur souplesse, elles s'adaptent facilement aux imprévus et aux situations variées, rendant la collecte des données plus riche et pertinente.

---

<sup>1</sup> DAHAK, Abdenmour. KARA, Rabah. *Le mémoire de master : du choix du sujet à la soutenance*. 2<sup>e</sup> éd. Tizi Ouzou : édition el-amel, 2022, p. 68-69.

En optant pour cette approche, nous nous assurons de produire une évaluation à la fois approfondie et ancrée dans la réalité du terrain.

### **III.1.3.Méthode de collecte de données**

La méthode de collecte de données dépend des objectifs et du type d'étude menée, et c'est précisément pour capter cette complexité que nous avons opté pour une approche qualitative visant à recueillir des données riches et détaillées sur la pratique réelle de l'audit interne au sein des entreprises publiques économiques, et pour comprendre en profondeur les perceptions et les méthodes de travail ainsi les défis rencontrés par les auditeurs internes.

#### **III.1.3.1. Entretien semi-directif**

L'entrevue semi-structurée est une approche courante pour amasser les témoignages des personnes concernées sur leurs vécus et leurs pratiques de tous les jours. Préparée minutieusement avec un document de référence, elle s'appuie sur des interrogations ouvertes. Ce genre d'échange laisse l'interlocuteur se raconter à sa guise, tout en étant ramené au sujet par le chercheur si besoin. Les interventions visent à éclaircir certains points et à ne pas perdre de vue les buts de l'étude, tout en conservant une part de naturel et de ressenti personnel.<sup>1</sup>

Nous avons jeté notre dévolu sur l'entrevue semi-structurée, car elle s'est avérée être la technique la plus appropriée pour explorer notre sujet en profondeur. Cette façon de faire nous aide à obtenir des informations qualitatives riches et détaillées sur cette pratique. Ce type d'entrevue donne beaucoup de latitude, encourageant les participants à partager leurs points de vue sans contrainte.

#### **III.1.3.2. Guide d'entretien**

Lors des entretiens semi-directifs, nous avons élaboré un guide d'entretien pour mener de manière structurée ces entretiens tout en laissant de la place à la spontanéité, et comprendre le fonctionnement réel de la mission d'audit interne à travers le regard des professionnels du secteur (voir l'annexe 01).

Dans ce qui suit, nous présentons les différentes étapes que nous avons suivies pour élaborer le guide d'entretien. Pour commencer, nous avons débuté par une présentation succincte de nous-même, en veillant à garantir la confidentialité des échanges, et en précisant que les informations collectées soient exclusivement utilisées à des fins de recherche académique.

Nous avons défini les modalités de déroulement, en indiquant, à titre d'exemple, que l'entretien dure approximativement entre 45 et 60 minutes. Nous avons obtenu l'accord du participant pour la prise de notes, afin d'assurer une retranscription précise des échanges.

---

<sup>1</sup> FOUURIAT, Michel. *Sociologie des organisations*. 2<sup>e</sup> éd. Paris : Pearson education, 2007, p. 61-62.

De plus, pour structurer efficacement les objectifs sous forme de questions ouvertes, nous avons favorisé l'expression libre des répondants tout en maintenant le cadre de l'étude. En outre, pour structurer un guide d'entretien de manière efficace, nous avons divisé le contenu en parties bien définies. En commençant par des questions introductives qui visent à mettre à l'aise le participant, comme des questions générales et contextuelles.

Encore, on a progressé graduellement vers des questions plus ciblées et approfondies, permettant d'explorer les aspects du sujet étudié. Pour faciliter la clarification et l'approfondissement des réponses, on a utilisé des formulations encourageant l'interlocuteur à développer davantage ses idées et à fournir des réponses plus détaillées et nuancées.

Enfin, nous avons testé le guide d'entretien avec une personne avant son utilisation officielle, à notre directeur de mémoire pour garantir la réalisation correcte de ce guide.

### **III.1.3.3. Méthode d'analyse**

L'analyse et l'interprétation des données recueillies exigent une attention particulière, et le temps requis dépend essentiellement du volume des données et de la méthode d'analyse choisie. Ce délai peut varier selon l'expérience de l'étudiant, il est également nécessaire de réfléchir dès le début du mémoire aux éléments susceptibles d'être discutés en conclusion, afin de gagner en efficacité lors de la phase finale de rédaction.<sup>1</sup>

Dans cette optique, il est indispensable de mettre en place un planning réaliste et structuré, d'en anticiper les imprévus, analyser en détail chaque étape du mémoire et tenir compte des éventuelles difficultés documentaires.<sup>2</sup>

### **III.1.4. Limites et biais méthodologiques**

Comme tout travail de recherche, le nôtre présente certaines limites que nous avons pu constater au fil de sa réalisation. Il nous paraît important de les mentionner, car elles peuvent influencer la portée des résultats obtenus et ouvrent la voie à une lecture plus réfléchie de nos conclusions.

Une des limites majeures réside dans l'accès limité à l'information. Pour le domaine de l'audit interne, notamment dans le cadre des EPE, il s'agit d'un sujet encore tabou. Certaines entreprises hésitent à livrer des données confidentielles de peur de nuire à leur image ou de dévoiler des faiblesses de leur dispositif de contrôle.

Les contraintes du temps et des ressources ont restreint l'exploration de certaines dimensions de l'étude, par exemple la comparaison entre secteurs d'activité. Ces contraintes sont inhérentes à tout travail universitaire opéré dans un cadre contraint en temps et en

---

<sup>1</sup> PAQUET, Pierre. *Le mémoire de fin d'études méthodes et outils pour une rédaction à forte valeur ajoutée*. Caen : les éditions management et société EMS, 2018, p. 17.

<sup>2</sup> Ibid., p. 18.

ressources. Malgré cela, toutes les précautions ont été prises pour assurer la fiabilité des données collectées tout comme la rigueur de l'analyse notamment :

- L'exploitation d'un guide d'entretien structuré ;
- Préservation de l'anonymat des répondants ;
- Croisement des informations lorsqu'il a été possible pour qu'elles soient utilisées scrupuleusement.

### **III.1.5. La collecte de donnée**

La constitution de la base de données représente l'un des fondements invariants de notre projet de recherche, car elle nous a permis d'une manière à la fois riche et hautement significative. Des entretiens semi-directifs ont été privilégiés afin de s'assurer des échanges de grande qualité, tout en laissant le loisir aux personnes rencontrées d'exposer pleinement leur point de vue. Pour privilégier la véracité des données recueillies, les entretiens ont été enregistrés avec le consentement des personnes réunies, et retranscrits sous forme de notes prises durant l'entretien.

Une fois les entretiens réalisés, les données ont été soigneusement organisées et analysées. La transcription a permis d'identifier les thèmes principaux et de structurer les informations recueillies, pour permettre de mieux comprendre les dynamiques étudiées. La phase de collecte de donnée a été confrontée à plusieurs difficultés, que l'on peut regrouper comme suit :

#### **• Taux de réponse limité**

Sur une dizaine d'entreprises contactées dans la wilaya de Béjaïa, seules cinq ont accepté de participer à l'étude, soit un taux d'acceptation de 50 %. Les autres ont justifié leur refus principalement par l'absence de cellule d'audit interne.

#### **• Contraintes de déplacement**

Les trajets entre les différentes entreprises ont été longs et fatigants, notamment à cause du manque de moyens de transport adaptés et de l'accessibilité difficile de certaines entreprises, l'usage du GPS et des recherches sur le terrain ont été souvent nécessaires.

#### **• Gestion du temps**

En raison des déplacements, du temps d'attente à l'accueil entre 15 et 30 minutes, et de la durée des entretiens de 40 à 50 minutes chacun, il était difficile de réaliser plus d'un à deux entretiens par jour.

#### **• Attente et accès limité aux locaux**

Dans certaines entreprises, il a fallu attendre pour longtemps avant d'être reçu, ce qui a parfois désorganisé le planning prévu des visites.

• **Exigences de confidentialité**

Plusieurs responsables ont insisté sur le respect du secret professionnel, certains ont accepté de montrer des documents sans autoriser leur reproduction, tandis que d’autres ont seulement décrit verbalement les procédures.

• **Compréhension des questions**

Même si la majorité des répondants ont collaboré positivement, certains ont eu du mal à comprendre certaines questions. Il a donc fallu expliquer pour assurer une bonne compréhension.

Malgré ces contraintes, les données obtenues sont jugées suffisantes, fiables et riches, permettant une analyse pertinente de la pratique de l’audit interne au sein des EPE interrogées.

**III.1.6. Présentation des entreprises interviewées**

Dans le cadre de cette étude, les entreprises sélectionnées sont situées dans la wilaya de BEJAÏA, une région à forte activité économique, notamment dans les secteurs de l’industrie. Ce choix géographique permet d’analyser les pratiques d’audit interne dans un environnement marqué par des spécificités locales et par une dynamique économique propre aux entreprises publiques économiques opérant dans cette région.

Le tableau ci-dessous présente un aperçu des entreprises étudiées et permet de mieux comprendre les spécificités de chaque entreprise.

**Tableau n° 07 : caractéristiques des entreprises interrogées**

Entreprises Interviewées	Localisation du Groupe	Secteur d’activité	Année de création des filiales
B. L. SPA	Blida	Fabrication Du Matériaux D’isolation	1933
F. SPA	Constantine	Conception, Fabrication de Grues Bâtiments, Épandeuse à liant et Bennes à béton	1973
C-E	Annaba	Travaux Des bâtiments tous Corps d’état	1993
D. unité BEJAÏA	Alger	Distribution Des Matériaux	2016
C.S.BEJ.	Alger	Production D’emballages	2017

Source : établi par nos soins sur la base des informations collectées.

En somme, nous avons essayé de parcourir cette section méthodologique en posant les fondements nécessaires à la conduite rigoureuse de l'étude portant sur l'évaluation de la pratique de l'audit interne au sein des EPE. Le choix d'une recherche qualitative, fondée sur des entretiens semi-directifs, a été tout approprié en ce qui concerne le but de la recherche, qui vise à interroger et à éclairer les perceptions, ainsi que la pratique et le cœur de l'enjeu de l'audit interne dans les EPE. Par la même occasion, cette perspective méthodologique constitue le cadre adéquat pour appréhender les données collectées qui sont proposées dans la section suivante, qui vise à nous donner un diagnostic critique de la pratique de l'audit interne, à partir de données concrètes collectées sur le terrain.

En définitive, cette première section met en évidence la méthodologie adoptée pour faire progresser notre étude en faisant ressortir les outils utilisés, les difficultés rencontrées dans le terrain, mais également la structure du guide d'entretien et en présentant les entreprises interviewées au fur et à mesure. Dans cet esprit méthodologique, nous nous penchons à présent sur les résultats des entretiens réalisés. Pour faciliter la lecture et l'analyse, nous avons fait le choix d'en organiser la présentation en deux sections complémentaires. La première, intitulée « organisation de la fonction d'audit interne et pratiques professionnelles », permet d'évoquer les modalités de mise en place, de structuration et de fonctionnement de la fonction qui nous intéresse. La deuxième est, intitulée « intégration de la fonction d'audit interne et perspectives d'amélioration », propose d'étudier l'impact réel de la fonction d'audit, ses interactions avec les autres services ainsi que les voies envisagées pour son amélioration.

### **III.2. Organisation de la fonction d'audit interne et pratiques professionnelles**

La deuxième section concerne l'organisation de la fonction d'audit interne et les pratiques professionnelles liées aux entreprises interrogées. Sur la base des réponses obtenues lors des entretiens, nous visons à cerner la structuration de la fonction, son positionnement hiérarchique et les étapes des missions d'audit. Il s'agit également d'identifier les outils, les normes de référence et les méthodes d'évaluation mises en œuvre par les auditeurs internes dans le cadre de l'exercice de leur mission. Plusieurs entretiens ont été réalisés avec des auditeurs internes dans cinq entreprises publiques économiques, chefs de service et responsables départementaux impliqués dans la fonction d'audit interne et de contrôle.

#### **III.2.1. Contexte général et expérience personnelle de l'auditeur**

Dans cette sous-section, nous présentons les éléments liés au parcours professionnel des auditeurs internes interrogés, leurs expériences dans le domaine, ainsi que les conditions dans lesquelles ils ont intégré la fonction. Cette étape permet de situer le profil des personnes chargées de l'audit interne et de mieux comprendre leur perception de leur rôle au sein de l'organisation, nous présentons les informations sous forme de questions-réponses, en suivant la structure du guide d'entretien.

**-Question n° 01 : Depuis combien de temps travaillez-vous dans votre établissement ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Les personnes interrogées justifient d'une expérience professionnelle significative au sein de leurs entreprises, le tableau suivant synthétise les informations relatives aux personnes que nous avons interrogées, mettant en évidence leurs expériences professionnelles au sein de leurs entreprises ainsi que dans la fonction d'audit interne.

