

MINISTRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE MOULOUD MAMMARI DE TIZI-OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES SCIENCES DE
GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION



MEMOIRE DE FIN D'ÉTUDES

EN VUE DE L'OBTENTION DU DIPLÔME DE MASTER EN SCIENCES DE GESTION

OPTION : AUDIT ET CONTRÔLE DE GESTION

Thème

**Evaluation du dispositif du contrôle interne du processus des
importations des engins de chantier au sein d'une entreprise
Cas : SPA SIAD automobile
AZAZGA**

Réalisé par :

M^{elle} HAMLAOUI Massilva

M^{elle} SEGUEG Ouiza

Dirigé par :

Mr. CHENANE Arezki

Soutenu publiquement le 20/11/2017 devant le jury composé de :

Présidente : Mme. RACHEDI Akila, Maître de conférences, B, UMMTO.

Examineur : Mr. AMIAR Habib, Maître assistant, A, UMMTO.

Rapporteur : Mr. CHENANE Arezki, Maître de conférences, A, UMMTO.



3^{ème} Promotion

Année universitaire 2016/2017

Remerciements

Nous remercions Dieu le tout puissant de nous avoir donné la force et la volonté de réaliser ce travail.

*Nous désirons manifester notre profonde reconnaissance à l'ensemble des enseignants de la faculté des **SEGC** de l'université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, particulièrement ceux de la spécialité **Audit et Contrôle de Gestion** du département des sciences de Gestion.*

*Nous tenons à remercier vivement monsieur **CHEVANE Arezki** pour avoir bien voulu diriger notre mémoire. Nous tenons aussi à lui exprimer notre profonde gratitude pour sa grande patience, sa disponibilité, ses conseils, ses remarques et ses orientations durant toute la période de préparation jusqu'à l'achèvement de ce mémoire.*

*Notre reconnaissance aux membres de jury **Mr AMIAR** et **M^{me} RACHEDI** qui nous ont fait l'honneur d'évaluer et de critiquer objectivement ce travail, qu'ils trouvent ici l'expression de notre gratitude.*

*Nos plus vifs remerciements vont également à tout le personnel de l'entreprise **SIAD** automobile et plus précisément notre encadreur Monsieur **SMAIL Fadel** qui nous a si bien conseillées et orientées ainsi que les facilités accordées lors de notre stage.*

Nous adressons aussi nos remerciements à toutes les personnes qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de ce travail, particulièrement nos chers parents qui ont été notre source d'encouragement et de motivation.

Dédicace

Je dédie ce travail :

A la personne devant laquelle tous les mots de l'univers sont incapables d'exprimer mon amour et mon affection pour elle, à l'être le plus cher, à ma douce mère Ouïza.

Mère, si tu savais combien je t'aime.

A mon cher père Achour qui a payé des années d'amour et de sacrifices pour devenir ce que je suis ;

Mon adorable frère Amar ;

A mes très chers sœurs : Zohra et ma princesse Razika.

A mon cher Naim qui m'a toujours soutenu et toute sa famille ;

A tous mes ami(e)s : Youcef, Célia, Sabrina, Mourad, Salah ;

Mon adorable Kamilia ;

A Ouïza et sa famille ;

Et tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

Massilva

Dédicace

Je dédie ce travail à :

La mémoire de mon grand frère et ma sœur.

A la personne devant laquelle tous les mots de l'univers sont incapables d'exprimer mon amour et mon affection pour elle, à l'être qui m'est le plus cher, à ma douce mère

A mon cher père.

A mon cher frère Mourad.

A mon cher Ghiles et sa famille.

A mes cousins.

A tous mes amis : Hamida, Mhend, Salim, Dalila, Ghiles.

A Massilva et sa famille.

A tous ceux qui, de loïs au de prés, ont contribué à la réalisation de ce travail.

A toute la promotion ACG 2016/2017.

Ouiza

Résumé :

Aujourd'hui, le dispositif du contrôle interne occupe une place importante au sein des entreprises ; il est une action collective au sens où il engage l'action conjuguée d'un grand nombre d'acteurs. Toutefois, ce dispositif ne peut pas fournir une assurance raisonnable à la direction, car les facteurs qui appliquent ce dispositif c'est des êtres humains qui peuvent l'affecter par des erreurs, des dysfonctionnements et des défaillances.

En effet, le contrôle interne a des limites donc, il doit être surveillé et évalué afin de le renforcer. Pour se faire, l'audit interne qui a un rôle primordial dans le pilotage et la performance du contrôle interne, doit aider l'entreprise à le maintenir en évaluant son efficacité et son efficacité et en encourageant son amélioration continue.

L'objectif de cette recherche est de vérifier l'existence et l'application d'un dispositif du contrôle interne fiable du processus des importations au sein de la société privée SIAD Automobile choisi dans notre étude, à travers un essai d'évaluation de ce dispositif. L'intérêt de ce mémoire réside également dans la détection des lacunes en matière de contrôle interne et d'apporter des recommandations afin de y remédier.

Mots clés: contrôle interne, audit interne, efficacité, efficacité, amélioration.

Abstract:

Today, the internal control system takes an important place within enterprises; it is as a collective action in the sense that it undertakes coordinated action with a large number of actors. However, this system cannot provide a reasonable assurance to the direction, because the factors that deal with this system are human beings, the ones who can affect it with errors, dysfunction and failure.

Indeed, the internal control has its limits so; it must be monitored and evaluated in order to consolidate it. To do this, the internal audit, that has a major role in the leadership and performance of internal control, should help the enterprise to maintain it by evaluating its efficiency and to encourage its continuous improvement.

This research's objective is to verify the existence and the application of an internal control system reliable to the process of imports within the private society which is chosen in our study: SIAD Automobile, through an evaluating essay of this monitoring system. The interest of this research falls also into the detection of deficiencies in internal control, and to bring recommendations to address them.

Key words: internal control, internal audit, effectiveness, efficiency, improvement.

Liste des tableaux

Numéro	Titres	Page
01	L'évolution de l'audit	35
02	Les normes de qualification et de fonctionnement	41
03	La comparaison entre l'audit interne et le contrôle interne	45
04	Les services intervenant dans le processus des importations (cas pratique)	86
05	Tableau d'identification des risques	94
06	Test de conformité	98
07	Le questionnaire du contrôle interne	100
08	La grille d'analyse des tâches	105
09	Tableau des forces et faiblesses	107
09	Analyse des faiblesses	107

Liste des figures

Numéro	Titres	Page
01	La pyramide de COSO I	18
02	Le processus d'évaluation des risques	19
03	Le système du contrôle interne	31
04	Evaluation du contrôle interne	56
05	Les participants d'une remise documentaire	69
06	Les participants à un CREDOC	71
07	Evolution du nombre de l'effectif	84
08	La répartition de l'effectif selon les zones géographiques	84
09	L'organigramme du service achat	85
10	Modèle d'analyse	87
11	La légende du diagramme	96
12	Le diagramme de circulation des documents	97

Liste des abréviations

AI	Audit interne
AACIA	Association des Auditeurs et Consultants Internes Algériens
AMF	Autorité des Marchés Financiers
BC /BR	Bon de Commande/ Bon de Réception
CAAT	General Agreement on Tariffs and Trade
CCOA	Consultative committee Of Accountancy
CG	Contrôle de Gestion
CI	Contrôle Interne
CNCC	la compagnie nationale des commissaires aux comptes
COCO	Criteria On Control Committee
COSO	Committee Of Sponsoring Organizations
CREDOC	Crédit Documentaire
DFC	Directeur des Finances et Comptabilité
DG	Direction Générale
EPE	Entreprise Publique Algérienne
FOB	Fond On Bord (incoterm du commerce international)
FRAP	Feuille de Révélation et d'Analyse des problèmes
IFACI	Institut français de l'audit et du contrôle interne
IIA	Institut of Internal Auditors
ISA	International Standard Auditing
ISO	International Standard Organisation
LTA	Lettre de transport Aérienne
LSF	Lois sur la Sécurité Financière (en France 2003)
LTR	Lettre de Transport Routière
OEC	Définition donnée par l'ordre des experts comptables
PDG	Président Directeur Générale
QCI	Questionnaire de Contrôle Interne
RH	Ressources Humaines
SCI	Système de Contrôle interne
SIAD	Servir, Innover, Accompagner, Développer
SPA	Société Par Action

Sommaire

Introduction générale.....	10
-----------------------------------	-----------

Chapitre I

Cadre théorique du contrôle interne et de l'audit interne

Section 01 : le contrôle interne : définition et contenus.....	16
Section 02 : finalités, spécificité et limite du contrôle interne	29
Section 03 : l'audit interne : consistance et différence entre le contrôle interne.....	33

Chapitre II

Démarche méthodologique d'évaluation du dispositif du contrôle interne cas d'une opération d'importation

Section 01 : l'évaluation du dispositif du contrôle interne	48
Section 02 : Le risque de défaillance du CI et les outils d'évaluation.....	57
Section 03 : présentation des procédures d'importation.....	64

Chapitre II

Application pratique d'une évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations de l'Ets SIAD automobile

Section 01 : présentation de SPA SIAD et le processus des importations.....	81
Section02 : appréciation du dispositif contrôle interne de SIAD.....	86
Section03 : Résultat d'évaluation du dispositif CI des procédures d'importation.....	108

Conclusion générale.....	115
---------------------------------	------------

Introduction générale

L'entreprise est un ensemble organisé de moyens humains et matériels. Elle se trouve dans un environnement de plus en plus complexe où il est difficile de se faire une place, et il est encore plus difficile de la garder. C'est pourquoi il est essentiel que chaque responsable maîtrise ses activités pour atteindre les objectifs fixés. Pour assurer une bonne coordination et un bon déroulement des activités de l'entreprise, le dirigeant doit garder un œil sur toutes les tâches qui doivent se dérouler de manière appropriée, mais cela ne reste possible que dans les petites entreprises. Quand la taille de l'entreprise augmente, cela devient inadapté ; la direction doit mettre en place des dispositifs qui permettent de surmonter l'impossibilité d'appliquer la supervision directe et apporter plus de transparence dans la manière de gérer et d'organiser.

Ces dispositifs visent à s'assurer que chaque service de l'entreprise remplit ses missions avec efficacité et efficience pour faire de cette entreprise, une entreprise performante.

A cette effet, toute entreprise doit se doté d'un bon dispositif de contrôle interne qui se définit comme « un ensemble de méthodes et de procédures qui guident la réalisation des tâches, Ces dispositifs sont construits par les responsables dans le but de maîtriser le système qu'ils dirigent, il n'existe pas de norme décrivant ces dispositifs, mais tous devraient comporter : définition des objectifs, moyens nécessaires, procédures de réalisation, liaisons avec le système d'information »¹. Ce dispositif permet de détecter, en temps voulu, tout dérapages par rapport aux objectifs de contrôle fixés par l'entreprise et de limité les aléas ainsi qu'une fonction d'audit interne qui est un outil de pilotage du système du contrôle interne et qui contribue ainsi à l'amélioration continue.

L'Algérie, comme d'autres pays, a connu ces dernières années une large diffusion du phénomène de corruption et de fraude, ce qui a amené le législateur à légiféré de nouvelles lois, instructions et règlements en matière d'audit interne. Ceci afin de renforcer les dispositifs d'audit et du contrôle interne, dans le but de conduire les entreprises à plus de transparence, surtout en matière d'information financière, et de les aider à créer de la valeur.

¹GRNIER Claude, BONNEBOUCHE Jean. *Auditer et contrôler les activités de l'entreprise*. Paris : Edition Foucher, 2003, p.63.

Aujourd'hui l'audit interne a un rôle important à jouer dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise surtout après les nouvelles obligations des lois Sarbanes-Oxley (SOX) de juillet 2002 aux Etats-Unis et la loi sur la sécurité financière (LSF) du 1^{er} août 2003 en France en matière de contrôle interne. En effet, ces deux lois obligent le président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance de rendre compte dans un rapport, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne. A ce titre, l'audit interne doit jouer un rôle fondamental dans le processus de préparation et de production du rapport sur le contrôle interne. Ceci est confirmé par la norme Internationale de l'audit interne : Norme 2120 « l'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle interne approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue ».

En Algérie, l'environnement économique instable, ponctué de faillites et des scandales financiers qui a touché les entreprises publiques algériennes, a mis sur le devant de la scène la nécessité de renforcer le système du contrôle interne qui est considéré de plus en plus comme une solution pour des problèmes majeurs, y compris la fonction d'audit interne qui est un élément du système de contrôle interne et un outil de pilotage de ce dernier.

Pour cela l'objectif général de notre travail est de vérifier l'existence et l'application d'un dispositif du contrôle interne fiable du processus des importations à travers un essai d'évaluation de ses procédures, afin d'apporter aux dirigeants un éclairage sur son état actuel et les aider à prendre des décisions appropriées. C'est dans cette perspective que s'inscrit la problématique de notre recherche.

Plus concrètement, nous allons tenter de répondre à la problématique suivante :

Comment procède-t-on à l'évaluation du dispositif du contrôle interne au sein d'une entreprise ?

Quel est le degré d'efficacité et d'efficience de ce dispositif ?

Pour répondre à notre problématique d'autres questions s'imposent :

- Quels sont les outils nécessaires pour l'évaluation de ce dispositif ?
- Les Opérations d'importations au sein de l'entreprise choisie respectent-elles les procédures du contrôle interne ?

- Quelles sont les actions préventives et correctives à mettre en œuvre pour faire face aux insuffisances du SQI ?
- Peut-on considérer l'audit interne comme étant une fonction qui veille à l'efficacité et à l'efficience du SQI ?

Pour cerner au mieux notre problématique nous avons élaboré trois hypothèses de recherches :

Hypothèse 1 : Nous supposons que l'audit interne au sein de l'entreprise SIAD joue un rôle essentiel dans la vérification de l'existence et l'application du dispositif de contrôle interne ainsi que l'évaluation de sa performance.

Hypothèse 2 : Nous supposons que l'opération d'importation au sein de l'entreprise SIAD est exercée dans le respect des procédures de contrôle interne et que le dispositif du contrôle interne prend la place qu'il mérite au sein de l'entreprise.

Hypothèse 3 : Nous supposons que les procédures du contrôle interne fiables permettent une gestion efficace et efficiente du processus d'importation.

Méthodologie de la recherche :

Pour réaliser les objectifs de notre étude, nous avons opté pour une approche descriptive et analytique afin de décrire la notion du contrôle interne, et d'audit interne, ainsi que la démarche à suivre pour l'évaluation du dispositif de contrôle interne.