**Tableau n° 08 : informations sur les personnes interviewées**

L'interviewé	Expérience dans l'audit (années)	Expérience dans l'entreprise(années)	Durée de l'entretien(minutes)
<i>Participant de C.S.BEJ.</i>	6ans et 14ans respectivement	6ans et 14ans respectivement	60 min
<i>Participant de B.L. SPA</i>	8 ans	8 ans	45 min
<i>Participant de F. SPA</i>	8 ans	8 ans	60 min
<i>Participant de C-E</i>	8 ans	12 ans	50 min
<i>Participant de D. unité BEJAÏA</i>	26 ans	28 ans	45 min

Source : établi par nos soins sur la base des informations collectées.

Nous observons que plusieurs participants possèdent une expertise solide, avec des parcours allant de 8 à 26 ans dans l'audit et jusqu'à 28 ans dans leurs entreprises. L'un des répondants se distingue particulièrement par une expérience approfondie, apportant une vision historique précieuse. Cette diversité d'expériences enrichit notre analyse et permet une meilleure compréhension des dynamiques de l'audit interne au sein des entreprises publiques économiques.

**-Question n° 02 : Depuis quand la fonction d'audit interne a-t-elle été mise en place dans votre établissement ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Dans le cadre de l'étude de l'audit interne dans diverses entreprises, nous avons collecté des données sur l'année d'entrée des participants, le poste occupé, et l'année de mise en place de la fonction d'audit interne. Le tableau ci-dessous présente ces informations pour plusieurs organisations.

**Tableau n° 09 : profil des participants et date de mise en place de la fonction d'audit interne dans les EPE interviewées**

Entreprises	Poste occupé	Année de mise en Place de la fonction
C.S.BEJ.	Chef de service et Chef de département D'audit interne	Depuis 2011
B. L. SPA	Auditeur interne	2018 (après période De contrôle de Gestion)
F. SPA	Auditeur interne	2012 (structuration Officielle Rattachement aux Finances auparavant)
C-E	Auditeur interne	1995
D. unité BEJAÏA	Auditeur interne	1990

Source : établi par nos soins sur la base des informations collectées.

L'analyse met en évidence des différences dans l'intégration de l'audit interne selon les entreprises, certaines l'ayant adopté dès les années 1990, tandis que d'autres l'ont structuré plus récemment. Ces écarts reflètent une évolution progressive de la reconnaissance de l'audit et la mise en place de cette fonction dépend des besoins spécifiques et du degré de maturité de chaque organisation.

**- Question n° 03 : Pourriez-vous décrire votre rôle (en tant qu'auditeur interne ou membre de la cellule d'audit) ainsi que votre expérience dans ce domaine ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Dans l'une des entreprises, l'auditeur est chargé de formuler des recommandations d'amélioration, nécessitant une connaissance approfondie de divers services. Par contre, dans une autre deuxième, l'accent est mis sur le renforcement du contrôle interne en collaboration étroite avec le PDG. D'autres offrant une expérience diversifiée, ou encore visant à minimiser les risques d'erreur en proposant des solutions transparentes et en servant d'exemple aux autres services. La dernière catégorie se concentre sur le contrôle mensuel de la trésorerie, des ventes, de la logistique et des opérations, assurant ainsi une gestion efficace et une maîtrise globale des services.

Il est intéressant de noter que chaque entreprise accorde une importance variable à l'amélioration des processus. Chaque approche d'audit reflète une stratégie bien définie, orientée soit vers l'amélioration des processus, soit vers le renforcement du contrôle interne. L'accent mis sur la transparence et la minimisation des risques montre une volonté de structuration et de fiabilité. Toutefois, l'efficacité de ces méthodes dépend en grande partie de leur application réelle au sein des entreprises. Sans une prise en compte sérieuse des recommandations des auditeurs, ces efforts peuvent rester théoriques.

**- Question n° 04 : Avez-vous suivi des formations spécifiques en audit interne ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

La participation aux formations en audit interne varie selon les entreprises, entre celles qui organisent des séminaires et des formations internes pour leurs auditeurs et celles qui ont investi dans des formations spécifiques. En 2020 une de ces entreprises a dépensé 500 000 dinars pour une formation centrée sur la rédaction de rapports et les bases de l'audit interne. On trouve dans d'autres entreprises que l'accent est mis sur les formations axées sur la conformité et la qualité. Un écart est observé dans l'une des entreprises interviewées où seule la cheffe de département a été formée. Enfin, quelques auditeurs ont affirmé qu'ils avaient suivi plusieurs formations spécialisées, renforçant ainsi leurs compétences et leurs expertises.

Dans toutes les entreprises, des formations générales ou spécifiques, soit en audit, soit en prenant en considération d'autres métiers connexes comme le contrôle qualité, pour envisager son inscription au champ de l'audit. En effet, il semble que les entreprises publiques économiques souhaitent professionnaliser encore plus l'audit interne, par des formations visant à améliorer les compétences techniques des auditeurs.

**- Question n° 05 : Comment avez-vous été recruté(e) pour ce poste ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Le processus de recrutement des auditeurs internes n'est pas identique d'une entreprise à l'autre, car, selon les cas, certaines ont eu recours à l'ANEM après avoir passé par plusieurs professions, d'autres ont opté pour un recrutement direct, et il y en a même qui ont été recrutés en externe.

Le recrutement direct traduit une approche plus ciblée, potentiellement axée sur des compétences spécifiques jugées essentielles. L'embauche externe, quant à elle, peut être motivée par un besoin d'apport de nouvelles perspectives et de méthodes innovantes.

**- Question n° 06 : Qu'est-ce qui vous motive le plus dans votre fonction d'auditeur interne ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Dans les entreprises étudiées, ce qui attire l'auditeur interne est la diversité des missions et le besoin de s'enrichir en permanence, par le statut, de salaire et de pluridisciplinarité, la curiosité, ou encore la résolution des problèmes et de se sentir au centre du projet.

Aborder les motivations des auditeurs internes, c'est parler de l'humanité de ces personnes, car ce sont non seulement des professionnels, mais aussi des personnes qui cherchent à progresser, à rendre service et à se sentir en phase avec leur environnement. Leur travail s'articule à ce qu'ils sont, ce qu'ils pensent et ce qu'ils aspirent à devenir. Pour bien cerner l'audit interne, il faut également connaître les êtres humains qui le pratiquent.

### **III.2.2. Création et positionnement de la cellule d'audit interne**

Cette partie vise à mieux comprendre les circonstances de la création de la cellule d'audit interne dans les entreprises interrogées, ainsi que son intégration organisationnelle et ses modalités de fonctionnement.

**- Question n° 01 : Selon vous, la création de la cellule d'audit interne était-elle une nécessité ou une réponse à une obligation légale ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

À travers l'analyse des réponses de diverses entreprises, il est clairement apparu que la création de la cellule d'audit interne est envisagée par les acteurs comme un impératif à la fois fonctionnel et réglementaire. Pour certaines, elle est d'abord une nécessité qui permettra de mieux garantir la maîtrise des procédures de gestion. D'autres avaient le regard partagé entre l'obligation réglementaire et la nécessité. Ce double regard s'illustre en particulier dans la distinction entre la perception du directeur de l'unité, où le dispositif apparaît comme un impératif à respecter, et la vision de l'auditeur pour qui s'agit d'un outil indispensable au bon déroulement de sa mission. Certaines entreprises rappellent la résolution de conseil d'administration dans cette décision.

Réellement, cette cellule d'audit interne est installée et créée par une obligation légale dans toutes les entreprises publiques économique. Répondre à cette exigence est inéluctable pour les enjeux de ces entreprises et pour instaurer la culture de contrôle dans les entreprises. En d'autres termes, bénéficier des vertus de cette fonction et de changer la cette conception purement légale en une conception axée sur les bénéfices et les répercussions positives de cette fonction sur la performance et la protection de cette catégorie d'entreprises.

**- Question n° 02 : Comment les autres services ont-ils réagi à sa mise en place ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

La perception de l'audit interne a évolué au sein des entreprises interrogées. Certaines l'ont accueilli de manière neutre, le voyant comme un outil d'accompagnement des processus internes. D'autres ont d'abord exprimé une méfiance, assimilant l'audit à un contrôle strict, avant de reconnaître progressivement sa valeur dans l'amélioration des pratiques. Un groupe d'entreprises l'a accepté favorablement, malgré quelques réserves initiales. Enfin, dans certains cas, l'image de l'audit comme un « gendarme » s'est atténuée avec le temps, laissant place à une meilleure compréhension de son rôle préventif et constructif.

Dans toutes les entreprises interrogées, l'audit interne dans ce premier temps a été vu comme un invité indésirable, comme un élément restrictif de plus pour les autres services. Sa familiarisation dépend principalement des comportements des auditeurs internes et de leurs facultés à se présenter comme une fonction d'accompagnement pour les autres services, jouant ainsi un rôle préventif plutôt que curatif, effaçant aussi les postions sceptiques et donnant confiance tant pour les autres fonctions que pour l'administration générale.

**- Question n° 03 : Comment est structurée la cellule d'audit interne dans votre entreprise ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Dans deux entreprises, la fonction d'audit ne compte qu'un auditeur. Dans la seconde entreprise, l'auditeur rapporte au PDG. À l'opposé, certaines entreprises possèdent un chef de département et un chef de service spécialisés d'audit. D'autres encore unissent en toute confiance la fonction d'audit interne à celles des contrôleurs de gestion.

Cette diversité de structuration révèle un manque d'harmonisation et parfois une sous-estimation de la fonction d'audit interne. Confier cette mission à une seule personne ou la fusionner avec le contrôle de gestion peut compromettre son indépendance, tandis que sa dépendance directe au PDG pose la question de l'objectivité.

**- Question n° 04 : À quelle hiérarchie est-elle rattachée (direction générale, conseil d'administration, etc.) ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Au sein des sociétés intégrées, la cellule d'audit interne est généralement de rattachement à la direction générale ou au PDG. Deux sociétés déclarent un rattachement direct au PDG, deux citent la direction générale, et une seule société évoque un double rattachement à la fois à la direction générale et au conseil d'administration.

Ces différentes configurations montrent qu'ils ajustent le positionnement de l'audit interne en fonction de leur structure organisationnelle. Mais dans toutes les entreprises interrogées, la fonction d'audit interne jouit d'une indépendance lui permettant d'agir en faveur de la direction générale ou du conseil d'administration.

**- Question n° 05 : Comment est déterminé le budget annuel ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Dans l'ensemble des entreprises interrogées, l'élaboration budgétaire repose principalement sur des indicateurs internes, tels que les bénéfices réalisés, les prévisions d'activité et les plans de charge. La majorité des organisations adopte une approche prévisionnelle alignée sur leurs objectifs stratégiques. Cependant, certaines entreprises privilégient un modèle fondé sur des financements ponctuels de l'État plutôt qu'un budget structuré annuellement.

L'analyse de ces pratiques révèle que la mise en place d'une budgétisation prévisionnelle permet de mieux contrôler les dépenses et d'optimiser les investissements en fonction de leurs objectifs, soulignant ainsi l'importance d'une gestion budgétaire adaptée à leurs besoins et à leurs contraintes.

**- Question n° 06 : Disposez-vous d'un comité d'audit ? Si oui, quel est son rôle ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

La présence d'un comité d'audit trouvé dans une entreprise est structurée : vingt auditeurs supervisent les missions au sein des filiales. Une autre a récemment instauré un comité visant à contrôler les travaux des auditeurs internes. Deux structures possèdent également un comité, pour contrôler les audits des filiales également. L'autre organisation, quant à elle, n'a pas mis en place de comité d'audit.

Toutes les entreprises interrogées possèdent des comités d'audit, à l'exception d'une entreprise, ce qu'on peut comprendre, que la gestion des travaux d'auditeurs internes est supervisée par les comités d'audit. Dans le cas d'absence de cet organisme, nous comprenons que la direction générale ou bien le conseil d'administration vont prendre en charge les décisions de mission.

### **III.2.3. Méthodologie et outils de l'audit interne**

À partir des réponses collectées, cette partie a pour but d'explicitier les diverses pratiques mises en œuvre par les auditeurs internes, c'est-à-dire la manière dont ces professionnels organisent leurs missions, s'accompagnent des référentiels ou des normes, s'outillent de façon spécifique, qualifient les risques, définissent les priorités et mesurent les performances de leurs interventions.

**- Question n° 01 : Quelles sont les principales étapes d'une mission d'audit interne dans votre structure ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Dans une organisation, l'auditeur commence par l'élaboration d'un plan validé par le comité d'audit et le directeur de l'unité ainsi que la direction générale, suivi des étapes classiques de l'audit interne. Pour l'autre, établit un plan annuel d'audit arrêté conjointement avec le PDG, tenant compte des audits précédents et des audits inopinés par rapport aux risques sans ignorer le mandat. Une entreprise commence par un mandat d'audit pour informer l'auditeur interne, suivi d'un programme arrêté et visé avec l'objet de mission. Une autre entreprise établit un planning pour cibler le manque, le déficit et le non-respect des procédures de gestion. Enfin, la dernière suit les mêmes étapes étudiées dans le cadre empirique.