Les instruments de la recherche :

Pour réaliser notre recherche, nous avons opté pour une démarche méthodologique composée de deux niveaux à savoir :

- La recherche bibliographique dont l'objectif est de décrire tous les aspects théoriques. Cette recherche comprend la consultation des ouvrages, articles, lois et règlements thèses, mémoires, et sites web.
- L'entretien : nous avons fait une série d'entretiens semi directif avec des spécialistes ou nous avons pu tracer les grandes lignes de notre travail au sein de l'entreprise ou nous avons effectué notre stage pratique au niveau de SIAD automobile.

Structure de travail :

Enfin pour atteindre les objectifs escomptés, nous avons structuré notre travail en trois chapitres et qui sont comme suit :

D'abord, dans le premier nous aborderons le cadre conceptuel du contrôle interne et de l'audit interne, composé de trois sections ; la première portera sur le contenu du contrôle interne, la deuxième sur les finalités, spécificités, et limites du contrôle interne et la dernière sur la consistance de l'audit interne et convergences avec le contrôle interne.

Ensuite, le deuxième chapitre consiste en une démarche méthodologique d'évaluation du dispositif de contrôle interne dans le cadre d'une opération d'importation, composé de trois sections : la première consistera à définir la méthodologie d'évaluation du contrôle interne, puis dans la deuxième section nous mettrons l'accent sur les risques de défaillance du contrôle interne ainsi que les différents outils d'évaluation et pour la dernière section nous présenterons les procédures des importations.

Enfin, le dernier chapitre est le présentant de la partie pratique, passant par la présentation de l'organisme d'accueil SIAD Automobile ainsi que son processus d'importation, puis nous procéderons à l'évaluation de son dispositif du contrôle interne des importations, et nous terminerons par la rédaction d'un rapport d'évaluation et des recommandations.

Introduction

Le contrôle interne n'est pas une fonction dans l'entreprise, mais c'est un ensemble de dispositions, un état à atteindre et à maintenir. Il s'est trouvé placé au centre des préoccupations des managers de tous bords et de toutes appartenances. Le contrôle interne constitue la base d'une gestion saine et prudente des activités de l'entreprise ayant pour objectif de garantir une bonne maîtrise des risques.

Un système de contrôle interne efficace est un système qui fait partie intégrante de l'ensemble du système de gouvernance de l'entreprise, il devrait fonctionner pour réaliser les objectifs de la société. Son évaluation par l'audit interne est une nécessité afin de garantir son efficacité.

Ce premier volet a pour objectif d'étudier les principaux aspects théoriques de notre sujet. Nous essayerons d'aborder en premier lieu des généralités sur le contrôle interne, puis dans la deuxième section nous essayerons de mettre l'accent sur les finalités et les limites du CI, ensuite pour la troisième section nous aborderons une présentation de l'audit interne.

Section 01 : Le contrôle interne : définitions et contenus

L'environnement concurrentiel d'une économie de marché oblige les entreprises à mettre en place et à faire évoluer en permanence leur système de CI pour l'adapter aux contraintes et aux modifications de l'activité et de l'environnement.

Pour faire une description du contrôle interne, nous avons consacré le sujet de cette section aux notions fondamentales de cette dernière, en commençant par des définitions, ensuite nous passerons au contenu du CI à savoir : les objectifs, le rôle, puis les acteurs et moyens, ensuite les types et niveaux du contrôle interne pour terminer avec ses principes.

1.1. Définitions du contrôle interne

Les définitions du contrôle interne ont été nombreuses, elles se sont modifiées au fur et à mesure que le temps et l'environnement de l'entreprise ont évolué, et comme suit les définitions les plus pertinentes et universelles et qui ont apportées une clarté sur le concept et les objectifs du contrôle interne.

1.1.1. Selon l'ordre des experts comptables (OEC) en 1977

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre côté, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisations, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci »¹

Cette définition montre que le contrôle interne est abstrait, il se matérialise par l'organisation, les méthodes et les procédures.

1.1.2. Selon le consultative committee of accountancy de Grande Bretagne (CCOA) en 1978

« le contrôle interne comprend l'ensemble des systèmes de contrôle , financiers et autres, mise en place par la direction afin de pouvoir diriger les affaires de l'entreprise de façon ordonner et efficace, assurer le respect des politiques de gestion, sauvegarder les actifs et garantir autant que possible l'exactitude de l'état complet des informations enregistrées »² .

1.1.3. Selon la compagnie nationale des commissaires aux comptes français (CNCC) en 1987

« le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle comptable ou autre, que la direction définit, applique et surveille, sous sa responsabilité, à fin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent »³.

Cette définition réduit le champ du contrôle interne à la comptabilité et limite son rôle à la vérification.

1.1.4. La définition selon COSO-I 1992

« Le contrôle interne est un processus mise en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destinée à assurer une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- réalisation et optimisation des opérations ;
- fiabilité des informations ;

¹RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne*. 8^{em} éd. paris : Edition Eyrolles, 2013, p.116.

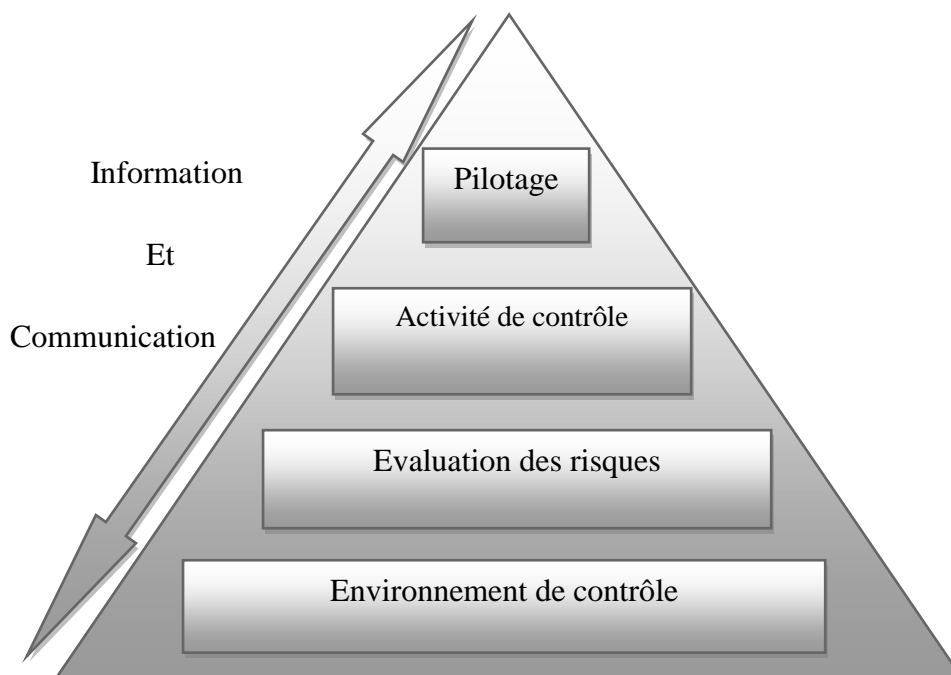
² RENARD, Jacques. *Op.cit.*, 2013, p117.

³ GRAND Bernard, VERDALLE Bernard. *Audit comptable et financier*. Paris : Edition Economica, 1999, p.63.

-respect des réglementations ; »⁴

Le CI selon ce référentiel retient cinq (5) composantes fondamentales pour une bonne maîtrise des activités, schématisées sous la forme d'une pyramide :

Figure N°01 : La pyramide de COSO I.



Source : SCHICK Pierre. *Mémento d'audit interne*. Paris : Edition Dunod, 2007, p. 18.

A la base de cette pyramide, se trouve **l'environnement de contrôle** sur lequel va se développer et s'organiser le contrôle interne. Il constitue le socle sur lequel tout va se conduire⁵. Il influe largement sur la manière dont la stratégie et les objectifs sont déterminés et dont les activités de contrôle sont structurées⁶. Il contient la culture du contrôle de l'organisation ainsi que l'intégrité, l'éthique, l'autorité, le style de management et la politique des responsabilités. Cet environnement doit être connu, structuré et formalisé.

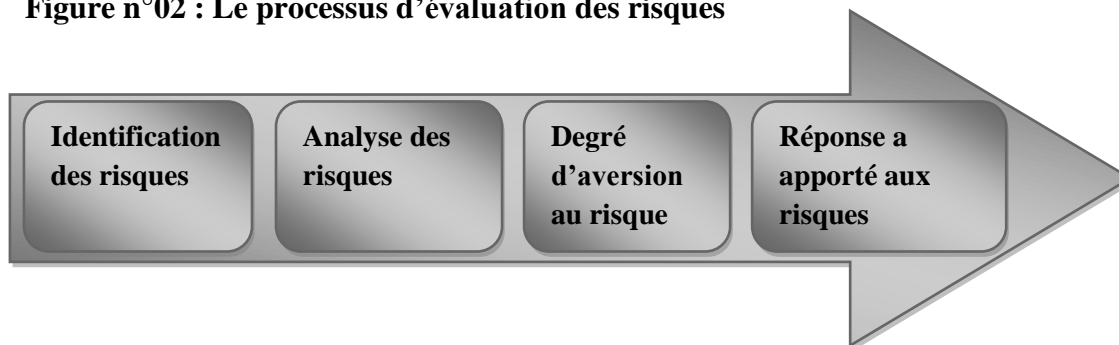
Puis vient **l'évaluation des risques**. Lors de cette phase, le but va être d'identifier, analyser et évaluer les risques empêchant l'atteinte des objectifs de l'organisation.

⁴Pierre SCHICK, Jacques VERA, Olivier BOURROUILH-PAREGE. *Audit interne et référentiels de risques*. Paris : Edition Dunod, 2014, p19-20.

⁵ RENARD Jacques. *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*. Paris : Eyrolles, 2012, P.54.

⁶ CHEKROUN Meriem. *Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes*. Thèse de doctorat en science de gestion LMD. Université ABOU BekrBelkaid de Tlemcen, 2013, p. 145. Disponible sur <http://dspace.univ-tlemcen.dz/bitstream/112/3166/1/Chekroun.Meriem.LMDOC.pdf>. Consultée le (15/08/2017).

Figure n°02 : Le processus d'évaluation des risques



Source : Nous même à partir des lectures sur le contrôle interne.

Les activités de contrôle, représentent le troisième élément de la pyramide, et ce sont les dispositifs spécifiques que chacun va mettre en œuvre pour faire échec à ses risques. Leur ensemble, ordonné et mis en œuvre, constitue ce que l'on nomme le cadre de contrôle, ou cadre de maîtrise⁷.

Au sommet de cette pyramide se trouve **le pilotage**. Il consiste une surveillance permanente du dispositif du contrôle interne, ainsi qu'un examen régulier de son fonctionnement. Cette surveillance, qui peut utilement s'appuyer sur la fonction d'audit interne lorsqu'elle existe, peut conduire à l'adaptation du dispositif du contrôle interne⁸.

Reliant l'évaluation des risques et les activités de contrôle, **l'information et la communication** sont essentiels. Les informations doivent être identifiées, collectées, et diffusées dans les délais impartis, pour permettre de définir en temps voulu les responsabilités de CI.

Pour ce faire, il faut une bonne communication permettant une circulation fluide et aisée de l'information et une transparence qui soit la règle pour tous⁹.

COSO I, est le premier référentiel, il a été rédigé aux Etats-Unis en 1992 et complété par le COSO II en 2005 qui traite du management des risques de l'entreprise et se définit comme : « Un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs pris en compte dans l'élaboration de la stratégie de l'organisation ainsi que dans toutes les activités ; conçu pour identifier les événements potentiels pouvant affecter l'organisation et gérer les risques dans les limites de son appétence

⁷ RENARD Jacques. *Op.cit.*, 2012, P. 59-60.

⁸ SCHICK Pierre. *Op.cit.*, p. 21.

⁹ RENARD Jacques. *Op.cit.*, 2012, P. 60.

pour le risque afin de donner une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation »¹⁰.

D'autres pays ont ensuite publié leur propre référentiel de contrôle interne par exemple le COCO au Canada, l'autorité des marchés financiers AMF en France en 2006. Toutefois, le COSO est le plus utilisé des référentiels en entreprise.

1.1.5. Selon COCO 1995

« le contrôle interne est constitué des éléments d'une organisation y compris les ressources, les systèmes, les processus, la culture, la structure, et les tâches qui collectivement aident les gens à réaliser les objectifs de l'organisation qui font partie des trois catégories suivantes :

- Efficacité et efficacité du fonctionnement ;
- Fiabilité de l'information interne et externe ;
- Conformité aux lois, aux règlements, et aux politiques internes ».¹¹

1.1.6. Selon le référentiel AMF

Ce modèle a été publié au début de 2007, ce cadre donne la définition suivante du contrôle interne :

« Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui :

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

Le dispositif vise plus particulièrement à assurer :

- a) La conformité aux lois et règlements ;
- b) L'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale ou le directoire ;

¹⁰SCHICK Pierre. *Op.cit.*, p. 19.

¹¹ BERTIN Elisabeth. *Audit interne : enjeux et pratique à l'international*. Paris : Edition Eyrolles, 2007, P.57.

- c) Le bon fonctionnement des processus interne de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde des actifs ;
- d) La fiabilité des informations financières.

Le contrôle interne ne se limite donc pas à un ensemble de procédures ni aux seuls processus comptables et financiers ». ¹²

Toutes ces définitions institutionnelles données au CI, nous ont servis de base pour l'élaboration d'une définition propre à nous :

Le CI est l'ensemble des méthodes et procédures mis en œuvre par la direction de l'entreprise pour organiser les activités, sauvegarder le patrimoine et détecter les éventuelles erreurs ou fraude qui peuvent survenir lors de l'exécution des tâches dans le but d'une bonne maîtrise des activités.

1.2. Le rôle du contrôle interne

Le contrôle interne a un triple rôle ¹³ :

1.2.1. Le CI permet de s'assurer que les décisions prises sont correctement appliquées

Le contrôle interne permet de s'assurer que les salariés qui représentent l'entreprise vis-à-vis de l'extérieur, agissent dans l'intérêt de l'entreprise. Il permet de vérifier que la coordination hiérarchique formelle et informelle fonctionne correctement et assure une coordination efficace entre les individus. Il garantit que les décisions prises par les dirigeants sont mis en œuvre par l'ensemble des salariées de l'entreprise.

1.2.2. Le CI garantit un niveau minimum de qualité à la prestation effectué ou au produit fabriqué

Le contrôle interne vise à observer, s'assurer que le produit réaliser couvre les besoins préalablement identifiés.

1.2.3. Le CI décèle les anomalies de fonctionnement

Le CI doit permettre de déceler le plus tôt possible ces anomalies de fonctionnement qu'elles soient occasionnelles (les erreurs humaines liées à la saisie d'une information ou la réalisation

¹²Pierre SCHICK, Jacques VERRA, Olivier BOURROUILH-PAREGE. *Op.cit.*, p.24.

¹³ BENOIT, Pigé. *Audit et contrôle interne*. Paris : Edition EMS, 2009, P.12.

d'une opération), ou systématique (erreurs liées à un processus d'automatisation), et elles peuvent également être afférente à des erreurs humaines, notamment en cas d'inadaptation d'un employé à une tâche spécifique.

1.3. Les acteurs et les moyens du contrôle interne

1.3.1. Les acteurs

Le référentiel COSO définit les acteurs du contrôle interne comme suit ¹⁴:

1.3.1.1. Le conseil d'administration

Le conseil d'administration et le comité d'audit supervisent le système du contrôle interne. En effet le conseil d'administration de par leur rôle de supervision, constitue des éléments importants du système de contrôle interne.

1.3.1.2. Le comité d'audit

Le comité d'audit occupe une position privilégiée, il a les pouvoirs nécessaires pour interroger la direction sur la façon dont elle assume ses responsabilités en matière d'information financière, ainsi que pour s'assurer du suivi des recommandations. Le comité d'audit agit en collaboration, ou en complément d'une fonction d'audit interne pour mieux identifier les tentatives de la direction et du système du contrôle interne.

1.3.1.3. Le management

Le management est directement responsable des activités de l'organisation, y compris de son système de contrôle interne. Le PDG assume la responsabilité ultime, il est ainsi le premier responsable du système du contrôle interne. Pour cela il doit s'assurer de l'existence d'un environnement de contrôle positif et donner l'exemple par des principes de contrôle influençant les facteurs ayant trait à l'environnement de contrôle.

Les directeurs de différentes entités sont responsables du contrôle interne lié aux objectifs de celle-ci. Ils pilotent le développement et la mise en œuvre des normes et des procédures de contrôle interne destiné à permettre la réalisation des objectifs de l'unité, et s'assurer qu'elles sont cohérentes avec les objectifs généraux de la société.

¹⁴BERTIN, Élisabeth. *Audit interne : enjeux et pratique à l'international*. Paris: Edition eyrolles, 2007, p.87-93.

1.3.1.4. Les cadres financiers

Les cadres financiers et leurs équipes jouent un rôle de pilotage particulièrement important, puisque leurs activités de contrôle sont exercées sur la structure de l'entreprise, non seulement de haut en bas, mais également de façon transversale à travers les autres unités opérationnelles et fonctionnelles. Ils jouent un rôle déterminant dans la façon dont le contrôle est exercé par le management. Le directeur financier doit tenir une place cruciale dans la détermination des objectifs, l'établissement de la stratégie de l'organisation, dans l'analyse des risques et la prise de décision concernant la façon de gérer les changements ayant un impact sur l'organisation.

1.3.1.5. Les auditeurs internes

Les auditeurs internes ont la responsabilité d'évaluer le fonctionnement du dispositif du contrôle interne et de faire toutes préconisations pour l'améliorer. La fonction d'audit interne n'est pas directement impliquée dans la mise en place ou le maintien du contrôle interne. Ceux-ci relèvent de la responsabilité du PDG de l'encadrement supérieur. C'est dans l'évaluation des systèmes de CI que les auditeurs internes jouent un rôle important, contribuant ainsi à préserver l'efficacité de ces systèmes.

1.3.1.6. Les tiers

Plusieurs catégories de tiers peuvent contribuer à la réalisation des objectifs de l'entreprise, les tiers peuvent fournir des informations utiles à l'entité dans ses activités de contrôle.

Parmi ces tiers, le COSO cite les auditeurs externes, les législateurs et les autorités tutelles, les analystes financiers...

1.3.2. Les moyens du contrôle interne

Plusieurs moyens sont utilisés pour apprécier le dispositif du CI¹⁵ :

1.3.2.1. Les chartes d'éthique

Elles décrivent les valeurs de comportement et de professionnalisme auxquelles se réfère l'entreprise. Elles servent de référence à toute la direction de l'organisation (opérationnelle et fonctionnelle), qui élabore et maintiennent le CI. L'existence d'une charte est toujours

¹⁵RENARD J. *Op.cit.*, 2012, P. 43-48.

recommandée car elle fixe les règles de bonne conduite. Et cela à condition qu'elle soit connue de tous et que chacun ait l'intime conviction qu'il doit la respecter.

1.3.2.2. Les chartes de contrôle interne

Elles sont en générale approuvées par le comité d'audit, elles :

- Définissent la terminologie et les frontières, évitant ainsi contresens et confusions ;
- Précisent le rôle de chacun dans le domaine, en particulier : managers, auditeurs internes, comité d'audit...
- Précisent la granularité du CI, c'est-à-dire le niveau de détail auquel on souhaite se situer ;
- Explicitent la relation objectifs/dispositifs de CI et rappellent les principaux dispositifs à prendre en considération ;
- Informent sur les procédures d'évaluation.

1.3.2.3. Les documents internes

Manuels, documentation sont autant de moyens dans lesquels on peut puiser des informations, directives...

1.3.2.4. Les questionnaires de contrôle interne

Le but d'un questionnaire de CI est de permettre, en explorant toutes les dimensions d'une activité, d'un processus, d'une fonction, d'en déceler les insuffisances et d'aider à l'identification du/des dispositifs de CI adéquat(s).

Parmi les méthodes les plus utilisées, le questionnement par cinq types de questions : Qui ? Quoi ? Où ? Quand ? Comment ? Par là on fait une observation complète de l'activité et l'on est en mesure de définir les risques spécifiques et les risques résiduels pour s'interroger sur les dispositifs de CI à mettre en œuvre ou à améliorer.

1.3.2.5. La grille d'analyse des tâches

C'est un outil essentiel pour détecter les tâches incompatibles c'est-à-dire voire si le principe de séparation des fonctions est respecté et s'assurer que tous les dispositifs relevant de l'organisation fonctionnent et sont adaptés.

La grille d'analyse des tâches se présente sous la forme d'une grille, qui indique en ordonnée et dans un ordre séquentiel les différentes tâches à accomplir avec l'indication de leur nature (comptable, financière, exécution...) et on abscisse le nom de celui ou celle qui réalise la tâche et ce remplit par un questionnement ou observation. Cette grille nous permet de voir si l'intéressé n'exerce pas des tâches incompatibles.

1.3.2.6. Les formations

La formation contribue à l'efficacité des ressources. Chaque acteur devant être dans son domaine d'intervention, un facilitateur de l'implantation et de la pérennité du CI.

Disposer d'un personnel compétent c'est l'assurance que le message sera entendu, compris et mis en œuvre. Cette compétence nécessaire concerne tous les niveaux de la hiérarchie : depuis les administrateurs qui doivent avoir les compétences et l'expérience nécessaire pour apprécier les risques majeurs de l'entreprise et être en mesure d'évaluer l'intérêt des dispositifs envisagés pour lui permettre de mieux maîtriser son activité.

1.3.2.7. Les méthodes d'appréciation

Les méthodes d'appréciation du contrôle interne sont : les méthodes subjectives, les méthodes objectives et aussi les travaux de l'audit interne.

1.3.2.8. Les outils informatiques

Ils sont des outils spécifiques dimensionnés en fonction de l'organisation. Ce sont des outils d'auto-évaluation du CI ou destinés à construire une cartographie. Exemple : les différents logiciels (PC compta, PC stock...).

1.4. Les types et les niveaux du contrôle interne

Il convient de noter qu'il existe quatre types et trois niveaux du contrôle interne que nous allons détailler ci-après :

1.4.1. Les types du contrôle interne

Les principaux contrôles se représentent comme suit¹⁶ :

a. Le contrôle directif

Ce type de contrôle permet de s'assurer que la gestion de l'entreprise est bonne, et qu'elle va conduire à la réalisation des objectifs. Ce contrôle englobe des mécanismes positifs,

¹⁶ CHEKROUN, Meriem. *Op.cit.*, p135-136.

qui motivent et orientent le personnel de l'entreprise pour faire de bons progrès. A titre d'exemple des formations de sensibilisation du personnel.

b. Le contrôle préventif

Le contrôle préventif est un contrôle préalable, qui détecte les problèmes avant qu'ils surviennent tout en s'appuyant sur un environnement de contrôle favorable (un personnel compétent, la séparation des fonctions, des règles d'éthique,).

c. Le contrôle détectif

Ce contrôle est conçu pour relever les erreurs qui n'ont pas été empêchées par le contrôle Préventif via des mécanismes tels que :

- Le rapprochement bancaire ;
- L'examen des rapports de paie ;
- La comparaison des transactions sur les rapports aux documents source ;
- La surveillance des dépenses réelles par rapport au budget.

d. Le contrôle correctif

Cette catégorie de contrôle consiste à identifier des mesures de rectification pour faire face aux problèmes déjà identifiés. En d'autres termes, il s'agit de corriger les erreurs découvertes par les contrôles défectifs et de modifier le déroulement opérationnel afin de réduire le nombre d'occurrences futures d'un problème et l'impact de la menace. Nous avons à titre d'exemple le rapport d'audit interne.

1.4.2. Les niveaux du système de contrôle interne

L'efficacité du contrôle interne est tributaire de la manière avec laquelle les opérationnels à tous niveaux, exécutent leur travail avec conscience, implication, sens de la qualité et de l'intérêt de l'organisation, éthique et discipline ainsi que de la qualité des procédures et des méthodes mises à la disposition de l'entreprise.

Pour mieux assimiler le système de contrôle interne, il est nécessaire de le structurer selon trois (03) niveaux¹⁷ :

a. 1^{er}Niveau

Le contrôle du premier niveau se manifeste par l'organisation, les méthodes et les

¹⁷*Ibid.*, p. 136-137.

Procédures. Ce premier niveau constitue le référentiel sur lequel va s'appuyer l'auditeur interne afin de faciliter la détection des risques d'erreur ou de fraude. Ce qui permet également de découvrir et de corriger les situations anormales.

Le contrôle du premier niveau est réalisé par les membres du personnel car ils sont bien placés pour identifier au cours de leurs activités quotidiennes, des problèmes qui appellent des réponses qui sont de l'ordre du contrôle interne.

b. 2^{ème}Niveau

Le contrôle du deuxième niveau est effectué par les responsables aux échelons élevés, C'est-à-dire par ceux qui n'ayant pas exercé eux-mêmes les opérations dans le but de renforcer la transparence. A cet effet, chaque responsable a pour mission dans le cadre de ses responsabilités de management d'effectuer des contrôles réguliers qui doivent être formalisés pour ne pas laisser place à aucune ambiguïté.

Lors du contrôle de second niveau, les responsables utilisent un ensemble de techniques qui facilitent leurs missions à titre d'exemple : l'enquête, le questionnaire ainsi que la communication.

c. 3^{ème}Niveau

Le contrôle de troisième niveau est effectué par les auditeurs internes en vue de S'assurer de l'efficacité du premier et deuxième niveau et d'apporter plus d'éclairage sur l'ensemble de l'entreprise.

Ce troisième niveau de contrôle est complété par des audits externes, qui collaborent notamment avec l'audit interne afin d'optimiser les missions d'audit et de promouvoir la transparence, car la proximité des auditeurs internes au personnel et leur ancienneté permettent d'interdire parfois la critique motivée par la crainte ou par la sympathie.

1.5. Les principes du contrôle interne

Le système du contrôle interne doit être adapté à chaque organisation en fonction de la nature des activités, il doit s'assurer du respect d'un certain nombre de principe qui sont¹⁸ :

1.5.1. Principe d'harmonie

Les procédures doivent correspondre à l'organisation et adapter à la structure.

¹⁸KAFANDO Tarwendpangasylivie.contribution de l'audit interne dans la maîtrise des risques opérationnels cas de SONAPOST .mémoire de master professionnel, audit et contrôle de gestion : centre africain d'étude supérieur en gestion, 2011 .p 37. Disponible sur http://bibliotheque.cesag.sn/gestion/documents_numeriques/M0050MPACG12.pdf. Consulté le (14/06/2017)

1.5.2. Principe de permanence et de l'universalité

Les procédures doivent être permanentes c'est à dire appliquées durant toute l'année et être universelles.

1.5.3. Principe de reconnaissance

Les procédures doivent être connues et acceptées. Pour se faire elles doivent être correctement diffusées à l'intérieur de l'organisation.

1.5.4. Le recoupement

Les procédures doivent être étudiées de façon à assurer des possibilités de recoupement et de contrôle réciproque. Il permet une mise en évidence rapide des dysfonctionnements.

1.5.5. L'enregistrement et le classement méthodique des faits

L'organisation administrative doit permettre un enregistrement rapide des opérations et les documents justificatifs. Ce principe permet de mener aisément et rapidement les contrôles.

1.5.6. La séparation des fonctions

Il est le principe fondamental de l'auditeur. Toute opération dans l'entreprise touche les quatre fonctions suivantes :

- La fonction de réalisation des opérations ;
- La fonction de manipulation des actifs ;
- La fonction d'enregistrement ;
- La fonction de contrôle.

En conclusion, Le contrôle interne est une partie intégrante dans le processus de planification, d'exécution et de suivi de réalisation par lesquels les dirigeants s'assurent de la progression vers la réalisation des objectifs et décèlent à temps tout dérapage de nature à mettre en péril la rentabilité et la pérennité de l'entreprise.

En effet, le contrôle interne permet de soutenir l'existence même de toute l'entreprise, il est à noter qu'il varie considérablement d'une entreprise à une autre selon le secteur d'activité de celle-ci, sa taille sa culture et sa philosophie.

Donc, Il est à constater que l'importance du contrôle interne réside dans le fait qu'il permet d'une part, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de

l'information, de l'autre part, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances.

Section 02 : Finalités, spécificités et limites du contrôle interne

Le dispositif du contrôle interne occupe une place importante au sein de l'organisation, il devient le pilier du contrôle grâce à sa capacité d'assurer le bon fonctionnement de l'entreprise.

A cet effet, nous avons consacré le sujet de cette section à l'importance du contrôle interne à travers : sa finalité et sa spécificité d'une part, et de montrer ses différentes limites de l'autre part.

2.1. Finalités du contrôle interne

Le contrôle interne est un dispositif qui assure, la progression vers la réalisation des objectifs et décèlent à temps tout dérapage de nature à mettre en péril la rentabilité, la pérennité de l'entreprise.

Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, et tous les niveaux du personnel ; il ne s'agit pas tout simplement d'une procédure ou d'une politique appliquée à un certain moment, mais plutôt d'un système qui fonctionne en continu à tous les niveaux de l'organisation.