Les réponses apportées montrent que l'approche méthodologique des missions d'audit reste relativement hétérogène. Autant cette diversité illustre la volonté d'adapter les missions aux risques affectant l'entreprise, autant elle témoigne d'un manque d'homogénéisation des pratiques qui semblent paradoxalement affecter la rigueur, la cohérence et l'ambition stratégique des missions d'audit interne.

**- Question n° 02 : Référez-vous aux normes internationales d'audit interne ? Si oui, lesquelles ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Certaines entreprises interrogées ne se réfèrent pas aux normes internationales dans leurs pratiques d'audit interne. D'autres appliquent plusieurs référentiels internationaux, dont les normes ISA, et il y en a celles qui se réfèrent à des Big Four (Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG, PwC).

En comparant la réalité et la théorie, certaines entreprises considèrent la satisfaction des instructions venant de groupes, d'autres voient la nécessité de se référer aux normes internationales, ce qui peut influencer le respect des principes de cette fonction.

**- Question n° 03 : Utilisez-vous des référentiels spécifiques ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Les entreprises interrogées s'appuient principalement sur des référentiels internes pour leurs missions d'audit, souvent développés à partir de leurs propres procédures de gestion. Certaines élaborent ces procédures au sein de leur groupe ou sous la direction générale pour les aligner avec les objectifs stratégiques. D'autres intègrent des conventions et des règlements. Des entreprises tiennent compte des conventions collectives et des décrets réglementaires spécifiques à leur secteur, tandis que les autres entreprises se concentrent uniquement sur leurs procédures internes, adaptées à leurs besoins opérationnels.

En fait, les référentiels internes peuvent permettre une meilleure adaptation aux réalités de chaque structure, mais peuvent limiter l'harmonisation avec les normes professionnelles. Le recours partiel aux règlements et conventions montre la conformité, même si l'absence des normes internationales peut affaiblir la cohérence des audits.

**- Question n° 04 : Quels outils employez-vous pour planifier et réaliser vos audits (logiciels, grilles d'analyse, etc.) ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Les pratiques d'audit interne dans la majorité des entreprises se servent d'outils informatiques comme Microsoft Word et Excel, mais nous avons trouvé aussi une entreprise qui ajoute l'utilisation de grilles d'analyses des tâches qui était une méthode classique.

L'usage d'outils reste souvent limité à des moyens simples, ce qui peut freiner la professionnalisation des missions. L'absence d'outils spécialisés réduit l'efficacité et la rigueur du processus, surtout face à des environnements complexes.

**- Question n° 05 : Comment identifiez-vous les risques à auditer ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

L'identification des risques à auditer diffère selon les organisations et leurs priorités. Il y a des entreprises qui s'appuient sur les procédures internes de leur groupe pour garantir une approche standardisée, tandis que d'autres, guidées par le PDG, ciblent les zones sensibles pour renforcer le contrôle interne. Le degré de risque est pris en considération par certaines entreprises, se concentrant sur la gravité des choses et utilisant une feuille de route pour structurer l'identification des domaines à risque. Cette identification à la base d'une situation ou d'un problème est aussi fréquent.

L'identification des risques de la part des auditeurs des établissements interrogés se concentre sur les zones dont ils extraient des fraudes, des anomalies significatives et toutes erreurs qui se répètent, mais cette identification n'est pas relevée de l'auditeur lui-même, sauf instruction du groupe. Autrement dit, les auditeurs internes ne peuvent pas identifier les risques, sauf décision qui exige la zone de doute.

**- Question n° 06 : Sur quels critères priorisez-vous les missions d'audit ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

La façon dont les missions d'audit interne sont prioritaires varie selon les structures. Certaines utilisent des procédures de gestion bien établies, l'adoption d'une approche plus réactive, prenant en compte les recommandations de PDG et les indicateurs financiers qui sortent de l'ordinaire pour réagir rapidement aux problèmes. Parfois, un plan d'action annuel, fixé par la direction générale, guide la planification des audits pour s'aligner sur les objectifs de l'entreprise. Certaines entreprises mettent également l'accent sur les honoraires et le recouvrement, et d'autres priorisent selon l'objet du thème.

La priorisation des missions d'audit interne se mesure selon chaque critère respecté par l'entreprise et l'auditeur lui-même, c'est-à-dire en fonction de leurs besoins, décisions et même de leurs situations financières, ce qui rend la sélection des critères plus difficile à harmoniser pour toutes les EPE, dont chacune possède ses propres critères.

**- Question n° 07 : Utilisez-vous des indicateurs de performance pour évaluer l'efficacité des audits ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Certaines entreprises se basent sur l'utilisation d'un ERP pour détecter les problèmes et faciliter les analyses. Des organisations qui utilisent le nombre de missions effectuées et la mise en œuvre des recommandations. Des autres qui se réfèrent aux normes ISO, et ceux qui utilisent des indicateurs financiers pour mesurer leur performance comme les ratios, les indicateurs de gestion, la marge brute et l'excédent brut d'exploitation.

Il est vrai que les entreprises ne recourent pas aux mêmes outils pour apprécier la performance de l'audit interne. Cette hétérogénéité apparaît comme une capacité d'ajustement à des réalités internes et des priorités différentes à chaque entreprise, mais avoue également un manque d'harmonisation qui affaiblit la comparabilité des résultats et entrave la bonne valorisation de la valeur ajoutée de l'audit interne.

L'organisation de la mission d'audit interne et des pratiques professionnelles connues confère à entendre une façon de d'adaptation au contexte spécifique de chacune des sociétés, même si des déclinaisons subsistent en la structuration, les méthodologies et l'outil évocateur.

En somme, l'audit interne est bien implanté dans les entreprises étudiées. Malgré une certaine perception comme simple obligation, la fonction est importante dans le contrôle et l'amélioration des pratiques. Cependant, des efforts restent à faire pour mieux intégrer l'audit dans la culture d'entreprise et renforcer son impact.

### **III.3. Intégration de la fonction d'audit interne et perspectives d'amélioration**

Dans cette dernière section, nous nous intéressons à la manière dont la fonction d'audit interne s'intègre au sein des organisations étudiées. En nous appuyant sur les réponses collectées, nous cherchons à comprendre son impact réel sur la gouvernance et la performance, tout en mettant en évidence les principales difficultés rencontrées par les auditeurs. Enfin, nous ouvrons la réflexion sur les améliorations possibles et les perspectives d'évolution souhaitées par les professionnels interrogés.

#### **III.3.1. Collaboration avec les autres services et difficultés rencontrées**

Nous explorons les interactions entre la cellule d'audit interne et les autres services de l'entreprise, ainsi que les difficultés potentielles rencontrées lors des missions. Nous analysons également les résistances internes et la gestion des conflits d'intérêts, tout en mettant en lumière les bonnes pratiques de collaboration observées.

***- Question n ° 01 : Les autres services collaborent-ils facilement avec la cellule d'audit ? De quelle manière ?***

***- Analyse des réponses des interviewés***

Dans la relation avec la cellule d'audit, les entreprises affichent des comportements variés. Certaines collaborent par intérêt, souvent encadrées par une lettre de mission. D'autres voient leur PDG sensibiliser les services, ce qui peut mener à des interventions des auditeurs internes, programmées ou inopinées. Il y a aussi des entreprises prêtes à s'améliorer positivement, mais la collaboration peut dépendre du service, et parfois, la réticence est palpable, notamment quand des informations sont cachées.

Le constat de la collaboration changeante entre les services montre qu'il y a des différences qui peuvent poser des problèmes de cohérence et de fiabilité dans les processus testés. En effet il faut valoriser le comportement de ces entreprises manifestant leur engagement à s'améliorer, mais sans une vraie volonté de transparence, le progrès sera très

limité. La réticence à partager des infos montre qu'il y a un manque de confiance et d'une gestion optimale.

**- Question n° 02 : Quels types de difficultés ou obstacles rencontrez-vous lors de vos missions ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Lors de leurs missions, les auditeurs rencontrent divers obstacles comme la réticence des informations nécessaires, ce qui requiert une sensibilité aux dynamiques psychologiques. Également la mise à jour sur les conventions, les salaires, le marché et la prise en charge de l'État. Les moyens de travail et le manque d'informations ainsi les pièces justificatives et la coordination sont aussi des difficultés rencontrées par les auditeurs dans leurs missions.

Si certains auditeurs signalent une réticence des services à fournir les informations demandées, cela ne freine pas forcément le déroulement des missions. Néanmoins, le manque de ressources reste un obstacle non négligeable, limitant la portée des travaux d'audit et la profondeur des analyses.

**- Question n° 03 : Avez-vous déjà fait face à des résistances internes ? Comment les gérez-vous ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Les réponses divergent entre celles où aucune opposition significative, hormis quelques régularisations administratives pour accéder aux documents, et celle où les résistances ont été enregistrées sous forme d'écarts identifiés lors de leurs audits et de recommandations contestées. Plus concertément, certains auditeurs ont rencontré des résistances plus marquées, nécessitant de leur part une approche diplomatique afin d'instaurer un dialogue efficace et d'obtenir les informations nécessaires à leurs missions.

Dans les cas où l'accès aux informations se fait sans heurts, il traduit souvent une culture de transparence et une meilleure acceptation du rôle de l'audit. Contrairement aux résistances, qu'elles soient passives ou directes, signalent des lacunes ou une perception défensive de l'audit, ce qui peut nuire à son efficacité et à sa portée stratégique.

**- Question n° 04 : Comment traitez-vous les éventuels conflits d'intérêts lors des audits ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

La gestion des conflits d'intérêts semble être maîtrisée, puisqu'aucune situation conflictuelle n'a été signalée dans l'exercice de l'audit interne et qu'elles reposent principalement sur l'objectivité des auditeurs et la rigueur professionnelle qui encadrent leurs missions, garantissant ainsi un cadre de travail impartial et conforme aux principes éthiques.

L'absence de conflits d'intérêts déclarés traduit un bon niveau de professionnalisme, mais elle mérite d'être questionnée. Soit les mécanismes de prévention sont réellement

efficaces, soit certains risques restent sous-estimés ou peu identifiés. Une vigilance continue est donc nécessaire pour que cette apparente stabilité ne masque pas des fragilités potentielles dans la culture éthique.

**- Question n°05 : Pouvez-vous citer des exemples de bonnes pratiques de collaboration avec d'autres services ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Des entreprises en raison de leur configuration plus modeste ne disposent pas de pratiques spécifiques en matière de collaboration. Contrairement aux autres, des échanges formalisés par e-mails et courriers officiels assurent une traçabilité efficace, notamment avec le PDG. D'autres bénéficient d'un accès facile à l'information grâce à la coopération active de certains services, notamment dans le domaine comptable et financier. Enfin, la préparation des documents nécessaires en amont permet aux auditeurs internes de mener leurs travaux avec fluidité et efficacité.

Les bonnes pratiques de collaboration se sont faites soit formellement, soit en coopération active avec les services audités, ce qui peut influencer utilement la pratique de l'audit interne, en facilitant différentes tâches aux auditeurs et en enlevant les préjugés de cette fonction.

### **III.3.2. Impact et résultats obtenus**

Après avoir examiné la méthodologie d'audit, les outils mobilisés et la collaboration interservices, il convient désormais d'évaluer les retombées concrètes des missions d'audit interne dans les EPE étudiées. Cette partie permet d'apprécier l'impact réel des audits sur la performance organisationnelle, la prévention des risques, ainsi que le degré de mise en œuvre des actions correctives.

**- Question n° 01 : Quels sont les départements les plus concernés par les audits internes ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Les entreprises interrogées orientent principalement ses audits vers les services comptables, administratifs et de sécurité, alors qu'une autre combine des audits couvrant l'administration, les ressources humaines, la comptabilité-finance ainsi que les approvisionnements et les activités commerciales. Une attention est portée aussi sur les départements techniques, les achats et le commercial, tandis qu'une autre se concentre exclusivement sur la comptabilité et le commerce. Plus idéalement, une entreprise adopte une approche élargie, couvrant la comptabilité-finance, le commercial, la production, la logistique, l'après-vente et la gestion du circuit d'information.

L'audit semble être concentré sur les départements où circulent les flux d'information ou la situation financière est directement mesurable. En négligeant certains services, les organisations risquent de passer à côté de failles structurelles qui peuvent impacter leur

efficacité globale. L'audit ne devrait pas seulement refléter la santé financière, mais aussi assurer un contrôle stratégique de l'ensemble des activités.

**- Question n° 02 : Quel est, selon vous, l'objectif principal de l'audit interne dans votre établissement ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

L'objectif principal de l'audit interne, selon les entreprises qui ont réfléchi à notre étude, vise d'abord à améliorer le fonctionnement de l'organisation, à travers l'analyse des problèmes et l'adoption des solutions ou alternatives qui permettent d'en sortir, puis la prise de meilleures décisions plus éclairées. Il contribue également à réduire et gérer les risques ainsi qu'à mieux maîtriser les coûts. Pour certaines, il sert à donner une assurance raisonnable aux directeurs ; dans d'autres cas, il est avant tout une manière d'assurer la réussite de l'entreprise, en permettant l'atteinte de ses objectifs et la satisfaction de ses clients et de son personnel. De plus, l'audit contribue à la mise à jour et au respect des procédures, ainsi qu'à minimiser les dégâts et les failles.