Le conseil d'administration et la direction générale sont chargés d'instaurer la culture appropriée capable de favoriser un SCI efficace. A cet effet, tout le personnel doit participer activement¹⁹.

Les finalités du contrôle interne sont²⁰ :

2.1.1. La protection des actifs

S'assurer que les actifs de l'entreprise sont protégés en permanence c'est-à-dire les actifs immobilisés de toute nature, les stocks, les actifs immatériels mais également :

- Les hommes, qui constituent l'élément le plus précieux du patrimoine de l'entreprise ;
- L'image de l'entreprise qui peut être détruite à cause d'une mauvaise maîtrise des Opérations.

¹⁹ Comité de bale sur le contrôle interne. *Cadre d'évaluation des systèmes de contrôle interne*. Bale : 1998. P10.

²⁰ RENARD, Jacques. *Op.cit.*, 2013, P. 125.

2.1.2. La fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles

L'image de l'entreprise se reflète dans les informations qu'elle donne à l'extérieur et qui concernent ses activités et ses performances. Les contrôles internes doivent permettre à la chaîne des informations d'être :

- **Fiables et vérifiables** : le système de contrôle interne doit être apte à vérifier l'information produite, il doit comporter un système de preuve. Par exemple pour le comptable sa sera le système d'archivage et de conservation des documents.
- **Exhaustives** : le système de CI doit garantir une information complète enregistrée à la source des données de base.
- **Pertinente** : l'information doit être adaptée au but poursuivi.
- **Disponible** : disponible à la demande interne et externe de l'organisation.

2.1.3. Le respect des lois, règlements et contrats

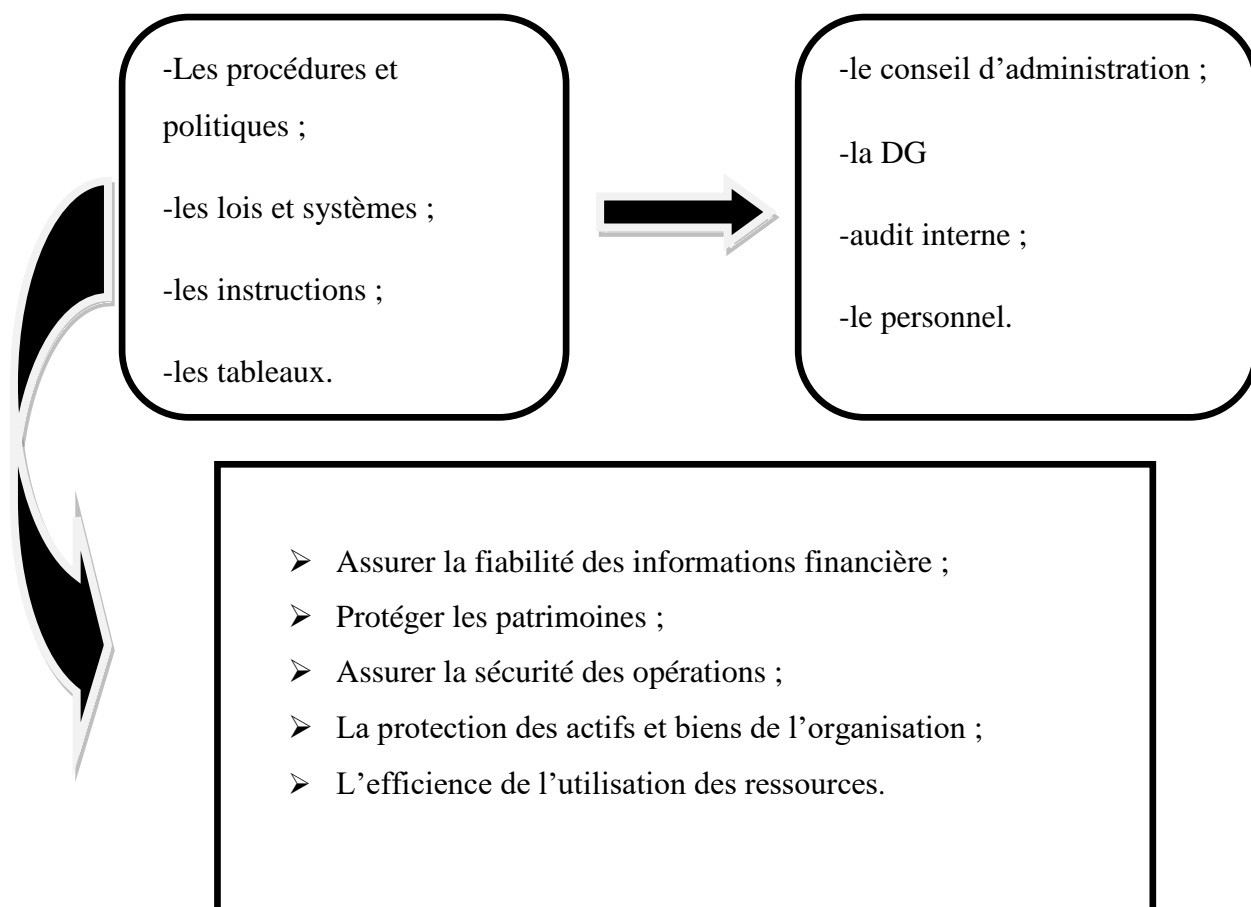
Les dispositifs de contrôle interne doivent éviter toutes les erreurs et insuffisances dues à l'absence de respect des instructions.

2.1.4. L'efficacité et l'efficience des Opérations

C'est un élément important que le CI doit prendre en compte pour permettre aux activités de l'entreprise de croître. En d'autre terme, est-ce que les moyens dont dispose l'entreprise sont utilisés de façon optimale ? A-t-elle les moyens de sa politique ?

En résumer, on peut dire que le dispositif du contrôle interne est un ensemble des structures et des instructions, afin de prévenir et identifier n'importe qu'elle irrégularité dans les opérations des activités de l'entreprise. Le but donc du dispositif du contrôle interne est de s'assurer de la fiabilité des informations financière et de l'efficience de l'utilisation des ressources de l'organisation.

Figure n°03 : Le système du contrôle interne



Source : ZIANI, Abdelhakim. *Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : cas entreprise algérienne. Thèse de doctorat. Science économique, Tlemcen : université Abou BekerBelkaid, 2014, p.104.*

2.2 Les spécificités du contrôle interne

Elles peuvent s'apprécier sous trois aspects²¹ :

- Dimension culturelle ;
- Dimension universelle ;
- Dimension relative.

2.1.1 La dimension culturelle

L'auditeur interne qui a pour finalité d'apprécier les contrôles internes de la fonction qu'il audite, ne peut le faire qu'en se plaçant dans le cadre culturel de son entreprise. Adapter le

²¹RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne*. 5^{ème} édition. Paris : Edition d'organisation, 2004, p.134.

contrôle interne à la culture du milieu où il se développe, lui permettre de faire face à l'évolution des risques.

2.1.2 La dimension universelle

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

L'universalité du contrôle interne fait appel à l'universalité de l'audit interne qui a pour finalité d'apprécier le contrôle interne.

2.1.3 La dimension relative

L'universalité s'accompagne d'une relativité dans l'application. Le contrôle interne n'est pas une fin en soi. Il faut redire en effet que le CI n'est la priorité ni des experts comptables, ni des commissaires aux comptes, ni des auditeurs internes : il est la priorité des managers. Ces derniers savent bien que le CI est, dans la mise en œuvre de ses différents éléments, limité par la notion d'équilibre coût/bénéfice que chacun appréciera selon le contexte.

2.3. Les limites du contrôle interne

Le contrôle interne n'est pas forcément efficace, ni apte à identifier tous les risques.

En fait, le contrôle interne ne vise pas à apporter une assurance absolue, mais bien un certain degré de certitude.

En effet, il présente souvent des lacunes qui exposent l'entité à des risques inutiles, telle que²²:

- L'élaboration de différentes procédures de contrôle par cycle sans tenir suffisamment compte des objectifs des stratégies et des risques associés ;
- Des procédures insuffisamment documentées ou communiquées aux personnels ;
- La méconnaissance de certains contrôles automatisés qui facilitent la supervision des contrôles ;
- L'application inconstante des contrôles intégrés dans les procédures.

²²HAMZAOU, Mohammed. *Audit : gestion des risques d'entreprise et contrôle interne*. 2^{ème} édition. Paris : Edition Pearson, 2008, p. 83.

Le contrôle interne n'est pas une fin en soi il sert à soutenir le fonctionnement d'une entité et à assurer une activité efficace et efficiente.

Les limites inhérentes à tout contrôle interne peuvent résulter, d'un jugement défaillant exercé lors des prises de décisions, d'où la nécessité d'étudier le rapport coût /efficacité avant la mise en place du contrôle, ou de dysfonctionnement provoqué par une défaillance humaine ou technique.

Selon CDR AMF, le dispositif du contrôle interne, aussi bien conçu et appliqué soit-il, ne peut fournir une garantie absolue quant à la réalisation des objectifs de la société ; il existe des limites à tout SCI, ces limites résultent de nombreux facteurs²³ :

- Des incertitudes du monde extérieur ;
- De l'exercice des jugements ;
- Dysfonctionnement pouvant survenir en raison d'une défaillance humaine ou d'une simple erreur.

Lors de la mise en place des contrôles, il est nécessaire de tenir compte du rapport coût /bénéfice et de ne pas développer des systèmes de contrôle interne coûteux qui ne garantissent pas un certain niveau de risque.

Le concept de CI comprend les matières comptables et financières ainsi que la sauvegarde des actifs de l'entreprise, mais il inclut également les contrôles destinés à améliorer l'efficacité opérationnelle et à renforcer l'adhésion à la politique stratégique de l'entreprise.

Section 03 : Audit interne : consistance et différence avec le contrôle interne

La complexité des organisations, l'importance des risques liés à la défaillance du système de contrôle interne, font de l'audit interne un outil structuré au service des décideurs pour une maîtrise du système de contrôle interne et de l'organisation ainsi qu'une meilleure vision de leur activité.

L'audit interne est un examen critique qui vise fondamentalement à vérifier la fiabilité des informations fournies et de s'assurer de la qualité du dispositif contrôle interne et de formuler les recommandations nécessaires en vue de son amélioration.

²³ BERTIN, Elisabeth. *Op.cit.*, p.108.

A cette effet, nous avons consacré le sujet de cette section pour une présentation de l'audit interne en commençant par les fondements historiques et évolution de l'audit interne, par la suite quelques définitions de l'audit interne, les missions, objectifs et typologies de ce dernier, pour terminer avec les métiers et les différentes normes de l'audit interne.

3.1. Historique et évolution de l'audit interne

3.1.1 Aspect historique

Historiquement, les premières démarches de normalisation et de contrôle des comptes remontent à l'Antiquité. Les Sumériens du deuxième millénaire avant J.C. (300 B.C) avaient déjà compris l'utilité d'établir une information objective entre partenaires économique.

Mais le mot audit n'est apparu que sous l'empire romain et plus spécifiquement dès le IIIe siècle avant J.C. ou il était d'un sens plus large.

Le mot audit, qui nous vient de latin « audire », qui signifie « écouter », ainsi que le verbe anglais « to audit » prend un sens d'une vérification, un contrôle et une inspection²⁴.

Cependant dans la société civile, c'est en Angleterre que s'est formalisée la pratique d'audit dès le XVIIIe siècle. La noblesse anglaise, peu soucieuse de gérer ses domaines, fit le choix d'utiliser des régisseurs. Elle dut faire contrôler ces derniers par les auditeurs. La révolution industrielle renforça ce phénomène outre-atlantique. En effet, l'Angleterre fit plus tôt sa révolution ; elle développa alors la notion de sociétés industrielles. La société anglaise eut donc rapidement l'habitude de faire appel à des auditeurs. En France où le capitalisme familiale est resté la règle pendant longtemps, la notion d'audit est accueillie avec réticence de telle sorte les managers posent toujours la question : « Qui sont ces individus qui désirent contrôler ce que je fais de mon agent ? »²⁵

Par la suite, le développement des pratiques de contrôle des comptes a accompagné l'évolution générale des structures économiques et des grandes organisations administratives et commerciales. Ce n'est cependant qu'à partir du XIXe siècle que ces pratiques se sont développées de manière systémique tant dans leur ampleur que dans leurs méthodes. Jusqu'à la fin du XIXe siècle, la finalité de l'audit était particulièrement axée sur la recherche de la fraude. Les modes de contrôle étaient donc axés vers la vérification détaillée, voire

²⁴ MIKOL Alain. *Forme d'audit : L'audit interne, encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. Paris: Edition Economica, 2000, p. 733.

²⁵ GRAND Bernard, VERDALLE Bernard. *Op.cit.*, p. 20.

exhaustive des pièces comptables. C'est à cette époque que remonte l'apparition progressive de l'audit sous la forme qu'il connaît actuellement²⁶.

De nos jours l'audit ne se limite pas à la fonction finance et comptabilité mais, s'étend également à tous les domaines, autrement dit l'audit interne.

La fonction d'audit interne s'est développée avec la création de l'IIA (Institute of Internal auditors) aux USA en 1941, dont la vocation est de promouvoir l'audit interne et d'accroître la compétence professionnelle et technique des auditeurs internes par des recherches et des formations professionnelles

En France, la fonction d'audit interne s'est développée au cours de la période 1965/1970 ; son évolution est au développement de l'Association Française du Contrôle Interne(AFCI) en 1965, devenu IFACI.

En Algérie la loi 88-01 du 12/01/1988 portant sur la loi d'orientation des entreprises publiques économiques (EPE) dans son article 40, fait obligation à ces EPE de créer une structure d'audit interne. En 1993, l'Association des Auditeurs et Consultants Internes Algériens (AACIA) est née et elle s'est affilié à l'IIA.

3.1.2 Synthèse de l'évolution de l'audit

Tableau N°01 : L'évolution de l'audit

Période	Prescripteur de l'audit	Auditeurs	Objectifs de l'audit
1- 2000 avant Christ à 1700	Rois, empereurs, églises et états	Clercs ou écrivains	Punir les voleurs pour les détournements de fonds. Protéger le patrimoine.
2- 1700 à 1850	Etats, tribunaux commerciaux et actionnaires	Comptables	Réprimer les fraudes et punir les fraudeurs. Protéger le patrimoine.
3- 1850 à 1900	Etats et actionnaires	Professionnels de la comptabilité ou juristes	Eviter les fraudes et attester la fiabilité du bilan.

²⁶CHEKROUN Meriem.*Op.cit.*, p.17.