Les objectifs assignés à l'audit interne révèlent souvent une conception de sa finalité. Lorsqu'il est centré sur le respect des procédures et la réduction des coûts et des risques, l'audit peut perdre sa dimension stratégique. En contrepartie, les approches intégrant la satisfaction des parties prenantes et la réussite de l'entreprise traduisent une vision plus moderne et proactive.

**- Question n° 03 : Comment les résultats des audits sont-ils communiqués et exploités en interne ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Les organisations interrogées adoptent un processus structuré qui est un rapport d'audit. Dans certaines entreprises, il est systématiquement rédigé et transmis à la direction générale et aux services audités. Ces derniers reçoivent également un courrier dont ils doivent prendre en charge toutes les recommandations, d'autres utilisent ce rapport en aide de la FRAP, et même un rapport qui contient certainement des constats et des recommandations avec leur suivi.

La communication des résultats d'audit apparaît globalement bien encadrée sous forme d'un rapport. Si la transmission de rapports structurés et le suivi des recommandations sont des pratiques positives, l'absence de mécanismes participatifs ou de retours systématiques des audités peut limiter l'appropriation des constats.

**- Question n°04 : Comment mesurez-vous l'impact de vos recommandations ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Les entreprises ont recours à différentes approches pour appréhender l'impact des recommandations d'audit interne. Pour certaines, il s'agit d'analyser si les recommandations ont effectivement permis d'améliorer, d'autres faisant appel à un comité chargé d'évaluation

de l'impact des recommandations en fonction du degré et niveau de risque et de la qualité. À d'autres moments, certaines recommandations sont simplement envoyées au PDG, qui doit lever dans un délai imparti les réserves formulées.

Si certaines entreprises privilégient une amélioration progressive, cette approche subjective peut limiter la mesure concrète de la valeur ajoutée de l'audit. L'évaluation des audits diffère selon les entreprises. Sans indicateurs clairs, la correction des faiblesses peut perdre en efficacité. La régularisation des recommandations est essentielle seulement si elle entraîne de vraies actions.

**- Question n°05 : Pouvez-vous partager un exemple où l'audit interne a permis d'éviter un risque majeur ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

L'ensemble des retours fournis par les entreprises montre que l'audit interne a joué notamment un rôle préventif dans des zones considérées comme sensibles. L'exemple de la comptabilité a été systématiquement évoqué dans ce cadre, où il a été rappelé que, pour éviter le risque de fraude ou d'erreur, il était nécessaire de veiller à la stricte séparation des tâches, notamment pour qu'une personne seule ne cumule pas de fonctions incompatibles. D'autres entreprises ont signalé les interventions proposées dans les domaines de la paie, de la régularisation des IEP, des approvisionnements ou de la passation des marchés, où le non-respect des procédures pourrait entraîner des conséquences financières ou juridiques lourdes. L'audit interne alerte lorsqu'une anomalie est pourtant ciblée, en imposant des délais pour sa régularisation. On indiquera enfin qu'une entreprise n'a pas d'exemple à partager à ce sujet.

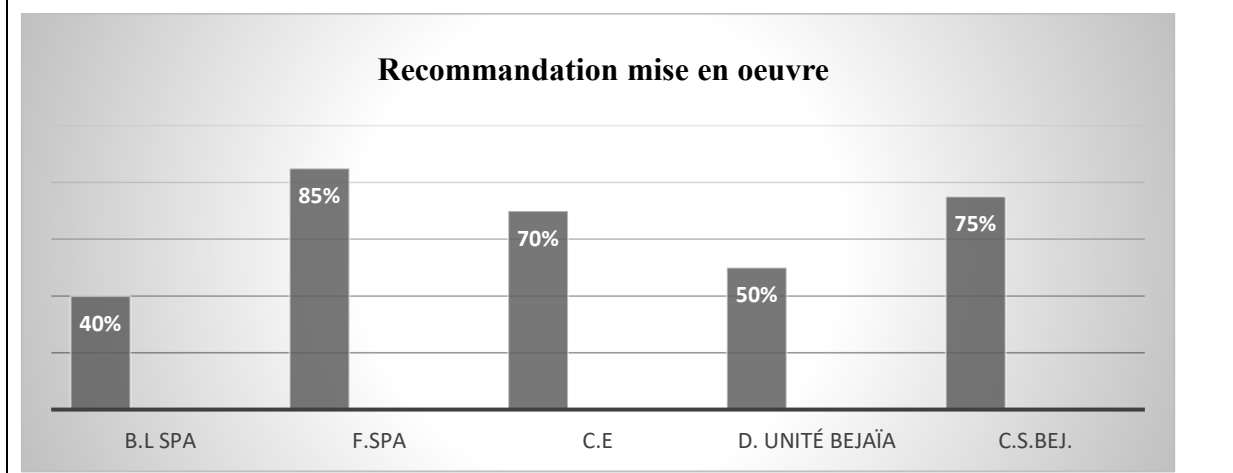
Dans les entreprises où l'audit est bien intégré, il sert de levier pour corriger des failles structurelles et fonctionnelles. En revanche, l'absence de signalement de risques évités dans certaines structures peut traduire soit une efficacité réelle, soit un manque de recul critique sur les apports de l'audit, voire une sous-exploitation de son potentiel stratégique.

**- Question n°06 : Quel pourcentage de vos recommandations est généralement mis en œuvre ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

L'histogramme ci-après présente la répartition des pourcentages estimés par les auditeurs de chaque entreprise publique économique, reflétant le degré de prise en charge et de mise en œuvre effective des recommandations issues de l'audit interne.

Figure n° 05 : pourcentages des recommandations mises en œuvre



Source : établi par nos soins sur la base des informations collectées.

Le taux de mise en œuvre des recommandations varie selon les entreprises étudiées, en fonction de leur engagement et de leur organisation. Certaines appliquent seulement une partie des recommandations, freinées par des contraintes internes, tandis que d'autres affichent des taux élevés grâce à une implication active de la direction et un suivi rigoureux des actions correctives. Des structures atteignent un niveau intermédiaire, appliquant une majorité des recommandations tout en laissant place à des améliorations, tandis que d'autres se distinguent par leur réactivité et un suivi efficace garantissant une prise en compte optimale des recommandations.

L'implication de la direction est forte, les recommandations sont traduites en actions concrètes, renforçant le dispositif de contrôle. Une faible application peut signaler des résistances internes. Cela met en lumière un enjeu central dont l'audit ne peut être efficace sans un engagement structuré pour la mise en œuvre de ses conclusions.

**- Question n°07 : Comment assurez-vous le suivi des actions correctives après un audit ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Le suivi des actions correctives présente des différences selon les entreprises. Certaines entreprises indiquent qu'elles s'appuient sur les procédures de la gestion interne pour gérer ce suivi. D'autres adoptent un plan d'action précisant sur quelles mesures l'audit est saisi probablement et tenu de mettre en œuvre les recommandations selon des délais et à échéances fixées. Des entreprises ont l'objet d'une vérification des réserves levées que des recommandations appliquées. Certaines entreprises réalisent un suivi sur le terrain en vérifiant directement l'exécution des actions correctives à l'aide de preuves écrites. Au contraire, d'autres entreprises s'appuient sur des documents et les pièces justificatives.

Le suivi des actions correctives reflète souvent la culture de contrôle et le degré d'implication des entreprises dans l'audit interne. Lorsqu'il est traité comme une simple

formalité, les recommandations risquent de rester sans effet réel. Par contre, un suivi rigoureux traduit une véritable volonté d'amélioration continue et une prise de conscience des enjeux liés au contrôle interne. Cette disparité montre que toutes les entreprises n'accordent pas la même importance au suivi comme outil d'efficacité.

### **III.3.3. Améliorations et perspectives de la fonction**

Cette dernière partie vise à recueillir les appréciations des responsables sur les forces et les faiblesses ainsi que les perspectives d'évolution de la fonction d'audit interne au sein des EPE. À travers une série de questions ouvertes, il s'agissait d'identifier les atouts perçus, les défis rencontrés, les besoins en ressources, les pistes d'amélioration et les visions futures pour renforcer l'efficacité et la portée stratégique de cette fonction.

**- Question n° 01 : *Quels sont, selon vous, les principaux atouts de l'audit interne dans votre établissement ?***

**- Analyse des réponses des interviewés**

Les entreprises offrent plusieurs atouts à cette fonction, en premier lieu, sa caractéristique pluridisciplinaire et la création de valeur ajoutée, et au cœur de la performance globale qui met à jour des pistes d'amélioration et met en exergue les risques. Pour certaines entreprises, le positionnement direct de l'auditeur auprès de la direction générale accentue l'impact des missions de ce dernier tout en facilitant l'adhésion à l'implémentation de ses recommandations. En revanche il est nécessaire de souligner que la facilité d'accès aux documents et outils. L'élimination des risques demeure un atout fondamental dans certaines organisations.

Les atouts partagés par les entreprises interrogées montrent que l'audit est venu comme un outil d'amélioration pour l'entreprise, et considéré comme accompagnant de tous les services ce qui peut résulter un bon retour aux entreprises à travers l'aspect préventif et la correction rapide de toutes obstacles.

**- Question n° 02 : *Quels défis majeurs votre entreprise rencontre-t-elle en la matière ?***

**- Analyse des réponses des interviewés**

Les entreprises interviewées rencontrent de véritables difficultés, la question du temps et de manque d'effectif en la matière, le manque des moyens financiers est aussi non négligeable en sus des difficultés concrètes à la réalisation des objectifs.

La diversité des réponses témoigne d'une inégalité des conditions de mise en œuvre, le manque de temps, de personnel ou de moyens financiers se traduit souvent par le risque d'une sous-estimation de l'importance stratégique. Ces défis sont nuis à la qualité et à l'étendue, il est donc nécessaire, pour certaines entreprises de renforcer les ressources humaines et matérielles en vue d'assurer son efficacité.

**- Question n°03 : Quelles améliorations souhaiteriez-vous apporter à cette fonction ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Les suggestions pour améliorer les entreprises se concentrent sur le renforcement de l'audit interne. Les propositions faites notamment sont liées à la formation et à la spécialisation des auditeurs pour qu'ils soient plus compétents, à la révision des effectifs et des salaires pour garder les talents. Renforcement de l'indépendance de l'audit et son rattachement à la direction pour garantir son impartialité. Il y a aussi des exhortations pour améliorer les moyens matériels, et d'autres suggèrent d'intégrer un système ERP pour faciliter le suivi des audits.

Les propositions formulées par les entreprises interrogées mettent l'accent sur des solutions prioritaires visant à renforcer l'audit interne. La formation et la spécialisation des auditeurs sont indispensables pour acquérir une professionnalisation de la part des intéressés. La revalorisation des effectifs et des salaires peut contribuer à fidéliser les talents. L'indépendance de l'audit est aussi indispensable à la garantie de l'objectivité de l'audit. Enfin, le recours à un système ERP peut rendre le suivi des audits plus aisé.

**- Question n°04 : Avez-vous besoin de ressources ou d'outils supplémentaires pour optimiser l'efficacité des audits ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Les besoins des entreprises pour l'audit interne changent en fonction de leur niveau de développement et des nouvelles technologies. Par exemple, se préparent à adopter un ERP, nécessite plus de ressources et des changements dans leurs procédures d'audit. D'autres veulent améliorer leur matériel informatique et l'accès à l'information, surtout en formant mieux leurs auditeurs. Certains n'ont pas de besoins particuliers, tandis que d'autres cherchent un logiciel d'audit.

Les entreprises qui veulent intégrer de nouvelles technologies comme un ERP doivent souvent investir beaucoup en ressources et en formation. La montée de la demande pour des logiciels qui automatisent les tâches montre qu'il y a une vraie quête d'efficacité. Mais il est aussi crucial de prendre le temps de revoir les processus et les compétences en interne pour vraiment en tirer profit.

**- Question n°05 : Quelles mesures pourraient renforcer les pratiques d'audit interne selon vous ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Toutes les entreprises étudiées se mettent d'accord pour l'importance de mettre place un ERP pour améliorer la fonction. Pour certaines il faudrait revoir le lien entre l'audit et la direction. Enfin, il est souligné qu'avoir du personnel bien formé et motivé pour assurer des

audits internes de qualité. En contrepartie certains auditeurs n'ont aucune vision prospective de leurs fonctions se manifestant contents de la situation actuelle.

Mettre l'accent sur l'ERP pour automatiser les processus et mieux accéder aux informations montre que la digitalisation des audits internes devient de plus en plus importante, malgré le coût supporté nécessite des ajustements. Le rattachement de l'audit à la direction peut représenter que l'audit interne demande des instructions de la DG uniquement sans intervention de directeur de l'unité pour éviter toute situation conflictuelle. Enfin, avoir du personnel compétent montre que les compétences humaines sont toujours cruciales pour assurer la qualité des audits.