4- 1900 à 1940	Etats et actionnaires	Professionnels d'audit et de comptabilité	Eviter les fraudes et les erreurs et attester la fiabilité des états financiers historiques.
5- 1940 à 1970	Etats, banques et actionnaires	Professionnels d'audit et de comptabilité	Attester la sincérité et la régularité des états financiers historiques.
6- 1970 à 1990	Etats, tiers et actionnaires	Professionnels d'audit et de comptabilité et du conseil	Attester la qualité du contrôle interne et le respect des normes comptable et normes d'audit.
7- A partir de 1990	Etats, tiers et actionnaires	Professionnels d'audit et du conseil	Attester l'image fidèle des comptes et la qualité du contrôle interne dans le respect des normes. Protection contre la fraude internationale.

Source : COLLIN Lionel, VALIN Gérard. *Audit et contrôle interne*. Dalloz, paris, 1992, p17.

3.2. L'audit interne : quelle définition ?

Bécour et bouquin, définissent l'audit comme :

« l'activité qui applique en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation la pertinence, la sécurité et le fonctionnement de tout ou partie des actions menées dans une organisation par référence à des normes. »²⁷

En ce qui concerne l'audit interne, de nombreuses définition ont été formulées :

3.2.1. Définition figurant dans le lexique « Les mots de l'audit »

« L'audit interne est au sein d'une organisation, une fonction exercée de façon indépendante et sur mandat d'évaluation du contrôle interne. Cette démarche spécifique concourt à la maîtrise des risques par les responsables. »²⁸.

²⁷Becour J.C, bouquin H. *audit opérationnel : entrepreneuriat, gouvernance et performance*. 3^{ed}. Paris : Edition Economica, 2008, p .12.

3.2.2. Définition officielle de L'IIA donné en 1999

« 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 gouvernance d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité »²⁹.

Cette définition définit d'audit interne comme une activité indépendante et objective, d'assurance et de conseil. Sa mission est d'apporter de la valeur ajoutée à l'entreprise en améliorant son fonctionnement et en l'aidant dans l'atteinte de ses objectifs. Pour cela l'audit interne doit mettre en place une approche systématique et méthodique d'évaluation et d'amélioration des procédés de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance d'entreprise.

3.3. Objectifs de l'audit interne

Il n'y a pas d'audit interne et plus généralement d'audit sans dispositif de contrôle interne, en effet la mission générale de l'audit interne consiste à vérifier si les objectifs de CI sont atteints.³⁰

L'audit interne a en permanence deux objectifs³¹ :

- Assurer à la direction l'application de ses politiques et directives et la qualité du contrôle interne.
- Aider les responsables concernés à améliorer leur niveau de contrôle et leur efficacité.

L'objectif de l'audit interne est d'assister les membres de l'entreprise dans l'exercice efficace de leurs responsabilités en proposant des avis, des recommandations concernant les activités examinées ainsi qu'améliorer le fonctionnement de l'entreprise sans que l'auditeur prenne lui-

²⁸ RENARD, Jacque. *Op.cit.*, 2013, p. 59.

²⁹ BERTIN, Elisabeth. *Op.cit.*, p.20-21.

³⁰BERTIN E. *Op.cit.* P.21.

³¹CHEKROUN Meriem.*Op.cit.*, p. 23.

même des décisions. L'auditeur interne en tant que responsable de l'efficacité du système de contrôle interne est tenu à³² :

- S'assurer de l'existence d'un bon système de contrôle interne qui permet de maîtriser les risques ;
- Veiller de manière permanente à l'efficacité de son fonctionnement ;
- Apporter des recommandations pour en améliorer l'efficacité ;
- Informer régulièrement, de manière indépendante la direction générale, l'organe délibérant et le comité d'audit de l'état du contrôle interne.

3.4. Les missions de l'audit interne

A partir des trois objectifs du CI qui viennent d'être indiqués, peuvent être associées différentes missions : audit opérationnel, audit financier et enfin audit de la stratégie³³:

- La mission d'audit opérationnel est plus tournée vers l'efficacité de l'organisation et le respect des procédures écrites mises en place. L'auditeur interne doit procéder à un examen systématique des activités ou des processus d'une entité en vue d'évaluer l'organisation, ses réalisations, identifier les pratiques jugées non économiques et inefficaces, afin de proposer des solutions d'amélioration et de s'assurer éventuellement leur suivi.
- Dans le cadre d'une mission d'audit financier, orientée sur la fiabilité des informations financières et la protection des actifs matériels, humains et financiers, l'auditeur interne doit s'assurer en relation avec les auditeurs externes, que les procédures de contrôle interne comptable sont fiables.
- Une mission d'audit de la stratégie, ici l'auditeur doit identifier les risques associés aux objectifs et aux grandes orientations stratégiques définies par l'organisation, évaluer la conformité et apprécier la performance des réalisations.

3.5. Les déterminants de la création de la fonction d'audit interne

La taille de l'entreprise et la dispersion géographique des activités justifient souvent la création d'un service d'audit interne³⁴:

- **La taille de l'entreprise**

³²*Ibid.* P. 23.

³³BERTIN Elisabeth. *Op.cit.*, P. 21.

³⁴BERTIN, Elisabeth. *Op.cit.*, P.27.

La taille de l'entreprise est souvent associée au chiffre d'affaire ou à l'effectif. Le nombre de salariés est le critère qui détermine la création d'un service d'audit interne.

L'effectif et la nouveauté des opérations qui détermine l'importance de la création d'un service d'audit interne.

- **La dispersion géographique**

La dispersion ou l'éloignement géographique des filiales par rapport au siège justifie la création d'un service d'audit interne au niveau du groupe, voir des filiales. Les missions à attribuer au service d'audit du groupe peuvent être les suivantes :

- ✓ S'assurer que les procédures sont mises en place de façon homogène tant au niveau du siège qu'au niveau des entités filiales ;
- ✓ S'assurer que les décisions prises au niveau du siège sont correctement appliquées au niveau des filiales ;
- ✓ S'assurer que les informations en prévenance des mêmes filiales sont fiables ;
- ✓ S'assurer que les filiales respectent les lois et règlement en vigueur dans les pays où elles sont implantées.

3.6. Les métiers de l'audit interne

Le métier de l'audit interne est très difficile par ce que les responsables exigent aux auditeurs d'être très pointus sur des sujets très divers comme : la comptabilité, les processus administratifs, les systèmes d'informatiques, etc. Donc pour un bon métier de l'audit interne, il faut que les auditeurs aient des compétences.

Comme Jacques RENARD indique dans son ouvrage, le métier de l'audit interne comprend trois phases essentielles³⁵ :

a) Le métier technique

Le métier technique concerne la méthodologie, c'est-à-dire les auditeurs internes appliquent une méthodologie qui leur permet d'arriver à leur conclusion.

b) Le métier relationnel

Ce métier de l'audit interne lié à des contacts : en face à face avec les responsables des entités auditées. Mais aussi avec d'autres personnes dans le cadre de leur recherche d'information, les auditeurs internes vont rencontrer des membres de la direction générale

³⁵ RENARD, Jacques. *Op.cit.*, 2013, p.88.

mais aussi des collaborateurs tout en bas de la hiérarchie. Le mode de rencontre entre l'auditeur interne et l'audité est souvent pratiqué face à face. Cette phase sera appelée « communication orale ».

c) Le reporting

Le terme Anglo-Saxonne induit une notion d'écrit et orale que le mot français de « rapport », l'écrit est le support essentiel, cette phase appelée « communication écrite ». Elle devient la « mémoire » de la mission, c'est sur ses écrits des auditeurs internes que sont prise des décisions pour porter des jugements sur l'efficacité de l'entreprise.

Les auditeurs doivent savoir écrire de façon claire, précise, neutre et objective.

3.7. Les normes de l'audit interne

L'audit interne est exercé dans différents environnements juridiques et culturels ainsi que dans des organisations dont l'objet, la taille, la complexité, et la structure sont divers. Ces différences peuvent l'influencer dont la pratique professionnelle de l'audit interne est essentielle pour que les auditeurs interne puissent s'acquitter de leurs responsabilités. Les normes ont pour objet³⁶ :

- De définir les principes de base que la pratique de l'audit interne doit suivre ;
- D'établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
- De favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations ;
- De fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large éventail d'activités d'audit interne apportant une valeur ajoutée.

On distingue Trois types de normes de l'audit interne, des normes de qualification, de fonctionnement et de mise en œuvre³⁷ :

3.7.1. Les normes de qualification

Enoncent les caractéristiques que doivent présenter l'organisation et des personnes accomplissant des activités d'audit interne.

3.7.2. Les normes de fonctionnement

Décrivent la nature des activités d'audit interne et définissent les critères de qualité permettant d'évaluer le service fournis.

³⁶Chartered Institute of internal Auditors. *Definition of internal Auditing Code of Ethics International Standards of Internal Auditing*. Disponible sur: www.iaa.org.uk. Consulté le 10/09/2017.

³⁷ IFACI, Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

Les normes de qualification et de fonctionnement s'appliquent aux travaux d'audit interne en générale.

2.7.3. Les normes de mis en œuvre

Déclinent les normes de qualifications et les normes de fonctionnement à des missions spécifiques (ex : un audit de conformité, une investigation dans un contexte de fraude ou des travaux d'auto-évaluation du contrôle interne).

Tableau n°02 : Les normes de qualification et de fonctionnement

Normes de qualification	Normes de fonctionnement
<p>1000 : mission, pouvoir et responsabilité</p> <p>1100 : indépendant et objectivité 1110 : indépendance dans l'organisation 1120 : objectivité individuelle 1130 : atteinte à l'indépendance et à l'objectivité</p> <p>1200 : compétence et conscience professionnelle 1210 : compétence 1220 : conscience professionnel 1230 : formation professionnelle</p> <p>1300 : programme d'assurance et la qualité 1310 : évaluation du programme qualité 1311 : évaluation interne 1312 : évaluation externe 1321 : rapport relatif au programme qualité 1322 : utilisation de la mention « conduit conformément aux norme »</p>	<p>2000 : gestion de l'audit interne 2010 : planification 2020 : communication et approbation 2030 : gestion des ressources 2040 : règles et procédures 2050 : coordination 2060 : rapport au conseil et à la DG</p> <p>2100 : nature de travail 2110 : management des risques 2120 : contrôle 2130 : gouvernement d'entreprise</p> <p>2200 : planification de la mission 2201 : considération relative à la planification 2210 : objectif de la mission 2220 : champ de la mission 2230 : ressources affecté à la mission 2240 : programme de travail de la mission</p> <p>2300 : accomplissement de la mission 2310 : identification des informations 2320 : analyse et évaluation 2330 : documentation des informations 2340 : supervision de la mission</p> <p>2400 : communication des résultats 2410 : contenus de la communication 2420 : qualité de la communication 2421 : erreurs et omissions 2430 : indication et non-conformité aux normes</p>

	2440 : diffusion des résultats 2500 : surveillance des actions de progrès 2600 : acceptation des risques par la DG
--	--

Source : OBERT Robert, MAIRESSE Marie-pierre. *Comptabilité et audit : manuel et application*. 8^{ème} édition. Paris : Edition Dunod, 2010, p.426-427.

3.8. Typologie de l'audit interne

Pour pouvoir donner une typologie de l'audit interne, trois critères à citer :

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

3.8.1. Selon la nature de l'audit ou son objectif

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

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

L'audit de l'efficacité est une démarche d'audit dans laquelle l'auditeur, ne disposant plus de référentiel de l'organisation préexistant, suggère éventuellement des modifications à la règle s'il s'avère qu'elle est à l'origine des dysfonctionnements³⁸.

L'audit d'efficacité consiste en l'émission d'une opinion, non plus seulement sur la bonne application des procédures, mais également sur la qualité³⁹. Le référentiel devient abstrait et il est la résultante de l'expérience cumulée de l'auditeur : jugement des procédures par rapport à ce que l'auditeur considère comme efficace et efficient.

b. L'audit de conformité et /ou de régularité

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

Selon Jacques Renard « cet audit de conformité peut s'appeler « audit de régularité » : dans le premier cas on observe la conformité avec les dispositions légale et réglementaire et dans le second cas la régularité par rapport aux règles internes de l'entreprise. Mais dans les deux cas,

³⁸CHEKROUN Meriem. *Op.cit.*, P. 30.

³⁹*Ibid.*, P. 30.

la démarche est la même : comparer la réalité au référentiel proposé. Cette démarche, toujours essentielle pour un auditeur interne, c'est doublée d'une approche nouvelle, l'audit d'efficacité ».⁴⁰

c. L'audit de management et de stratégie

Dimension nouvelle qui consiste le stade ultime du développement de la fonction. Il s'agit d'observer les choix et décisions, les comparer, les mesurer dans leurs conséquences et attirer l'attention sur les risques ou les incohérences relève bien de l'audit interne.

En effet, pratiquer l'audit de management c'est donc toujours, et quelle que soit la définition retenue, observer la forme et non le fond.

Trois façons de le pratiquer :

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

3.8.2 Selon le domaine concerné

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

a. Audit social

Selon Raymond VATIER « Audit social est un instrument de gestion, une démarche d'observation qui tend à estimer la capacité d'une entreprise à maîtriser les problèmes humains, ou sociaux que lui pose son environnement et à gérer ceux qu'elle suscite elle-même par l'emploi du personnel nécessaire à son activité ».⁴¹

L'audit social regroupe les formes d'audit appliquées à la gestion et au mode de fonctionnement des personnes dans les organisations qui les emploient, ainsi qu'au jeu de leur

⁴⁰ RENARD, Jacques. *Op.cit.*, 2013, P.37.

⁴¹ VATIER, Raymond. *Audit de la gestion sociale*. Paris : Edition d'organisation, 1988, p04.

relation internes et externes. L'audit social est un instrument de responsabilité sociale pour une organisation.⁴²

b. audit qualité

Selon la norme ISO 19011, 2002, il convient d'entreprendre par l'audit, preuves d'audit et critère d'audit : audit qualité, preuves d'audit, qualité et critère d'audit qualité.

La norme ISO 19011, 2002 définit l'audit comme un processus systématique indépendant et documenté en vue d'obtenir des preuves d'audit et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans qu'elle mesure le critère d'audit sont satisfaits. On appelle critère d'audit un ensemble de politiques, procédures ou exigences déterminées. Les preuves d'audit sont des enregistrements, énoncés de faits ou autres information, qui se rapportent aux critères d'audit et sont vérifiable⁴³.