**- Question n°06 : Collaborez-vous avec des acteurs externes (autres entreprises, consultants) pour améliorer vos pratiques ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Il existe des entreprises qui semblent persuadées que le bon fonctionnement de leurs processus internes limitant ainsi l'intervention d'auditeurs externes. On peut aussi noter que certaines entreprises n'ont pas besoin de collaboration extérieure. Des signaux convergents semblent indiquer que certaines sociétés préfèrent faire appel, pour les missions d'audit, à des experts divers comme des commissaires aux comptes et des experts-comptables.

La prise en compte des processus internes suffisants restreint l'intervention d'auditeurs externes et d'experts extérieurs, visant à renforcer et approfondir leurs contrôles internes assure davantage l'objectivité lors des évaluations. Cette situation laisse apparaître également la diversité des procédés en fonction des besoins spécifiques des différentes sociétés.

**- Question n°07 : Comment envisagez-vous l'évolution de l'audit interne dans les cinq prochaines années ?**

**- Analyse des réponses des interviewés**

Les entreprises interrogées s'accordent à dire que l'audit interne est une fonction en pleine évolution. La majorité évoque un développement en cours, ce qui traduit une prise de conscience progressive de son importance stratégique. Certaines parlent même d'un développement continu, laissant entendre que l'audit interne est appelé à gagner en maturité, en moyens et en portée au fil des années.

Le fait que la plupart des entreprises qualifient l'audit interne comme « en cours de développement » révèle à la fois une dynamique positive et une certaine fragilité. Le développement continu évoqué reste souvent plus une intention qu'une réalité mesurable. Cette situation met en évidence un besoin clair de structuration, de professionnalisation et d'investissement dans l'audit interne pour qu'il puisse réellement jouer son rôle.

Les entreprises ont, dans l'ensemble, donné un avis favorable sur les thèmes traités au cours des entretiens sans qu'aucun point fort n'ait été laissé de côté. Certaines ont constaté la

diversité et la complexité de la fonction. D'autres, sans commentaires particuliers, ont apporté leur soutien au projet. Enfin, un certain nombre d'organisations ont fait preuve d'un engagement particulier, formulant des questions détaillées et en nous permettant de consulter leurs documents.

#### **III.3.4. Discussion des résultats obtenus**

Les entreprises publiques économiques ont positionné l'audit interne comme une fonction stratégique tout en rendant compte d'une diversité de pratiques et d'expériences vécues. Les auditeurs présentaient une variété de constructions professionnelles, allant d'experts ayant une pratique de plus de 20 ans dans leur entreprise à ceux ayant développé leur savoir-faire en audit interne au fil des années. Apparemment, cette diversité de parcours est mise à profit pour faire l'état et l'appréciation des dynamiques internes et faciliter sans doute la fonction auditée. La création de l'audit interne à l'emprunté des parcours variés selon les entreprises ont structuré la fonction dès les années 1990. D'autres en ont établis la cellule plus récemment, en réponse à la fois à des évolutions réglementaires récentes et à des besoins d'adaptation en organisation, au risque et à la performance. Ce processus témoigne d'une reconnaissance des changements investis par l'audit au bénéfice de la maîtrise des risques et de la performance.

La mission des auditeurs ne se limite pas à maîtriser le contrôle interne et à gérer le risque, mais aussi à améliorer les processus pour plus de transparence. Avant tout, le facteur humain est primordial et est loin d'être universellement partagé. Certaines entreprises accèdent à des formations au format séminaire, quand d'autres ne le font que pour une petite partie des effectifs, limitant du même coup l'évolution des compétences des auditeurs internes. Dans le cadre du recrutement des auditeurs internes, les méthodes sont variées : certaines mettent au jour les candidatures par l'ANEM, d'autres préfèrent les candidatures personnelles ou le recours à une évolution professionnelle après plusieurs années dans l'entreprise. Le rattachement hiérarchique de la cellule d'audit interne à la direction générale ou au conseil d'administration permet de nuancer la volonté d'indépendance fonctionnelle ou du préjugé que cette fonction ne supporte qu'une exécution déterminée.

La prise en charge des référentiels et des outils de l'audit est très hétéroclite entre entreprises. Certaines se réfèrent à des normes internationales (ISA), d'autres préfèrent leurs référentiels internes, quelquefois appréhendés en raison des particularités de leur secteur. L'utilisation de logiciels reste limitée, la plupart des auditeurs utilisant exclusivement les outils informatiques classiques, parfois au détriment de la professionnalisation et de la performance des missions. Le développement de l'audit interne, en lien avec la prise en charge de l'entreprise, semble parfois influencé par des idées préconçues.

La manière dont les entreprises mettent en œuvre les recommandations formulées au terme des audits varie d'une entreprise à une autre. Certaines entreprises englobent une grande partie des recommandations formulées, grâce à un engagement très pointu en faveur des recommandations par la direction de l'entreprise ainsi qu'à un suivi rigoureux ; d'autres,

en revanche, n'arrivent pas à mettre en œuvre les recommandations, du fait de contraintes internes multiples en raison d'un faible engagement des services concernés. Différentes formes de résistances internes existent en effet, allant d'une réticence à communiquer les informations existantes à des contestations concernant les recommandations elles-mêmes. L'audit interne se positionne en lieu et place de préventeur des risques et optimise les performances. Les sociétés frontales sont particulièrement attentives à la valeur ajoutée de l'audit interne ; c'est, par exemple, un moyen de garantir la transparence de l'entreprise et d'améliorer ses processus. Cependant, les entreprises font état de différents défis dans la mise en œuvre de l'audit interne, s'agissant notamment, du manque de moyens, de la gestion des ressources humaines et de la réalisation des objectifs. Cela appelle pour certaines entreprises une formation améliorée des auditeurs, une spécialisation plus poussée et encore une indépendance accumulée des missions de l'audit interne vis-à-vis de la direction générale.

Parmi les améliorations possibles envisagées, l'intégration de système ERP semble constituer un levier important pour moderniser la gestion des audits et faciliter le suivi des recommandations. L'évolution de l'audit interne au cours des prochaines années est vue comme un processus en cours, nécessitant des ajustements stratégiques pour garantir un passage à la professionnalisation et la meilleure harmonisation des pratiques. C'est l'occasion de faire ressortir les avancées réalisées pour structurer l'audit interne et le chemin qui reste à parcourir pour en accroître l'impact et garantir sa pérennité dans un contexte mouvant.

### **Conclusion**

L'analyse des pratiques d'audit interne dans le secteur public économique informe de son rôle critique dans le cadre de la gouvernance et de la performance organisationnelle. Bien qu'impliquées dans plusieurs enjeux portant sur les ressources humaines et financières, le temps et la durée d'exercice de la mission, certaines entreprises se présentent comme aptes à assurer la prise en charge efficace des risques sur la base d'une structure convenable et de moyens adaptés à d'autres, plus limitées, qui influencent à terme le périmètre et la réactivité des audits internes.

Les résultats de l'étude valident les enjeux repérés dans la littérature à l'origine des travaux, en marquant le rôle d'indépendance des auditeurs, de leur expertise et d'un usage approprié des outils technologiques pour améliorer l'efficacité. Les pratiques varient largement d'une entreprise à l'autre entre le suivi des recommandations et l'application des actions correctives. Dans celles où se trouvent à la fois des processus robustes et un cadre structuré, le taux de mise en œuvre des recommandations est supérieur, ce qui se traduit par un effet bénéfique sur la gestion des risques et l'amélioration continue des opérations. Cependant, certaines faiblesses persistent, notamment l'absence de systèmes de suivi efficaces et la dépendance à des processus manuels ou obsolètes, qui peuvent réduire l'efficacité globale de l'audit interne. L'alignement des ressources, le renforcement de l'indépendance des auditeurs et l'intégration de technologies modernes, telles que les systèmes ERP, apparaissent comme des leviers stratégiques pour optimiser cette fonction.

En vue d'optimiser l'efficacité de l'audit interne et à partir des améliorations de la part des auditeurs interrogés, on peut envisager de former de manière à continuer les auditeurs, d'assurer leur indépendance et de doter l'audit interne d'outils technologiques adaptés. De surcroît, un partenariat avec des experts externes pourrait renforcer l'objectivité et la fiabilité des évaluations. On peut penser qu'un audit interne ainsi modernisé mettrait les organisations à même de mieux appréhender la gestion des risques et la prise de décisions stratégiques et d'accroître de fait son impact sur la performance organisationnelle.

Nous concluons ce chapitre en disant que l'évaluation de cette pratique dans le secteur public économique révèle donc son rôle stratégique dans la gouvernance et la gestion des risques. Dès l'introduction, nous avons souligné son importance croissante, ainsi que la nécessité d'envisager la démarche sous un angle qualitatif pour saisir ses mécanismes et ses enjeux. Les éléments obtenus au fil de l'analyse des entretiens indiquent bien que, malgré un état des lieux contrasté qui reflète les disparités et des contraintes qui subsistent dans sa mise en œuvre, l'audit interne assure la transparence et améliore la performance des organisations. Cependant, des ajustements s'imposent pour en optimiser l'efficacité, notamment par un meilleur suivi des recommandations, le recours à des technologies adéquates et la formation continue des auditeurs. Nous pouvons dire que nous avons donné une vision nuancée et concrète de la réalité de l'audit interne dans les EPE tout en ouvrant des voies pour un contrôle plus organisé et performant.

# **Conclusion générale**

Ce travail de recherche se clôt ainsi alors que nous avons pu constater que l'importance mise par les textes règlementaires et les discours institutionnels sur l'audit interne n'est pas en phase avec les conditions de sa mise en œuvre sur le terrain, puisque certaines structures sont toujours en difficulté pour lui assurer la possibilité de travailler dans bonnes conditions, soit ne pas lui donner les moyens d'être autonomes, soit en permettant aux acteurs internes d'influencer son travail.

C'est dans ce contexte que s'inscrit ce mémoire, intitulé « *Essai l'évaluation de la pratique de l'audit interne au sein des EPE algériennes* ».

Le principal point fort de cette pratique, selon les résultats obtenus, réside dans son rôle de garant de la transparence financière et de la bonne gestion des ressources publiques. Cependant, des limites importantes ont été soulignées, notamment la lenteur des processus d'audit, le manque de formation continue des auditeurs internes et les difficultés d'accès à des informations pertinentes et fiables au sein de certaines EPE.

L'audit interne, selon les informations recueillies lors des entretiens, est indispensable pour améliorer la performance des EPE, par une identification des dysfonctionnements et la proposition de recommandations pour optimiser les procédures. Cependant, l'audit produit un impact limité lorsque les recommandations ne sont pas mises en œuvre, du fait de la hiérarchie ou du manque d'engagement de la direction.

La qualité des pratiques d'audit interne appliquées par certaines EPE peut avoir pour cause que ces dernières les mieux structurées disposant de ressources humaines et technologiques favorables, met aussi en œuvre des pratiques d'audit systématiques et rigoureuses. Adopter des référentiels internationaux comme par exemple les normes travaillées par IIA, permet à ces entreprises de travailler avec une approche systémique et bien outillée. Tandis que pour d'autres à la recherche de ressources mettant les pratiques d'audit au jour le jour, et recourant au numérique bien trop à la marge, connaissant insuffisante l'approche de gestion des risques, s'observant des pratiques d'audit adéquates notamment mobilisant des compétences ciblées pour la détection des anomalies.

La mise en œuvre de l'audit interne au sein des EPE algériennes se confronte à plusieurs difficultés. D'une part, la difficulté est à mobiliser des moyens financiers et humains, puisque de nombreuses entreprises publiques économiques se découvrent dans l'incapacité de les fidéliser dans la mesure où la faible rémunération n'est pas compensée par des formations. Tandis que, d'autre part, la culture d'organisation s'oppose aux changements et constitue alors un frein à la bonne réalisation des missions d'audit en raison du manque de coopération des autres départements, ce qui aboutit à la fois à une perte de visibilité et à une insuffisance des informations recueillies, rendant ainsi plus difficile la réalisation des audits.

Les limites qui pèsent sur le développement de l'audit interne se perçoivent dans le champ des audits réalisés. En effet, il est plutôt tourné vers la vérification des aspects financiers et des contrôles internes aux réflexions plus stratégiques telles que la performance de l'entité au sens large, sans oublier la gestion des ressources humaines. Or ces limitations interviennent directement dans la gouvernance et la transparence des EPE, en ce sens qu'une gouvernance transparente suppose aussi de traiter la performance dans une approche globale

qui tient autant compte de sa dimension financière que de sa dimension non financière. L'absence, dans les missions de l'audit interne, d'une telle prise en compte nuit à la capacité des EPE à optimiser leurs opérations et à être en mesure de rendre efficacement compte à leurs parties prenantes.

Pour améliorer la pratique de l'audit interne dans les EPE algériennes, il est nécessaire d'agir concrètement en respectant les spécificités de chaque structure. Cela permettra d'améliorer l'efficacité de l'audit interne, mais aussi la gestion du risque et la transparence pour améliorer la gouvernance des EPE.

Pour renforcer l'impact de l'audit interne, il est nécessaire de clarifier son positionnement au sein des entreprises publiques économiques. Une meilleure intégration dans les instances de gouvernance, comme le comité d'audit ou le conseil d'administration et la direction générale, permettrait d'assurer son autonomie et d'éviter les confusions sur son rôle et son indépendance.

On peut renforcer l'indépendance de l'audit interne en limitant l'influence des équipes opérationnelles sur ses missions et l'approbation de ses rapports. Avoir un lien hiérarchique mieux structuré, comme un rattachement à un comité d'audit ou directement à la direction générale, garantirait plus d'objectivité et de fiabilité dans les conclusions.

L'audit interne change tout le temps, et pour rester à jour, nous proposons d'offrir des formations régulières qui répondent aux nouvelles attentes du métier. En s'appuyant sur des normes internationales, des principes éthiques et des techniques modernes, les auditeurs peuvent améliorer leurs compétences et être mieux préparés aux défis dans un environnement qui évolue sans cesse.

Intégrer des jeunes diplômés dans les équipes d'audit interne donnerait un nouveau point de vue sur les pratiques en place. En encourageant la collaboration entre les générations, l'audit interne pourrait profiter de l'expérience des plus anciens tout en se mêlant aux idées fraîches des jeunes.

L'audit interne devrait être vu comme un véritable atout pour l'entreprise, pas juste comme un moyen de vérifier des choses. En créant une bonne culture de contrôle interne, les entreprises publiques pourraient mieux gérer les risques et faire de l'audit une partie importante de leur façon de gouverner.

L'audit interne peut jouer un rôle majeur dans les prises de décisions stratégiques des EPE. En produisant des rapports sur la performance, la gestion des risques, il pourrait constituer un véritable outil d'aide à la décision, contribuant à la croissance et à la pérennité de l'entreprise.

L'approfondissement des recherches sur l'audit interne dans différents secteurs publics permettrait de mieux comprendre les facteurs qui influencent sa continuité. Une étude comparée entre l'Algérie et d'autres États aux contextes similaires aiderait à cerner les spécificités de chaque structure publique et à identifier des bonnes pratiques applicables à diverses organisations.

Dans le contexte actuel de la transformation numérique, la digitalisation change vraiment la façon dont on fait l'audit interne. Regarder de plus près comment utiliser les outils numériques qui pourraient montrer en quoi cela améliore ou pas l'efficacité et la clarté des audits. Ce serait également utile de voir quels défis les EPE rencontrent lorsqu'elles tentent d'adopter ces technologies, notamment pour les anciens auditeurs et gérer les risques de cybersécurité.

En cherchant à analyser l'impact des audits internes sur les performances à long terme des EPE, on sera alors en mesure d'apprécier le rôle d'audit dans le renforcement de la rentabilité, de la gestion des ressources, de la transparence financière. Une telle recherche permet de cerner plus précisément les bénéfices durables du recours à une bonne gouvernance interne.

# **Bibliographie**

## Ouvrages

1. BARBIER, Etienne. *Mieux piloter et mieux utiliser l'audit : l'apport de l'audit aux entreprises et aux organisations*. Paris : institut de l'audit interne, p. 35.
2. BARBIER, Etienne. *Audit interne permanence et actualité*. 3e Ed. Paris : les éditions d'organisation, 1996, p. 22.
3. BARBIER, Etienne. *L'audit interne : pourquoi ? comment*. France : les éditions d'organisation, 1989, p. 52-54.
4. BERTIN, Élisabeth. *Audit interne : enjeux et pratiques à l'international*. Paris : groupe Eyrolles : éditions d'organisation, 2007, p. 5.
5. BOUTILLIER, Sophie. COGUEL D'ALLONDANS, Alban. LABERE, Nelly. UZUNIDIS, Dimitri. *Méthodologie de la thèse et du mémoire*, 2e éd. France: studyrama, 2005, p. 79.
6. CASCARINO, Richard. VAN ESCH, Sandy. *Internal Auditing: an integrated approach*, 2e Ed. South Africa: juta, 2007, p. 9.
7. DAHAK, Abdennour. KARA, Rabah. *Le mémoire de master : du choix du sujet à la soutenance*. 2 e éd. Tizi Ouzou : édition el-amel, 2022, p. 68-69.
8. FOUURIAT, Michel. *Sociologie des organisations*. 2 e éd. Paris: Pearson education, 2007, p. 61-62.
9. HORAK, Jakub. VRBKA, Jaromír. ŠULER, Petr. IGOREVNA ASHMARINA, Svetlana. *Economic Systems in the New Era: Stable Systems in an Unstable World*, Switzerland: springer, Augustus 2021, p. 731.
10. LACOLARE, Vincent. *Pratiquer l'audit à valeur ajoutée*. AFNOR édition, 2010, p. 4.
11. LAMARQUE, Daniele. *Contrôle et évaluation de la gestion publique : enjeux contemporains et comparaisons internationales*. Bruxelles : éditions bruylant, 2016, p. 94.
12. LAWRENCE, Sawyer. *La pratique de l'audit interne*, 2e éd. France : institut français de gestion , 1976, p. 74.
13. LECOMTE, Roland. RUTMAN, Leonard. *Introduction aux méthodes de recherche évaluative*. QUEBEC : les presses de l'université laval, 1982, p. 41.
14. LIONEL, Collins. GERARD, Valin. *Audit et contrôle interne aspects financiers, opérationnels et stratégiques*. 4e Ed. Paris : Dalloz gestion finances, 1992, p. 16-17.
15. LIONEL, Collins. GERARD, Vallin. *Audit et contrôle interne : principes, objectif et pratiques*, 2e Ed. France : Dalloz gestion finances, juin 1980, p. 89.
16. LUKENS, Rebecca. *Computer crime*, second edition. United State: national institute of justice, 1998, p. 181-183.
17. MIKOL, Alain. *Audit et commissariat aux comptes*. 10e éd. Paris : e-thèque. 2012, p. 11.

- 18.MORONCINI, Awore. *Stratégies environnementale des entreprises : contexte, typologie et mise en œuvre*. Première édition. Lausanne : EPFL PRESS,1998, p. 110.
- 19.OBERT, Robert. MAIRESSE, Marie-Pierre. *Comptabilité et audit : manuel et application*.2e éd. Paris : Dunod, 2009, p. 2.
- 20.ORLIN MANFOUO, Steve. *Audit interne : une fonction au cœur de la performance de l'organisation*. Paris : Harmattan,2023, p. 28.
- 21.ORLIN MANFOUO, Steve. *L'audit interne : une fonction au cœur de la performance de l'organisation*, Paris : Harmattan,2023, p. 17.
- 22.PAQUET, Pierre. *Le mémoire de fin d'études méthodes et outils pour une rédaction à forte valeur ajoutée*. Caen : les éditions management et société EMS,2018, p. 17.
- 23.Pigé, Benoît. *Qualité de l'audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations*,1e éd. Bruxelles : groupe de Boeck s.a,2011, p. 20.
- 24.RAVALLEC, Jean-Paul. *L'audit social et juridique*. Éditions montchrestien,1986, p. 19.
- 25.REDING, Kurt f. SOBEL, Paul j. ANDERSON, Urton. HEAD, Michael j. RAMAMOORT, Scridhor. SALAMASICK, Mark. RIDDLE, Cris. *Manuel d'audit interne*. Paris : éditions eyrolles,2013, p. 1-1.
- 26.RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne*.3e éd. Paris : éditions d'organisation,2000, p. 181.
- 27.RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne*.4e éd. Paris : éditions d'organisation,2002, p. 39-51.
- 28.RENARD, Jacques. *Audit interne : ce qui fait débat*. Paris : Maxima, 2003, p. 13.
- 29.RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne*. 7<sup>e</sup> éd. Paris : éditions d'Organisation Groupe Eyrolles,2010, p. 210.
- 30.SHICK, Pierre. VERA, Jacques. BOURROUILH-PAREGE, Olivier. *Audit interne et référentiels de risques*. Paris : Dunod,2010, p. 23.
- 31.SCHICK, Pierre. VERA, Jacques. BOURROUILH-PAREGE, Olivier. *Audit interne et référentiels de risques : vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit*,2<sup>e</sup> éd, paris : Dunod, 2014, p. 40.
- 32.SCHICK, Pierre. VERA, Jacques. BOURROUILH-PAREGE, Olivier. *Audit interne et référentiels de risques*,3<sup>e</sup> Ed, Malakoff : Dunod, 2021, p. 20-21.
- 33.TOUNKARA, Moriba. *Audit de la performance : un outil d'évaluation du contrôle de gestion*. Paris : Harmattan,2023, p. 24.
- 34.YRIBARREN, Max. *Les sondages au service de l'audit*. France : éditions hommes et techniques,1975, p. 27.

35.WAGNER, Stephen. DITTMAR, Lee. *Les avantages imprévus de la loi Sarbanes Oxley*, Harvard business review, AVRIL 2006, p. 3.

36. التميمي، هادي. *مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية*. الطبعة الثالثة، عمان. دار وائل للنشر، 2006، ص.17.

### **Guides**

1.CARLIER, Bruno. RUPRICH-ROBERT, Christophe. *Guide de la gestion locale : organisation, évaluation, contrôle*. Paris : Berger-Levrault, juillet1998, p. 279.

2.DECK-MICHON, Madeleine. PLOT-VICARD, Emmanuelle. *Comptabilité(guide)*. Paris : Magnard-Vuibert, août 2019, p. 7.

3.LOUGBEGNON, Makpindo José. *Union monétaire ouest-africaine (UMOA) : le commissariat aux comptes face aux évolutions de la réglementation bancaire(guide)*. Paris: Harmattan,2019, p. 35.

4.OREGAN, David. *International auditing: practical resource guide*. Canada : WILEY,2003, p. 1.

5.SERE, Souleymane. *Guide pratique de la conduite d'une mission d'audit interne base sur les risques selon les normes d'exercice professionnels de l'IIA*. Congo : inspection générale des finances, juin 2017, p. 17-19.

6.VILLALONGA, Christophe. Mougin, Yvon. *Le guide du parfait auditeur interne*, Paris : lexis éditions,2013, p. 15-16.

7.VILLALONGA, Christophe. *Le guide du parfait auditeur interne*. Paris : lexis editions,2011, p. 49-54.

### **Revues et périodiques**

1.ALAOUI, Meryem. DHIBA, Youssef. *Le management des risques : Cadre théorique*. [En ligne]. IJAFAME,2022, vol. 03, Issue 1-1. Pp. 118-142. Disponible sur : [www.ijafame.org](http://www.ijafame.org) (consulté le 08/03/2025).

2.AMIRI, IMANE. SEKAKI, YASSINE. HAINOUS, MOURAD. ZAAM, HOURIA. *Déterminants de la qualité de l'audit interne : que dit la littérature académique et professionnelle ?* [En ligne]. Revue Française d'Economie et de Gestion, 2021, vol. 02, n° 06. Pp. 216-235.Disponible sur : [www.revuefreg.fr](http://www.revuefreg.fr) (consulté le 22/04/2025).

3.AMMAR, Sourour. *La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables*. Comptabilité, contrôle, audit et institution(s), mai 2006, halshs-00548054, version 1. Pp. 1-23.

4.ARSALANE, Chaimaa. *L'approche par les risques : une alternative de l'approche d'audit classique*. [En ligne]. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Septembre 2017, vol. 0, n° 02. Pp. 19-32. Disponible sur : <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/download/1122/976/4114> (consulté le 12/04/2025).