3.8.3 Selon le domaine d'intervention de l'auditeur

Ils existent Deux domaines d'audit :

a. L'audit financier

La mission de l'audit financier ou l'audit externe est d'assurer la qualité de l'information financière publiée par les entreprises. Pour le déroulement de sa mission, l'auditeur financier s'intéresse aux opérations qui ont un impact sur les comptes de la société et son analyse s'appuie donc sur les procédures comptables (ou contrôle interne comptable)⁴⁴.

b. L'audit opérationnel

Pour l'audit opérationnel, plus orienté vers les opérations de gestion, l'objectif est « l'évaluation des dispositifs organisationnel visant à l'économie, à l'efficacité et à l'efficacité des choix effectués dans l'entreprise à tous les niveaux et/ou l'évaluation des résultats obtenue de ses dispositifs »⁴⁵. C'est donc la recherche de l'efficacité, de l'efficacité et l'amélioration des performances de l'entité auditée qui anime l'auditeur opérationnel.

⁴² BENOUREST Yasmina, BESSA Zahoua, Essai de mise en place de la démarche d'audit interne au sein d'une entreprise publique économique algérienne : cas GESTIMAL SPA, finance, mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, 2015, p20.

⁴³ *Ibid.*, P.21.

⁴⁴ THIERY-DUBUISSON Stéphanie. L'audit. Paris : Edition La Découverte, 2009, p. 20.

⁴⁵ BERTIN, Elisabeth. *Op.cit.*, p.19.

3.9. La différence entre l'audit interne et le contrôle interne

Tableau N°03 : La comparaison entre l'audit interne et le contrôle interne

	Audit interne	Contrôle interne
Périodicité	-Mission ponctuelle mais régulière	-Permanent -Préventive ou détective
Acteur	-Personne compétente (auditeur interne)	Tout le personnel de l'organisation
Objectif général	Apprécier la bonne maîtrise des activités par un diagnostic des dispositifs de CI.	Assurer un correct système d'alerte. Donner une assurance raisonnable aux différents dirigeants de l'entreprise quant à la réalisation des objectifs fixés.
Modalité d'intervention	Sur mandat de la direction de l'entreprise, dans le cadre d'une mission générale	-sous sa propre initiative ou à la demande de la hiérarchie. -pour des contrôles réguliers et spécifiques.
Contrôler le respect des règles	-pertinence. -caractère suffisant.	Sans interprétation, ni de remise en cause.
Conseil/contrôle	Privilégier le conseil et donc la coopération avec l'audités.	-l'action de contrôle.

<p>Evaluation</p> <p>Conséquence de l'action</p>	<p>-des procédures en vue de détecter les éventuels dysfonctionnements.</p> <p>-Remédiassions fondamentales.</p> <p>- agit sur le fond.</p>	<p>- De l'action des hommes.</p> <p>-déterminer les responsabilités et fait éventuellement sanctionner les responsables.</p> <p>-Correction ponctuelle de l'infraction.</p> <p>-agit sur la forme.</p>
--	---	--

Source : nous-mêmes à partir des lectures sur le Contrôle interne et l'audit interne

Conclusion

Cette revue de littérature nous a permis de rappeler du rôle principal de l'audit interne qui réside dans l'appréciation du système de contrôle interne.

Il est à constater que, le CI apparait comme l'outil de gestion sur lequel s'appuie la maîtrise des opérations, des activités d'une entité et qui influence considérablement le niveau de risque dans l'organisation.

En effet l'environnement de plus en plus devient compliqué ce qui pousse les entreprises à créer et à développer la fonction d'audit interne qui devient la fonction vitale dans l'organisation, ou chaque responsable sait que la mission d'audit est une mission délicate car son but est de créer de la valeur ajoutée.

Introduction

Les organisations sont en permanence confrontées à l'amélioration de leurs Performance dans un environnement qu'elles souhaitent sécuriser ; dans la mesure où les organisations ont cherché à maîtriser la part d'incertitude par la mise en place d'un contrôle et de procédure, l'audit s'appuie sur leur revus d'aboutir à l'appréciation des processus mise en place. Alors que le contrôle interne ne permet pas de supprimer totalement les risques d'erreurs et de fraude mais il permet de les déceler.

L'appréciation par l'audit se fait en partie grâce à l'évaluation des SCI ; ce dernier constitue pour l'audit un élément fondamental, à la fois de l'appréciation portée sur le système, le processus ou la fonction faisant l'objet de la mission d'audit, et du choix des méthodologies d'audit à employer.

De ce fait, il nous a paru utile, d'abord de présenter les différents dispositifs du contrôle interne ensuite de préciser la nécessité d'évaluation de ce dispositif, et enfin, la présentation de la démarche d'évaluation du dispositif en question.

Section 1 : L'évaluation du dispositif du contrôle interne

L'appréciation du contrôle interne et devenus au cours des dernières années un sujet parmi les préoccupations majeures des entreprises et de leurs dirigeants, de ce fait l'auditeur doit effectuer une analyse des SCI de l'entreprise afin d'apprécier les points forts et les points faibles.

Dans cette section nous aborderons les différents dispositifs du contrôle interne, son intérêt dans l'organisation, son objectif, et la méthodologie à suivre pour une évaluation efficace.

1.1. Les dispositifs du contrôle interne

Pour qu'il y ait contrôle interne au sein de l'entreprise, six dispositifs doivent être existés¹ :

1.1.1. Les trois dispositifs de pilotage

a. Des objectifs

Définition d'orientations générales, de priorités et d'objectifs qualitatifs et/ou quantitatifs.

Ces objectifs :

- Doivent concourir à la réalisation de la mission ;

¹ KHELASSI Réda. *Les applications de l'audit interne*. Alger : Éditions Houma, 2010, p. 74-75.

- Doivent être déclinés en sous-objectifs pour les responsables opérationnels ;
- Doivent être mesurables (indicateurs) ;
- Doivent pouvoir être suivis par le système d'information à disposition du management.

b. Une stratégie

Mise en place de moyens adaptés aux objectifs : moyens humains, moyens financiers.

c. Un système d'information

Concerne tous les aspects de l'activité et ne se limite pas au quantifiable, c'est un ensemble intégré de sous-système informatique (logiciels, ...).

1.1.2. Les trois dispositifs de contrôle

a. L'organisation

L'organisation doit être conçue en fonction des hommes, doit être aussi objective et adaptée à la culture, à l'environnement et aux missions.

Les quatre éléments d'une organisation de qualité sont :

- L'organigramme (qui commande qui ?) ;
- L'analyse de poste (qui fait quoi) ;
- La limitation des pouvoirs de chacun (jusqu'où ?) ;
- L'environnement :
 - Qui permet de fonctionner ?
 - Qui assure la protection physique des biens et des personnes ?

b. Des méthodes et des procédures de travail : elles doivent être définies, concerner toutes les activités et tous les processus, écrites, claires, mises à jour et connues par tous les utilisateurs.

c. La supervision : c'est à la fois un acte d'assistance et de vérification. Pour efficacité il :

- Doit laisser la trace de son passage ;
- Doit être universelle.

Lors d'un audit interne, il faut faire une description du dispositif écrite du contrôle interne et vérifier si ce dispositif est conforme à la réalité sur le terrain (les procédures de travail écrites conformément aux procédures pratiques) si non il se peut qu'il y'est risque inhérent.

1.2. La nécessité d'évaluer le contrôle interne

L'évaluation d'un système de contrôle interne est un processus qui doit être accompagné d'une certaine rigueur, même si les techniques et les approches varient.

Procéder à une évaluation implique :

- comprendre chacune des activités de l'organisation et chacune des éléments du CI faisant l'objet de cette évaluation, il est nécessaire de prendre en compte le degré d'évolution des objectifs pour mieux apprécier l'implication de chacun en sein de l'organisation et leur respect des procédure et de manuels de fonctionnement.
- Analyser la structure et des résultats de tests effectués, afin de déterminer si le système permet d'obtenir l'assurance raisonnable quant à la réalisation aux objectifs fixés.

Dans cette perspective l'auditeur s'efforce d'apprécier dans quelle mesure le contrôle interne garantit un bon fonctionnement de l'organisation. L'auditeur s'intéresse à l'organisation et à la qualité des procédures comptables, administratives et autres.

A cet égard, il recherche à savoir si elles sont appliquées sans défaillances. En effet, l'existence de défaillance du CI entraînera généralement un accroissement des erreurs.

1.2.1. L'objectif de l'évaluation du contrôle interne

L'évaluation du contrôle interne a pour objectif de confirmer que la qualité des systèmes et des contrôles manuels et/ou informatiques, mis en place par les dirigeants et appliqués par le personnel de l'entreprise, est suffisante. Les systèmes doivent donc être conçus afin d'éviter que des erreurs ne se produisent ou, si elles se produisent, soient détectées et corrigées.

1.2.2. Les principes clés d'évaluation et d'amélioration du dispositif contrôle interne

Il existe des différents principes² qui représente les bonnes pratiques pour l'évaluation et l'amélioration du dispositif contrôle interne. Le but de ses principes n'est pas pour

²ZIANI Abdelhak, *Op. Cit*, p135-136-137.

concevoir et mettre en œuvre un dispositif du contrôle interne, mais pour faciliter l'évaluation et l'amélioration des systèmes du contrôle interne existants.

- **Soutenir les objectifs de l'organisation**

Le contrôle interne doit être utilisé pour aider l'organisation à atteindre ses objectifs par la gestion de ses risques, tout en respectant les règles, le règlement, les politiques, etc. l'organisation devrait donc, faire du contrôle interne une partie de la gestion des risques et de les intégrer à la fois dans son ensemble du système de gouvernance d'entreprise ;

- **Détermination des rôles et responsabilités**

L'organisation doit déterminer les rôles et responsabilités en matière de contrôle interne, y compris le conseil d'administration, de la gestion à tous les niveaux, les employés, ainsi que de coordonner la collaboration entre les participants ;

- **Promouvoir une culture de motivation**

Afin d'aider les membres de l'organisation à agir en conformité avec la stratégie et les politiques sur le contrôle interne établi par le conseil d'administration, visant à atteindre les objectifs de l'organisation, la direction devrait favoriser une culture organisationnelle, cette culture peut aussi motiver ces membres à réaliser les objectifs du contrôle interne ;

- **Relier à la performance individuelle**

La direction devrait relier la réalisation des objectifs du contrôle interne de l'organisation aux objectifs de la performance individuelle. Chaque personne au sein de l'organisation doit être tenu pour responsable de la réalisation des objectifs du contrôle interne ;

- **Assurer les compétences suffisantes**

Les participants de la gouvernance d'entreprise tels que : le conseil d'administration, la direction, le comité d'audit interne et les autres parties prenantes devraient être suffisamment compétent pour s'acquitter des responsabilités du CI associées à leur rôles ;

- **Répondant aux risques**

Les contrôles exercés au sein d'une entreprise devraient être toujours visés à identifier et gérer les risques, ils sont considérés comme une source de solution ;

- **Communiquer régulièrement**

Parmi les objectifs de l'organisation, celle qui garantit que les principes de contrôle interne soient bien compris et appliqués correctement par tous les membres de l'organisation. A cet

effet, la direction devrait s'assurer que la communication régulière concernant le contrôle interne, ainsi que les résultats, a lieu à tous les niveaux au sein de l'organisation ;

- **Suivi et évaluation**

Le système du contrôle interne dans son ensemble devrait être régulièrement suivi et évalué. Les défaillances du contrôle ainsi que l'identification des niveaux inacceptables des risques traduits l'inefficacité du système du contrôle interne qui doit être également amélioré ;

- **Assurant la transparence et la responsabilisation**

Le conseil d'administration, conjointement avec la direction, devrait établir un rapport périodiquement aux parties prenantes concernant les risques de l'organisation ainsi que la structure et la performance factuelle du système du contrôle interne de l'organisation.

1. 3. La démarche d'évaluation du contrôle interne

1.3.1. La mise en œuvre de l'évaluation du CI

L'appréciation du contrôle interne par un auditeur suit deux grands axes : l'évaluation de la conception des systèmes mis en place et l'évaluation de leur fonctionnement.

A cet effet, le rôle de l'audit interne est d'évaluer le système de contrôle interne. cette évaluation devrait comprendre les étapes suivantes:

- Description des procédures du contrôle interne ;
- Vérification de l'adéquation des procédures aux objectifs à atteindre ;
- Test de l'application des procédures de contrôle interne ;

1.3.1.1. Description des procédures du contrôle interne

L'auditeur doit observer les procédures et en comprendre le fonctionnement à l'aide d'entretiens avec le personnel puis il doit formaliser cette compréhension pour en permettre l'utilisation dans le cadre de l'évaluation des forces et faiblesses de CI.

a. L'observation des procédures et des entretiens avec le personnel de l'entreprise

Les procédures de contrôle interne diffèrent selon le secteur d'activité de l'entreprise et selon sa structure organisationnelle. L'auditeur doit observer les procédures en place, leur mode de fonctionnement, les liens qui existent entre elle, et leur formalisation.

Pour son observation, il s'appuie également sur les entretiens avec les employés de l'entreprise qui lui décrivent les tâches et les contrôles qu'ils effectuent et qui lui expliquent le rôle des procédures spécifiques³.

b. La formalisation : les organigrammes et les descriptifs littéraires

La compréhension des systèmes utilise en premier lieu les procédures écrites de l'entité audité lorsqu'elles existent. Ces dernières sont souvent complétées par des entretiens avec les principaux intervenants des processus, activités et tâches concernées.

Les entretiens doivent être suffisamment directifs afin de limiter la description aux éléments utiles à l'auditeur et être fondés sur une bonne connaissance des questionnaires du CI Qui permettent de connaître les principales informations nécessaires à collecter.

La prise de note lors des entretiens est considérée comme une étape intermédiaire de la formalisation, donc, dans le but de donner une vision exploitable par tous et facilement communicable des procédures du CI, la technique de diagramme de circulation de l'information « flow chart »⁴est utilisée en pratique par les auditeurs. Cette technique constitue un langage commun pour les auditeurs⁵.

1.3.1.2. Vérification de l'adéquation des procédures aux objectifs à atteindre

Une fois les procédures des CI décrites, l'auditeur doit s'assurer que les procédures permettant d'atteindre les objectifs de contrôle. L'utilisation du QCI facilite l'identification des forces et faiblesse du CI⁶.

a. La détermination des objectifs

Une procédure de CI n'a de sens que si elle contribue à couvrir un objectif de CI : pour déterminer les objectifs de CI applicable à l'entreprise l'auditeur peut distinguer entre les objectifs principaux c'est-à-dire ceux qui conditionnent le fonctionnement de l'entreprise, et les objectifs secondaire qui ont pour objet de détecter et d'éviter certaines erreurs.

b. Les moyens d'atteindre ces objectifs

Les objectifs de contrôle peuvent être atteint par différente moyens de et grâce aux différentes procédures.

³PIGE Benoit. *Audit et contrôle interne*. 2^{ed}, EMS management&société, Paris, 2001 .P.82.

⁴Flow chart : diagramme de circulation.

⁵ THIRY-DUBUISSON, Stéphanie. *L'audit*. Paris : Edition La Découverte, 2004, p .57.