5. BARHON, Loubna. ABOUELJAOUAD, Mohamed. *Indépendance de l'auditeur interne : obstacles et leviers*. Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit. Mars 2019, vol. 03, n° 04. Pp. 16-28.
6. BELHACHEMI, Amina. TABET AOUL, Wassila. *L'audit opérationnel : une limite pour les dysfonctionnements de la gouvernance d'entreprise*. [En ligne]. Revue d'Économie et de Management, avril 2013, vol. 12, n°01. Pp. 142-156. Disponible sur : <https://asjp.cerist.dz/> (consulté le 17/02/2025).
7. BENTALHA, Badr. HMIOUI, Aziz. ALLA, Lhoussaine. *Proposition d'une démarche structurée de l'audit interne du cycle de trésorerie*. [En ligne]. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, 2018, vol. 03, n° 01. Pp. 670-696. Disponible sur : <https://hal.science/hal-02118184v1> (consulté le 12/04/2025).
8. BERTRAND, Robert M.M. SCHRAM, Arthur J.H.C. VAASSEN, Eddy H.J. *Understanding Contract Audits: An Experimental Approach*. [En ligne]. Tinbergen Institute Discussion Paper, 2011. Pp. 1-31. Disponible sur : <https://tinbergen.nl/home> (consulté le 02/03/2025).
9. BOUAZIZ, SI MOHAMED. MAALEMI, TARIK. *Le triangle d'or (audit externe, audit interne et comité d'audit), comme dispositif de la gouvernance et de la qualité de l'information financière : Revue de littérature*. [En ligne]. Revue Française d'Economie et de Gestion, février 2023, vol. 04, n°02. Pp. 84-107. Disponible sur : [www.revuefreg.com](http://www.revuefreg.com) (consulté le 19/04/2025).
10. BOUTRIK, Souad. MEGHARI, Randa. BRAHITI, Ibtisseme. *The contribution of the audit committee in the Improvement of the quality of the internal audit*. [En ligne]. Business sciences review, June 2021. Pp. 184-204. Disponible sur : <https://asjp.cerist.dz> (consulté le 19/04/2025).
11. CARMONA, Salvador. EZZAMEL, Mahmoud. *Accounting and accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and Ancient Egypt*. [En ligne]. Accounting and accountability, 2007, vol. 20, n°02. Pp. 176-210. Disponible sur : <http://dx.doi.org/10.1108/09513570710740993> (consulté le 01/03/2025).
12. DJEKIDEL, Yahia. MESSAOUDI, Abdelhadi. BOUJLAL, Ahmed. *Le contrôle interne en milieu informatique*. [En ligne]. MAAREF, Décembre 2020, vol. 15, n° 02. Pp. 134-134. Disponible sur : <https://asjp.cerist.dz> (consulté le 11/03/2025).
13. DUMEZ, Hervé. *Qu'est-ce que la recherche qualitative*. [En ligne]. AEGIS le Libellio a'. 2011. Vol. 07, n° 04. Pp. 47-58. Disponible sur : <http://crg.polytechnique.fr/v2/aegis.html#libellio> (consulté le 30/04/2025).
14. EL AZHARY, Najah. TAOUAB, Omar. *The Contribution of Internal Audit to the Improvement of Internal Control System*. [En ligne]. European Scientific Journal, March 2018, vol. 04, n° 07. Pp. 200-223. Disponible sur : <http://dx.doi.org/10.19044/esj.2018.v14n7p200> (consulté le 10/04/2025).

15. EL HALOUI, Soukaina. CHEMLAL, Mohamed. *Audit interne : Revue de littérature théorique*. [En ligne]. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics IJAFAME. 2023, vol. 04 Issue 4-1. Pp. 408-425. Disponible sur : [www.ijafame.org](http://www.ijafame.org) (consulté le 20/04/2025).
16. ESSEKKAKI, Saïd. BOUAYAD NABIL, Amine. *Aperçue historique sur l'évolution de la notion et la fonction d'audit interne (dans le temps et l'espace)*. [En ligne]. Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, septembre 2019, vol 04, n° 02. Pp. 625-642. Disponible sur : [www.revuecca.com](http://www.revuecca.com) (consulté le 20/04/2025).
17. FABRE, Denis. VAURS, Louis. *L'urbanisme du contrôle interne : comment en améliorer l'efficacité ? quelle place pour l'audit interne*. [En ligne]. IFACI, septembre 2008. Pp. 1-20. Disponible sur : <https://docs.ifaci.com> (consulté le 12/03/2025).
18. FAITEH, Anouar. AASRI, Mohamed Rachid. EL BADRI, Lamia. *L'audit interne une étape importante vers la résilience des organisations*. [En ligne]. IJAFAME, 2024. Vol. 05, Issue 9. Pp. 285-300. Disponible sur : [www.ijafame.org](http://www.ijafame.org) (consulté le 21/04/2025).
19. FAYE, Djiby. BA, Makhtar. *Polysémie du contrôle interne dans l'administration publique*. [En ligne]. Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, mars 2023, vol. 07, n° 01. Pp. 177-194. Disponible sur : [www.revuecca.com](http://www.revuecca.com) (consulté le 22/03/2025).
20. HMIOUI, Aziz. ALLA, Lhoussaine. BENTALHA, Badr. *Proposition d'une démarche structurée de l'audit interne du cycle de trésorerie*. [En ligne]. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, vol. 02. N°05, Juin 2018. Pp. 670-697. Disponible sur : [www.revuecca.com](http://www.revuecca.com) (consulté le 14/04/2025).
21. KALACHE, Meryem. *Evaluation de la Performance de l'Audit Interne au sein de l'Entreprise NAFTAL*. Journal d'études avancées en finance et comptabilité. [En ligne], mai 2021. Vol 04, n°01. Pp. 16-28. Disponible sur : <https://asjp.cerist.dz> (consulté le 23/04/2025).
22. KEITA, Abdoulaye. TOURE KALIFA, Ahmadou. DIALLO HOUDOU, Attikou. SIDIBE, Dramane. *L'impact du comité d'audit dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises maliennes*. [En ligne]. Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, juin 2023, vol. 07, n°02. Pp. 27-45. Disponible sur : [www.revuecca.com](http://www.revuecca.com) (consulté le 17/03/2025).
23. LAGHRISSI, Hajar. ABDALLAH, Zabidat. DAOUI, Driss. GUEDIRA, Mohammed. *Audit interne et gouvernance d'entreprise*. [En ligne]. Revue Internationale des Sciences de Gestion, avril 2021, vol. 04, n°02. Pp. 374 -396. Disponible sur : <https://revueisg.com/index.php/home/article/view/584> (consulté le 12/04/2025).
24. MARAGHNI, Ines. NEKHILI, Mehdi. CHTIOUI, Tawhid. *Caractéristiques du comité d'audit et étendue du reporting sur le contrôle interne : le cas des entreprises françaises*. [En ligne]. HAL Id, octobre 2018. Pp. 1-41. Disponible sur : <https://hal.science/hal-01901185v1> (consulté le 20/04/2025).

25. National Treasury Republic of South Africa. *Internal Audit Framework*. [En ligne]. 2nd Edition, South Africa: Office of the Accountant-General National Treasury, March 2009. Pp. 1-94. Disponible sur : <http://oag.treasury.gov.za> (consulté le 17/03/2025).
26. PETRAȘCU, Daniela. *Internal audit: defining, objectives, functions and stages*. [En ligne]. Romania: CORE provided by research papers in economics, 2011. Pp. 238-246. Disponible sur : <https://core.ac.uk> (consulté le 02/04/2025).
27. Proulx, Jérôme. Recherches qualitatives et validités scientifiques. [En ligne]. *Érudit*, vol. 38, n°01, 2019. Pp. 53-70. Disponible sur : <https://id.erudit.org/iderudit/1059647ar> (consulté le 06/05/2025).
28. RITTENBERG, Larry E. *Interagir avec le comité d'audit*. [En ligne]. La gestion du service, avril 2016. Pp. 1-16. Disponible sur : [www.theiia.org/goto/CBOK](http://www.theiia.org/goto/CBOK) (consulté le 10/04/2025).
29. SAADI, Djilali. AYADI, Abdelkader. *L'audit externe, missions, responsabilités et mécanisme, pour renforcer la confiance entre les partenaires et la direction de l'entreprise*. [En ligne]. *Revue Académique des Etudes Sociales et Humaines*, 2023, vol. 15, n° 01. Pp. 573-590. Disponible sur : [www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/552](http://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/552) (consulté le 20/04/2025).
30. SMOLINSKI, Harold c. CHUMLEY, DELBERT William. BENNETT, Donald E. *In search of ancient auditors*. [En ligne]. *Accounting historians note book*, 1992, vol. 15, n°02. Pp. 7-28. Disponible sur : [https://egrove.olemiss.edu/aah\\_notebook/vol15/iss2/6](https://egrove.olemiss.edu/aah_notebook/vol15/iss2/6) (consulté le 01/03/2025).
31. STETTLER, Howard. *Accounting and auditing history: Major developments in England and the United States from ancient roots through the mid-twentieth century*. [En ligne]. eGrove, 1994, Pp. 7-44. Disponible sur : [https://egrove.olemiss.edu/dl\\_proceedings](https://egrove.olemiss.edu/dl_proceedings) (consulté le 02/03/2025).
32. STOLOWY, Hervé. PUJOL, Eduard. MOLINARI, Mauro. *Audit financier et contrôle interne : L'apport de la loi Sarbanes-Oxley*, *Revue française de gestion*, 2003. Vol. 06, n° 147, Pp. 133-143.
33. TAGRARET, Yazid. TAMRABET, Zeyneb. *L'étendue de l'application des exigences de la Norme d'audit algérienne 530 : sondage dans l'audit*. [En ligne]. *Journal illiza de recherches et d'études*, 2022, vol. 07, n° 01. Pp. 29- 50. Disponible : <https://asjp.cerist.dz/en/article/207139> (consulté le 11/04/2025).
34. TOUTOUH, Nadia. BENARBI, Houda. *Audit interne et gouvernance d'entreprise : une revue de la littérature*. [En ligne]. *International journal of Accounting finance, Auditing, management & economics IJAFAME*, janvier 2025, vol. 06, Issue 01. Pp. 450-463. Disponible sur : [www.ijafame.org](http://www.ijafame.org) (consulté le 12/03/2025).
35. YAICH, Abderraouf. *Contrôle interne : Cadre intégré du contrôle interne (COSO 1)*. [En ligne], *la revue comptable et financière*, deuxième trimestre 2009, n°84. Pp. 13-22. Disponible sur : <https://larcf.com> (consulté le 12/03/2025).

36.Ziani, Abdelhak. *Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : cas entreprises algériennes*. [En ligne]. Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit. Mars 2019, vol. 03, n°04. Pp. 1-17. Disponible sur : [www.revuecca.com](http://www.revuecca.com) (consulté le 12/03/2025).

### **Dictionnaires, encyclopédies et manuels**

1.LE ROBERT, *dictionnaire de français*. Nouvelle édition. Paris : dictionnaire le robert-SEJER. 2005.

2.TREMBLAY, Marie-Soleil. *Vérification/audit*. [En ligne]. Dans L. Côté et J.-F. Savard (dir.). Le Dictionnaire encyclopédique de l'administration publique, 2012, disponible sur : [www.dictionnaire.enap.ca](http://www.dictionnaire.enap.ca) (consulté le 08/02/2025).

### **Communiqués**

1.L'Audit interne de et la direction de la gouvernance publique et du développement territorial de l'OCDE. *Contrôle et audit internes : Assurer l'intégrité et la responsabilité du secteur public*. Paris : Centre de conférences de l'OCDE, avril 2011. Pp. 1-112. *Rapport établi dans le cadre des célébrations du 50ème Anniversaire de l'OCDE*.

2.IAEP. Internal Auditing education partnership. *Getting to know Internal Auditing: the profession that makes a difference*. [En ligne], IAEP, february 2022. Pp. 1-16. Disponible sur : <https://www.theiaa.org/> (consulté le 13/03/2025). *Presentation is complements of The IIA Academic Relations*.

3.Institut des réviseurs d'entreprises IBRE. *Mission connexes : Mission d'audit interne*. [En ligne], *institut des Réviseurs d'entreprises*. Bruxelles, novembre 2020. Pp. 1-2. Disponible sur : <https://www.ibr-ire.be> (consulté le 14/03/2025).

4.VAYO, SONY. *Généralités sur la fonction d'audit interne*. [En ligne]. Sétif Algérie, août 2017. Pp. 1-27. Disponible sur : <https://www.exacomaudit.com> (consulté le 14/03/2025). *Document préparé par : ABDERRAZEK SOUEI expert-comptable membre de l'OECT-commissaire aux comptes, expert près des tribunaux-consultant formateur*.

5.ZAXPCADM. *Internal Audit Charter*. [En ligne]. Knysna Municipality, March 2013. Pp.1-8. Disponible sur : <https://www.knysna.gov.za> (consulté le 10/04/2025).

### **Normes**

1.Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles. *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (les normes)*. [En ligne]. The Institute of Internal Auditors Global, édition 2017. Pp. 1-38. Disponible sur : <https://docs.ifaci.com> (23/03/2025).

2.COSO. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Internal Control-Integrated Framework*. [En ligne]. Framework and Appendices, september 2012. Pp. 1-194. Disponible sur : <https://ce.jalisco.gob.mx> (consulté le 12/03/2025).