⁶ PIGE Benoit, *Op.cit.*, p .83.

Pour chaque objectifs l'auditeur récapitule les différentes procédures qui y sont liées est-il doit estimer si, globalement, l'objectif de contrôle est ou non atteint.

c. Le Questionnaire du contrôle interne

Avant de construire un QCI, l'auditeur interne doit avoir défini un référentiel de CI élaborer à partir d'un :

- Cadre de contrôle externe diffusé par des instances professionnelles reconnues pour leur expertise dans ce domaine ;
- Cadre de contrôle interne éventuellement présent dans l'organisation⁷.

1.3.1.3. Test de l'application et de l'efficacité des procédures

Une fois que la formalisation des SCI est perçue par l'auditeur, ce dernier se demande si leur fonctionnement est effectif. Les tests de conformité permettent de s'assurer du bon déroulement des procédures de CI.

a) Le contrôle de l'application des procédures du CI

L'auditeur va réaliser des tests de conformité sur l'application des procédures de CI constituant une force pour l'entreprise. Ces tests de conformité vont vérifier la permanence des procédures. Les tests sont réalisés sur les différentes périodes de l'année sans être particulièrement concentrés sur la période de clôture.

b) Les tests de conformité

Il n'existe pas de vérification type du fonctionnement de CI : seule la connaissance précise des modalités de réalisation des contrôles permet de concevoir le moyen d'en vérifier le fonctionnement.

L'auditeur dispose de trois techniques principales ou tests de conformité ⁸:

- **L'examen de l'évidence** : lui permet de s'assurer que les contrôles prévus sont régulièrement documentés (présence d'un visa) ; cette technique généralement rapide à mettre en œuvre même sur des échantillons importants, il permet d'avoir une confiance raisonnable dans la permanence du contrôle.
- **La répétition du contrôle**
Consiste à refaire le travail qu'il aurait dû être fait afin de vérifier si l'on obtient le même résultat.

⁷IFACI. *les outils de l'audit interne : 40 fiches pour conduire une mission d'audit*. Paris : édition Eyrolles, 2013, p.66.

⁸ THIERY- DUBUISSON. S. *Op.cit.*, p.63.

- **L'observation** : examine directement la réalisation ou l'existence du contrôle. cette technique n'a qu'une valeur probante limitée, sauf pour la vérification de l'existence de moyens matériel de protection.

En règle générale, l'auditeur utilise une combinaison des deux premières techniques, ces tests peuvent être réalisés manuellement à l'aide de l'informatique.

- **L'estimation de l'impact des défaillances dans l'application des procédures du CI**

Les tests de conformité permettent de valider ou d'infirmer les forces relevées dans la description des procédures de CI. L'auditeur pourra s'appuyer sur les procédures courantes à l'obtention d'un objectif de contrôle, quand les tests de conformité auront révélé que ces procédures sont correctement et régulièrement appliquées. A l'inverse si, les tests de conformité sont défavorables, l'auditeur ne pourra pas s'appuyer sur les procédures de CI⁹.

1.3.2. Rapport d'évaluation (conclusion)

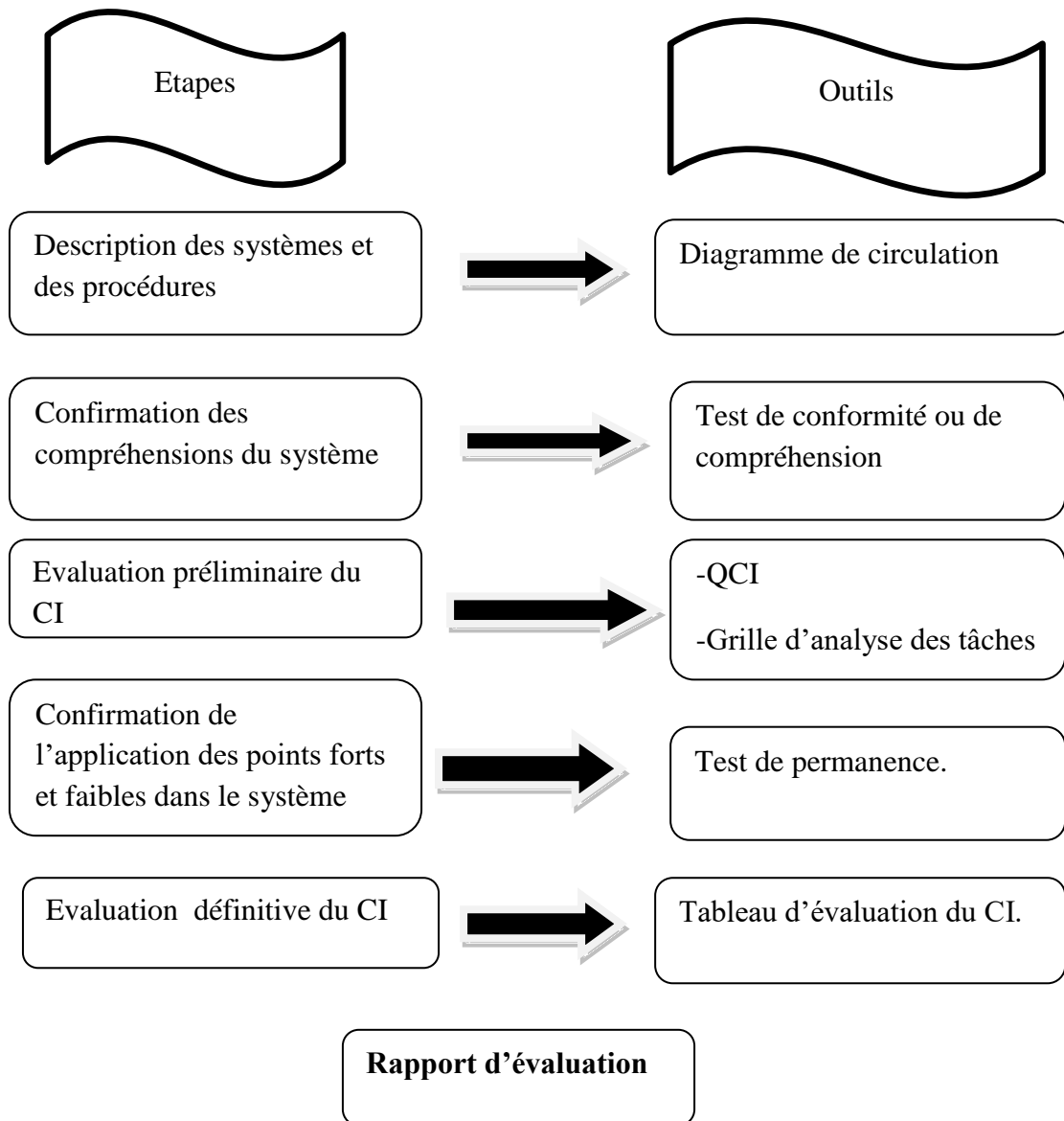
La présentation des conclusions suivra généralement une autre séquence en fonction de faiblesses relevées ; il faut alors structurer le rapport en fonction des points à faire passer, processus à améliorer, dysfonctionnements à éliminer, défauts à réparer...etc.

Conclusion

On peut dire que l'audit interne est un partenariat stratégique de l'entreprise, il vise à évaluer le SCI, et à assurer que les risques sont correctement gérés d'une manière efficace.

⁹PIGE, B. *Op.cit.*, p.86.

Figure n° 4 : Evaluation du contrôle interne



Sources : Elaboré par nous-mêmes à partir des lectures des ouvrages sur le contrôle interne.

Le contrôle interne ne se limite donc pas à un ensemble de procédures ni aux seuls processus comptable et financier, il vise à recenser, analyser les principaux risques identifiables au regard des objectifs de la société et à s'assurer de l'existence de procédures de gestion de ces risques¹⁰. Dans ce qui suit nous tenterons de présenter la notion du risque au niveau du contrôle interne.

¹⁰KHELASSI Réda. *Op.cit.*, p .77 .

Section2: Le risque de défaillances du CI et les outils d'évaluation

Tout métier comporte un risque propre à l'activité, cependant il existe un risque commun pour certaines activités.

La notion de risque est inhérente à la vie des organisations, en conséquence, ces dernières ont recherchées à maîtriser la part d'incertitude par des contrôles et procédures, notamment afin de protéger le patrimoine de l'entreprise et d'atteindre les quatre objectifs permanent d'une entreprise (économie, efficacité, efficience, sécurité).

A Cet égard, Pour réussir l'évaluation du contrôle interne, l'auditeur interne met à sa disposition un ensemble d'outils et techniques. Ces outils permettent à l'auditeur d'orienter et de mieux conduire sa mission afin de détecter les insuffisances, d'identifier et d'évaluer les risques liés au contrôle interne et également de ce qui a pu être mise en place pour y faire face.

2.1. Définition de la notion du risque

Selon l'IFACI : « le risque est un ensemble d'aléas susceptible d'avoir des conséquences négatives sur une entreprise »

Selon ISO le risque est : « la possibilité d'occurrence d'un événement ayant un impact sur les objectifs. Il se mesure en termes de conséquences et de probabilité »¹¹.

2.2. La typologie des risques

Le risque varie selon l'environnement, le métier, le secteur etc. Selon la nature nous distinguons trois types de risques :

2.2.1. Le risque inhérent au secteur

Toute activité d'une entreprise comporte des risques, ces risques sont liés à son environnement dans lequel elle évolue.

Le risque est que les états financiers présentent des irrégularités en l'absence de procédures de contrôle interne, on peut considérer que ces risques se rattachent principalement au secteur d'activité, à l'organisation d'ensemble du groupe, à sa politique comptable¹².

¹¹ RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne*. Paris: Edition Eyrolles, 2010, p.155.

¹² THIERY-DUBUISSON, Stéphanie, *Op.cit.*, p.30.

2.2.2. Les risques du contrôle interne

Les risques du contrôle interne sont ceux qui peuvent conduire à commettre une erreur ou une fraude, en dépit des procédures mises en place dans l'entreprise. Le contrôle interne n'est pas alors suffisamment fiable, dans sa conception ou dans son fonctionnement, ce qui laisse une faille et rend l'entreprise vulnérable à ces risques.

Ces risques sont souvent liés au système d'information et concernent principalement les opérations répétitives. Les systèmes qui servent à les générer et les traiter doivent être conçus et appliqués de façon à éviter que des erreurs potentielles ne se produisent ou à les détecter et les corriger.

Si un système est bien conçu, il existe toujours un risque que son fonctionnement réel soit défaillant. Soit parce que¹³ :

- Le contrôle est prévu mais non exécuté : utilisation mal intentionnée de l'informatique, personnel mal informé ou formé...
- Le contrôle n'était pas prévu au départ mais qu'un type de contrôle compensatoire a pu se développer de manière parallèle.

En milieu informatisé, les risques liés à la conception des systèmes sont particulièrement importants, dans la mesure où une erreur de conception se répercute sur toutes les informations qui transitent par le programme concerné. En contrepartie, un système bien conçu permet de limiter les risques de mauvaise application.

2.3. La défaillance d'un dispositif du contrôle interne

La défaillance d'un système peut être définie par le fait que le mécanisme de fonctionnement du système cesse de fonctionner correctement. Dans le cadre du CI la défaillance est le fait que les mécanismes de contrôle cessent de fonctionner ou ne fonctionnent pas correctement.

La défaillance du CI peut être assimilée à la notion de déficience du contrôle interne. Selon la norme ISA 256 « la déficience dans le CI, se présente lorsqu'un contrôle est conçu, mis en place et fonctionnent de telle manière qu'il ne permet pas de prévenir, ou de détecter et corriger des anomalies contenues dans les états financiers en temps opportun »¹⁴.

¹³ *Ibid.*, p.33.

¹⁴ ISA 256 : Communication des défaillances du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction.

2.3.1. Les causes de la défaillance

Il existe certaines causes qui peuvent impactées le bon fonctionnement du système du CI, les causes de défaillance du contrôle interne peuvent être résumées par le manque d'éléments essentiels du contrôle interne ¹⁵:

✓ **L'absence de l'organisation**

L'absence de l'organisation entraîne une planification incertaine des activités, des fautes non décelées et non corrigées. Elle est la conséquence de l'abus du personnel dans la mise en œuvre des activités.

✓ **L'absence de formation et de compétence professionnelle**

L'homme ne peut reproduire que ce qu'il a appris, la formation est une nécessité pour la maîtrise de la fonction. L'absence de formation et de compétence professionnelle est un frein à la mise en place d'un système de contrôle efficace.

✓ **L'absence d'information**

L'information en entreprise apparait comme le vecteur incontournable de la transition de la communication. Il serait donc inacceptable de dépenser des ressources énormes en temps et en argent pour communiquer une information sans se soucier de l'avance de sa portée et de son intérêt.

✓ **L'absence de contrôle**

Le contrôle est un examen des opérations successives afin de s'assurer de leur conformité au but poursuivi ; l'absence de contrôle dans une entreprise est une porte ouverte à des conséquences incalculables telles que : la fraude, les absences, et le retard dans l'exécution des activités.

2.4. Les outils d'évaluation du CI

L'audit interne à sa disposition tout un ensemble d'outils pour l'évaluation du système du contrôle interne ¹⁶ :

¹⁵ SEBEGO Nazindigoumba. *Op.cit.*, p.32.

¹⁶QUATTARA Nadine Abida, évaluation du contrôle interne : cas du cycle des revenus d'online création. Diplôme supérieur en audit et contrôle de gestion, pigier cote d'ivoire, 2005. Disponible sur <http://www.memoireonline.Evaluation-du-contrle-interne-cas-du-cycle-des-revenus-de-Online-Creation1.html> .consulter le 03/09/2017.

2.4.1. L'entretien

C'est une technique très utilisée par l'auditeur, qui ne doit pas être confondue avec les techniques d'apparence similaires, l'auditeur n'est pas dans la position d'un journaliste, il devra donc se garder de toute question ayant un caractère subjectif. Il doit également respecter les règles suivantes ¹⁷:

- Il faut respecter la voie hiérarchique : l'auditeur ne doit procéder à une interview sans que le supérieur hiérarchique de son interlocuteur ne soit informé ;
- rappeler clairement la mission et ses objectifs ; les difficultés, les points faibles, les anomalies rencontrés seront évoqués avant toute autre chose ;
- les conclusions de l'interview, résumées avec l'interlocuteur, doivent recueillir son adhésion avant d'être communiquées sous quelque forme que ce soit à la hiérarchie ;
- conserver l'approche système : l'auditeur devra donc se garder de toute question ayant un caractère subjectif et mettant en cause d'autres personnes ;
- savoir écouter : l'auditeur doit éviter d'être celui qui parle plus qu'il n'écoute ; l'auditeur interne qui procède à une interview doit considérer son interlocuteur comme un égal dans la conduite du dialogue.