3. IFACI. *Audit interne et décision*. [En ligne], institut français de l'audit et de contrôle internes en partenariat avec l'institut des auditeurs internes IIA, canada section Montréal, avril 2015. Pp. 1-19. Disponible sur : <https://docs.ifaci.com> (consulté le 12/03/2025).
4. IIA. *Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles CRIPP*. The Institute of Internal Auditors Global. [En ligne], édition 2017. Pp. 1-38. Disponible sur : <https://docs.ifaci.com> (consulté le 16/03/2025).
5. Institut des auditeurs internes IIA. *Les normes internationales d'audit internes*. [En ligne], réservé pour usage personnel individuel uniquement. IIA, janvier 2024. Pp. 1-124. Disponible sur : <https://docs.ifaci.com> (consulté le 20/02/2025).
6. The Institute of Internal Auditors IIA. *Prise de position : rôle de l'audit interne dans la gouvernance*. [En ligne], IIA, 2018. Pp. 1-4. Disponible sur : <https://docs.ifaci.com> (consulté le 12/03/2025).
7. Institut français de l'audit et de contrôle interne IFACI. *Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne : Fiches méthodologiques*. [En ligne]. IFACI, juin 2012. Pp. 1-92. Disponible sur : <https://www.economie.gouv.fr> (consulté le 16/03/2025).
8. ISA. *La norme internationale d'audit 530 : sondages en audit et autres méthodes de sélection d'éléments à des fins de test*. [En ligne], CNCC-IRE, juin 2006. Pp. 1-28. Disponible sur : <https://flestation.emonsite.com> (consulté le 11/04/2025).
9. L'institut des auditeurs internes. *Perspectives internationales : l'audit interne et l'audit externe*. [En ligne]. IIA, 2018, n°08, Pp. 1-11. Disponible : <https://docs.ifaci.com> (consulté le 03/03/2025). *Un rapport publié par l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes (IFACI)*.
10. The Institute of Internal Auditors IIA. *Normes internationales d'audit interne : Projet soumis à consultation publique*. [En ligne]. Global Internal audit standards, 2023, draft for public comment. Pp. 1-133. Disponible sur : <https://www.theiia.org> (consulté le 14/03/2025).

### **Textes réglementaires (décrets, lois, circulaire)**

1. Secrétariat général du gouvernement, Algérie. *Loi no 88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques*. [En ligne]. Journal officiel, 13/01/1988, n° 2. Pp. 18-23. Disponible sur : <http://www.joradp.dz> (consulté le 05/05/2025).

### **Sites internet**

1. QUALIBLOG | Le blog du Manager QSE, *L'audit : héritage de la culture orale*. [En ligne]. 2012. Disponible sur : <https://qualiblog.fr/> (Consulté le 08/02/2025)

# **Annexe**

## Annexe n° 01 :

### Guide d'entretien

**Objet :** Demande d'entretien dans le cadre de mon mémoire sur l'audit interne

Bonjour Monsieur/Madame,

Je me présente Mlle BENYAHIA Kenza étudiante en Master 02 spécialisée en comptabilité et audit, je réalise actuellement une recherche pour mon mémoire intitulé : *Essai d'évaluation de la pratique d'audit interne au sein des entreprises publiques économiques algériennes*, Je vous propose ce guide d'entretien dans l'objectif de recueillir vos précieuses informations, afin de mieux comprendre les pratiques actuelles en matière d'audit interne. Vos réponses resteront strictement anonymes et confidentielles.

Je reste à votre disposition pour toute clarification ou question concernant mon mémoire.

Je vous remercie par avance pour votre participation, qui contribuera grandement à la qualité de cette étude.

Cordialement,

BENYAHIA Kenza

#### **1. Contexte général et expérience personnelle de l'auditeur**

- Depuis combien de temps travaillez-vous dans votre établissement ?
- Depuis quand la fonction d'audit interne a-t-elle été mise en place dans votre structure ?
- Pourriez-vous décrire votre rôle (en tant qu'auditeur interne ou membre de la cellule d'audit) ainsi que votre expérience dans ce domaine ?
- Avez-vous suivi des formations spécifiques en audit interne ?
- Comment avez-vous été recruté(e) pour ce poste ?
- Qu'est-ce qui vous motive le plus dans votre fonction d'auditeur interne ?

#### **2. Création et positionnement de la cellule d'audit interne**

- Selon vous, la création de la cellule d'audit interne était-elle une nécessité ou une réponse à une obligation légale ?
- Comment les autres services ont-ils réagi à sa mise en place ?
- Comment est structurée la cellule d'audit interne dans votre entreprise ?
- À quelle hiérarchie est-elle rattachée (direction générale, conseil d'administration, etc.) ?

- Comment est déterminé son budget annuel ?
- Disposez-vous un comité d'audit ? Si oui, quel est son rôle ?

### **3. Méthodologie et outils de l'audit interne**

- Quelles sont les principales étapes d'une mission d'audit interne dans votre structure ?
- Référez-vous aux normes internationales d'audit interne ? Si oui, lesquelles ?
- Utilisez-vous des référentiels spécifiques ?
- Quels outils employez-vous pour planifier et réaliser vos audits (logiciels, grilles d'analyse, etc.) ?
- Comment identifiez-vous les risques à auditer ?
- Sur quels critères priorisez-vous les missions d'audit ?
- Utilisez-vous des indicateurs de performance pour évaluer l'efficacité des audits ?

### **4. Collaboration avec les autres services et difficultés rencontrées**

- Les autres services collaborent-ils facilement avec la cellule d'audit ? De quelle manière ?
- Quels types de difficultés ou obstacles rencontrez-vous lors de vos missions ?
- Avez-vous déjà fait face à des résistances internes ? Comment les gérez-vous ?
- Comment traitez-vous les éventuels conflits d'intérêts lors des audits ?
- Pouvez-vous citer des exemples de bonnes pratiques de collaboration avec d'autres services ?

### **5. Impact et résultats obtenus**

- Quels sont les départements les plus concernés par les audits internes ?
- Quel est, selon vous, l'objectif principal de l'audit interne dans votre établissement ?
- Comment les résultats des audits sont-ils communiqués et exploités en interne ?
- Comment mesurez-vous l'impact de vos recommandations ?
- Pouvez-vous partager un exemple où l'audit interne a permis d'éviter un risque majeur ?
- Quel pourcentage de vos recommandations est généralement mis en œuvre ?
- Comment assurez-vous le suivi des actions correctives après un audit ?

### **6. Améliorations et perspectives de la fonction**

- Quels sont, selon vous, les principaux atouts de l'audit interne dans votre établissement ?
- Quels défis majeurs votre entreprise rencontre-t-elle en la matière ?
- Quelles améliorations souhaiteriez-vous apporter à cette fonction ?

- Avez-vous besoin de ressources ou d'outils supplémentaires pour optimiser l'efficacité des audits ?
- Quelles mesures pourraient renforcer les pratiques d'audit interne selon vous ?
- Collaborez-vous avec des acteurs externes (autres entreprises, consultants) pour améliorer vos pratiques ?
- Comment envisagez-vous l'évolution de l'audit interne dans les cinq prochaines années ?
- Y a-t-il un sujet important que nous n'avons pas abordé et que vous jugeriez pertinent ?
- Avez-vous des commentaires, observations ou suggestions supplémentaires à partager ?

**Merci !**

# TABLE DES MATIERES

<b>REMERCIEMENTS</b> .....	<b>I</b>
<b>DEDICACE</b> .....	<b>II</b>
<b>RESUME</b> .....	<b>III</b>
<b>LISTE DES TABLEAUX</b> .....	<b>IV</b>
<b>LISTE DES FIGURES</b> .....	<b>IV</b>
<b>LISTE DES ABREVIATIONS</b> .....	<b>V</b>
<b>INTRODUCTION GENERALE</b> .....	<b>I</b>
<b>CHAPITRE I : EVOLUTION HISTORIQUE DE L'AUDIT INTERNE</b> .....	<b>6</b>
<b>INTRODUCTION</b> .....	<b>6</b>
<b>I.1. ÉMERGENCE ET DEVELOPPEMENT DE L'AUDIT</b> .....	<b>6</b>
<b>I.1.1. Les racines de l'audit</b> .....	<b>6</b>
<b>I.1.2. Historique de l'audit</b> .....	<b>7</b>
<b>I.1.3. L'évolution contemporaine de l'audit</b> .....	<b>10</b>
<b>I.1.4. Classification de l'audit</b> .....	<b>12</b>
<b>I.2. APPARITION DE L'AUDIT INTERNE</b> .....	<b>15</b>
<b>I.2.1. La crise économique de 1929 : l'origine de l'apparition de l'audit interne</b> .....	<b>15</b>
<b>I.2.2. Les courants théoriques de l'audit interne</b> .....	<b>16</b>
<b>I.2.3. La notion d'audit interne dans le contexte musulman</b> .....	<b>16</b>
<b>I.2.4. Transformation du concept d'audit interne</b> .....	<b>17</b>
<b>I.2.5. Le cadre référentiel de l'audit interne</b> .....	<b>18</b>
<b>I.2.6. Comparaison entre audit interne et externe</b> .....	<b>23</b>
<b>I.3. L'INTEGRATION DE L'AUDIT INTERNE DANS LES PRATIQUES DE GESTION ET SA MISSION</b> .....	<b>24</b>
<b>I.3.1. L'intégration de l'audit interne dans la gestion des organisations</b> .....	<b>24</b>
<b>I.3.1.1. Le management des risques</b> .....	<b>24</b>
<b>I.3.1.2. Le contrôle interne</b> .....	<b>25</b>
<b>I.3.1.2.1. Pratiques et fondements du contrôle interne</b> .....	<b>26</b>
<b>I.3.1.2.2. Contrôle de gestion</b> .....	<b>27</b>
<b>I.3.1.2.3. Le contrôle comptable interne</b> .....	<b>27</b>
<b>I.3.1.2.4. Les éléments de contrôle interne</b> .....	<b>27</b>
<b>I.3.1.2.5. Rôle de l'audit internes dans le renforcement du contrôle interne et de la prise de décision</b> .	<b>29</b>
<b>I.3.1.2.6. La différence entre le contrôle interne et l'audit interne</b> .....	<b>29</b>
<b>I.3.1.3. La comptabilité et l'audit interne</b> .....	<b>30</b>
<b>I.3.1.4. La gouvernance d'entreprise</b> .....	<b>30</b>
<b>I.3.2. L'approche méthodologique pour conduire une mission d'audit interne</b> .....	<b>32</b>
<b>CONCLUSION</b> .....	<b>34</b>
<b>CHAPITRE II : L'AUDIT INTERNE : DE LA PREPARATION A L'IMPACT STRATEGIQUE</b> .....	<b>35</b>
<b>INTRODUCTION</b> .....	<b>35</b>
<b>II.1. LA CONDUITE D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE</b> .....	<b>35</b>
<b>II.1.1. Le champ d'application de la mission</b> .....	<b>35</b>
<b>II.1.2. La méthodologie de la mission</b> .....	<b>37</b>
<b>II.1.2.1. Planifier /préparer le programme de la mission de l'audit interne</b> .....	<b>37</b>

II.1.2.1.5.	Processus de mise en place d'un plan d'audit interne .....	40
II.1.2.2.	Réaliser ou exécuter la mission d'audit interne .....	41
II.1.2.3.	La conclusion et la communication des résultats .....	42
II.2.	TECHNIQUES ET OUTILS EN AUDIT INTERNE .....	44
II.2.1.	<i>Les outils d'interrogation</i> .....	44
II.2.2.	<i>Les outils informatiques</i> .....	47
II.2.3.	<i>Les outils de description</i> .....	48
II.2.3.4.	Les diagrammes .....	49
II.2.3.5.	Les grilles de séparations des tâches .....	51
II.3.	L'AUDIT INTERNE AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DES ENTREPRISES .....	52
II.3.1.	<i>Le positionnement de l'audit interne au sein de l'entreprise</i> .....	52
II.3.1.1.	Le rattachement hiérarchique de l'audit interne .....	53
II.3.1.2.	L'impact de l'audit interne sur la résilience des organisations .....	56
II.3.2.	<i>La mise en place d'un département d'audit au sein d'une entreprise</i> .....	57
II.3.3.	<i>La dimension sociétale de la pratique d'audit interne</i> .....	57
II.3.3.1.	Les partenaires d'audit interne .....	58
II.3.3.2.	Evaluation de la performance d'audit interne .....	59
	CONCLUSION .....	61
	CHAPITRE III : EVALUATION DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE AU SEIN DES EPE :	
	RESULTATS DES ENTRETIENS .....	63
	INTRODUCTION .....	63
III.1.	METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE .....	63
III.1.1.	<i>Type de recherche</i> .....	63
III.1.2.	<i>Justifier le choix méthodologique</i> .....	64
III.1.3.	<i>Méthode de collecte de données</i> .....	65
III.1.4.	<i>Limites et biais méthodologiques</i> .....	66
III.1.5.	<i>La collecte de donnée</i> .....	67
III.1.6.	<i>Présentation des entreprises interviewées</i> .....	68
III.2.	ORGANISATION DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE ET PRATIQUES PROFESSIONNELLES .....	69
III.2.1.	<i>Contexte général et expérience personnelle de l'auditeur</i> .....	69
III.2.2.	<i>Création et positionnement de la cellule d'audit interne</i> .....	73
III.2.3.	<i>Méthodologie et outils de l'audit interne</i> .....	75
III.3.	INTEGRATION DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE ET PERSPECTIVES D'AMELIORATION .....	78
III.3.1.	<i>Collaboration avec les autres services et difficultés rencontrées</i> .....	78
III.3.2.	<i>Impact et résultats obtenus</i> .....	80
III.3.3.	<i>Améliorations et perspectives de la fonction</i> .....	84
III.3.4.	<i>Discussion des résultats obtenus</i> .....	87
	CONCLUSION .....	88
	CONCLUSION GENERALE .....	90
	BIBLIOGRAPHIE .....	94
	ANNEXE .....	102