2.4.2 .L'analyse des circuits par diagrammes

2.4.2.1. Définition du diagramme de circulation

Le diagramme de circulation, ou *flow chart*, permet de présenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilités, d'indiquer leur origine et leur destination et donc de donner une vision complète du cheminement des informations et de leurs support¹⁸.

Ses objectifs sont¹⁹ :

- Visualiser le déroulement d'une procédure en particulier ;
- Faire apparaître les défaillances d'un système (point forts et points faible).

¹⁷ RENARD. J. *Op.cit.*, 2010, p. 317-318.

¹⁸RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne*. 6^{ème} édition, paris : Edition Eyrolles, 2006, p. 315.

¹⁹ KHELASSI Réda, *Op.cit.* , p.113.

2.4.2.2. Avantages et inconvénients des diagrammes de circulation

Parmi les avantages et les inconvénients des diagrammes de circulation nous citons²⁰ :

- **Avantage des diagrammes de circulation :**

- L'utilisateur du diagramme permet d'acquérir une connaissance approfondie du dispositif étudié et d'en déceler rapidement les principales forces et faiblesses ;
- Le fait de préparer un diagramme conduit à une formalisation et à une discipline qui aide l'auditeur à analyser d'une manière profonde le dispositif.

- **Inconvénients des diagrammes de circulation :**

- La méthode ne permet pas toujours de saisir l'ensemble du contrôle interne ; certaines opérations se prêtent mal à une description graphique.

2.4.3. Les questions et guides opératoires

Ce questionnaire de contrôle interne va permettre de passer du général au particulier et d'identifier pour chaque fonction quels sont les dispositifs spécifiques de Contrôle essentiels. Cinq questions universelles permettent de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de Contrôle, en couvrant tous les aspects²¹:

Qui ?

Questions relatives à l'opérateur, qu'il s'agit d'identifier avec précision et par là même, de voir s'il existe, quels sont ses pouvoirs et dans quelle mesure il y a identité entre la réalité et le référentiel.

Quoi ?

Permet de regrouper toutes les questions permettant de savoir de quoi il s'agit, quel est non plus le sujet mais l'objet de l'opération.

Où ?

Pour ne pas omettre de tester tous les endroits où l'opération se déroule ?

Quand ?

Permet de regrouper les questions relatives au temps : début, fin, durée, saisonnalité, Planning... ?

²⁰*Ibid.* P.114.

²¹RENARD, Jacques. 2010. *Op.cit.*,P.256.

Comment ?

Questions relatives à la description du mode opératoire ;

L'utilisation de ces questions permet de²² :

- Déterminer les points forts, et les points faibles d'une procédure, en répondant aux questions habituellement, les réponses négatives correspondant à des faiblesses, les réponses positives à des forces.
- Recenser tous les points à examiner au cours de la mission.

2.4.4. Les grilles d'analyse du contrôle interne

Les grilles d'analyse de contrôle interne faisant ressortir les fonctions assumées par les postes de travail. Sont des tableaux à double entrée effectuant l'inventaire des différentes opérations réalisées et permettant en particulier de repérer les cumuls de fonctions. Cette étape revient à identifier les forces et les faiblesses du système examiné²³.

La grille permet par lecture directe de détecter les manquements à la séparation des tâches incompatibles du point de vue du contrôle interne. Il a comme objectif de déceler les manques à la séparation des tâches et y apporter les remèdes adéquats²⁴.

2.4.5. Le test de conformité ou de compréhension

Le test de conformité permet de s'assurer sur la compréhension des procédures, et des points clés mis en place. Il consiste à²⁵:

- mettre en œuvre des tests de cheminement permettant de dérouler une procédure complète à partir de quelques opérations sélectionnées ;
- réaliser des tests spécifiques sur des procédures particulières paraissant peu claires ;
- opérer en présence des acteurs intéressés la restitution de la description, en vue de recueillir leurs commentaires. Cette formule présente l'avantage de la simplicité et implique d'avantage les audités aux travaux de l'auditeur. Elle permet de surcroît, de garantir à l'auditeur qu'il n'a pas oublié un point important.

²² KHELASSI Réda, *Op.cit.*, p.132.

²⁴ KHELASSI Réda, *Op.cit.*, p.123.

²⁵ *Ibid.*, p.89.

Après avoir évalué l'existence d'un dispositif de contrôle interne, l'auditeur testera si ce dispositif est appliqué de manière permanente.

2.4.6. Le tableau d'évaluation du système

Ce tableau qui résume l'ensemble des constats (forces et faiblesses) décelés à l'aide des différents outils développés plus haut (les tests de conformité, le diagramme de circulation, les questions et guides opératoires, les grilles d'analyse) intègre les analyses suivantes²⁶ :

- Les forces du système de contrôle ;
- Les faiblesses du système de contrôle ;
- Les effets possibles de ces faiblesses ;
- L'incidence des faiblesses sur les états financiers,
- L'incidence des faiblesses sur le programme d'audit des comptes,
- Les recommandations à faire à l'entreprise.

Les conclusions tirées de l'évaluations , ce documents peut être soit un rapport de synthèse soit un tableau d'évaluation .En effet le rapport d'évaluation doit être rédigé en style simple et claire en présentant les différents points faibles et forts de l'analyse demandée, il n'existe pas un modèle exhaustif mais l'essentiel est d'indiquer les points importantes : les forces , les Faiblesses , la gravité de ces faiblesses, leurs impact sur les états financiers, leurs incidences sur l'opération d'audit financier et enfin les recommandations de l'entreprise en question.

On peut déduire de ce qui précède que le SCI permet de soutenir l'existence même de toute entreprise, son application permet de s'assurer de l'image fidèle des opérations, de l'information financière, de la conformité par apport aux lois et règlements.

Pour conclure, Le contrôle interne constitue un élément vital de tout organisme ; il permet à celui-ci de maîtriser son comportement et d'assurer la sécurité de ses membres. Son action est permanente et continue. La connaissance des risque et des causes de défaillances du CI constitue sans doute des prés-requis pour l'évaluation du dispositif de contrôle interne.

²⁶ ABOU EL JAOUAD, M. *évaluation du contrôle interne*. Casablanca, faculté des sciences juridiques et économiques. P.25.

Section 03 : Présentation des procédures d'importation

Les achats à l'importation occupent depuis toujours une place importante et constituent une procédure sensible de l'entreprise. Afin de mieux appréhender le sujet il convient de poser les bases en définissant les notions clés qui nous aiderons par la suite. Cette section sera consacrée justement à la présentation des procédures appliquées dans l'achat à l'importation à travers les techniques de paiement ensuite les différents documents utilisés dans une opération d'importation et enfin une description des étapes de l'achat à l'importation.

3.1. Définition des notions : procédure, manuel de procédures, et achat à l'importation

1.3.1. Définition d'une procédure

Suivant le dictionnaire LARROUSE (2014) une procédure est : « la marche à suivre, ensemble de formalités, et de démarche à accomplir pour obtenir tel ou tel résultat. c'est également une succession d'opérations à exécuter pour accomplir une tâche déterminée ».

« Une procédure est un ensemble de règles d'organisation, de type administratif, utilisées pour conduire une activité. Les procédures formalisent le déroulement d'un processus de gestion. Leur établissement exige une expérience et savoir-faire. Les différentes procédures de contrôle interne sont en général regroupées dans les manuels auxquelles se réfère les opérationnels »²⁷.

De ce fait les procédures servent à expliciter les opérations à travers une succession de tâches exécutées dans un ordre bien défini.

3.1.2. Manuel de procédures

3.1.2.1. Définition d'un manuel de procédures

Le manuel de procédure peut être défini comme étant un référentiel à usage commun pour tous les acteurs au sein de l'entreprise²⁸ :

- ✓ La direction générale ;
- ✓ Les services opérationnels ;

²⁷ GRENIER Claud, BONNEBOUCHE Jean. *Op.cit.*, p.63.

²⁸LAWSON-HELLU, NaduSiko. Audit des procédures du processus achat : Cas de l'UNION des assurances du SENEGAL-VIE. MBA audit et contrôle de gestion, 2014, p. 22.

- ✓ Les auditeurs internes ;

Le manuel de procédure est un document, qui sous la forme d'instruction claire et précise contient l'ensemble des opérations courante de l'entreprise. Il indique le circuit de traitement de ces opérations en spécifiant notamment les :

- Tâches à faire (quoi ?) ;
- Niveaux de responsabilités (qui ?) ;
- Différentes étapes de traitement (quand ?) ;
- Lieux de réalisation (où ?) ;
- Modalités d'exécution (comment ?).

3.1.2.2. Les objectifs du manuel de procédure

Les objectifs du manuel des procédures sont²⁹ :

- Expliquer les modalités d'application des différentes procédures suivant les activités ou cycles de l'entreprise :
 - Techniques ;
 - Comptables ;
 - Financiers ;
 - Administratifs.
- Assurer l'uniformité des modalités d'exécution en les formalisant. Ce qui exclut les disparités dans la manière de traiter les opérations qui, en l'absence de manuel, dépendent le plus souvent :
 - Du style ;
 - De l'expression personnelle déjà acquise ; mais aussi de la culture des opérationnels.
- Sauvegarder les actifs de l'entreprise par des procédures de contrôle interne performantes.

²⁹http://www.memoireonline.com/11/13/7753/m_Mise-en-place-du-manuel-de-procedures-comptables-d-une-entreprise-commerciale-Cas-de-MCN-11.html. Consulté le 04/09/2017.

- Favoriser l'assimilation rapide des techniques spécifiques de l'entreprise pour le personnel nouvellement affecté à un poste de travail. Ce qui se traduit par un gain de temps considérable notamment lors des passations de service ou lors de la phase d'intérim pour le commissariat aux comptes ou les Audits Externes.
- Former le personnel.

3.1.2.3. L'importance du manuel de procédure

L'importance du manuel de procédures s'appréhende en fonction du destinataire³⁰ :

- **Dans le dispositif du contrôle interne de l'entreprise**

Le manuel des procédures est la forme la plus achevée de la normalisation et de l'uniformisation. En plus de son aspect descriptif, il intègre les points de contrôle couvrant tous les espaces de risques potentiels et offre ainsi une sécurité dans le dispositif de contrôle interne de l'entreprise.

- **Importance pour l'utilisateur**

L'utilisateur, en s'appropriant le manuel de procédures, s'affranchit des interprétations possibles sur telle ou telle procédure. Il trouve en effet dans le manuel un bréviaire, un guide pratique qu'il entretient lui-même en l'enrichissant, le cas échéant, pour l'adapter à ses besoins.

- **Importance pour l'auditeur**

A ce niveau, l'existence d'un manuel de procédures permet une rapide et meilleure prise de connaissance de système du contrôle interne. Un manuel de procédures régulièrement mis à jour et appliqué constitue une présomption favorable de l'existence d'un dispositif de contrôle efficace et donc une garantie que les opérations ou transactions sont fiables.

3.1.2.4. Définition des procédures d'achat à l'importation

Le terme « **importations** »³¹ désigne en économie : l'ensemble des achats de marchandises à l'extérieur d'un pays, qu'il s'agisse de biens destinés à la consommation (biens de consommation) ou de biens destinés à servir à l'investissement. Une importation est une entrée dans un pays de biens ou services provenant d'un autre pays.

³⁰ COULIBALY, Souleymane. Mise en place du manuel de procédures comptables d'une entreprise commerciale. Cas de MCN. Ecole supérieure des hautes études technologiques et commerciales. Abidjan, 2008, p. 42. Disponible sur https://www.memoireonline.com/11/13/7753/m_Mise-en-place-du-manuel-de-procedures-comptables-d-une-entreprise-commerciale-Cas-de-MCN-0.html.

³¹ Le dico du commerce international disponible sur : <https://www.glossaire-international.com/pages/tous-les-termes/importation.html>. consulter le 11/09/2017.

A travers l'explication de ce qui est une procédure et de quoi consistent les achats on peut donc retenir la définition de la procédure d'achat à l'import comme étant l'ensemble des opérations qui permettant à l'entreprise de disposer des biens et des services nécessaire à son activité.

3.2. Les techniques et les instruments de paiement dans une opération d'importation

La négociation des contrats internationaux permet de fixer les choix internationaux, les moyens où les instruments de paiements.

3.2.1. Les techniques de paiement dans une opération d'importation

La technique de paiement est l'application d'une méthode rationnelle et spécifique, utilisée pour encaisser le paiement d'une transaction. On peut citer ³²:

3.2.1.1. Le paiement contre facture (facture commerciale)

La présentation de la facture commerciale peut seule servir de mode de paiement. Elle n'offre cependant aucune garantit de paiement de la somme due à l'échéance convenue. Ce moyen est donc préconisé uniquement lorsque les relations entre les deux parties sont établies sur une confiance réciproque. Le paiement contre facture ne comporte aucune sécurité. Il ne garantit ni le risque commercial ni le risque politique.

Les moyens de paiement liés à cette technique³³ :

- Le virement ;
- Le chèque ;
- La lettre de change.

3.2.1.1. L'encaissement documentaire ou remise documentaire

a. Définition de la remise documentaire

La remise documentaire³⁴ est une procédure de recouvrement dans laquelle une banque a reçu mandat d'un exportateur (le vendeur) d'encaisser une somme dû par un acheteur contre remise des documents. Le vendeur fait établir les documents de transport à l'ordre d'une banque. Cette banque doit remettre les documents commerciaux et de transport à l'acheteur,

³² Didier –Pierre MONOD. *Moyens et techniques de paiement internationaux*. 4^{ème} édition. Edition ESKA, 2007, Paris. P.107.

³³ MONOD, p. *Op.cit.*, P.102.

³⁴ Ghislaine LEGRAND, Hubert MARTIN. *Gestion des opérations import-export*. Paris : Edition Dunond, 2008, p131.

contre paiement ou acceptation d'effet de commerce. La remise documentaire est soumise à des règles uniformes.

b. Les intervenants

Les différents intervenants dans l'encaissement documentaire ³⁵:

- **Le donneur d'ordre**

C'est l'exportateur ; il remet les documents à sa banque et lui donne un ordre d'encaissement.

- **La banque remettante**

C'est la banque de l'exportateur ; elle transmet les documents à une banque qui agira comme correspondant. Cette banque sera chargée de l'encaissement dans le pays de l'acheteur suivant les instructions portées sur l'ordre d'encaissement remis par l'exportateur.

- **La banque présentatrice**

C'est la banque chargée de l'encaissement ; c'est une banque correspondante de la banque de l'exportateur.

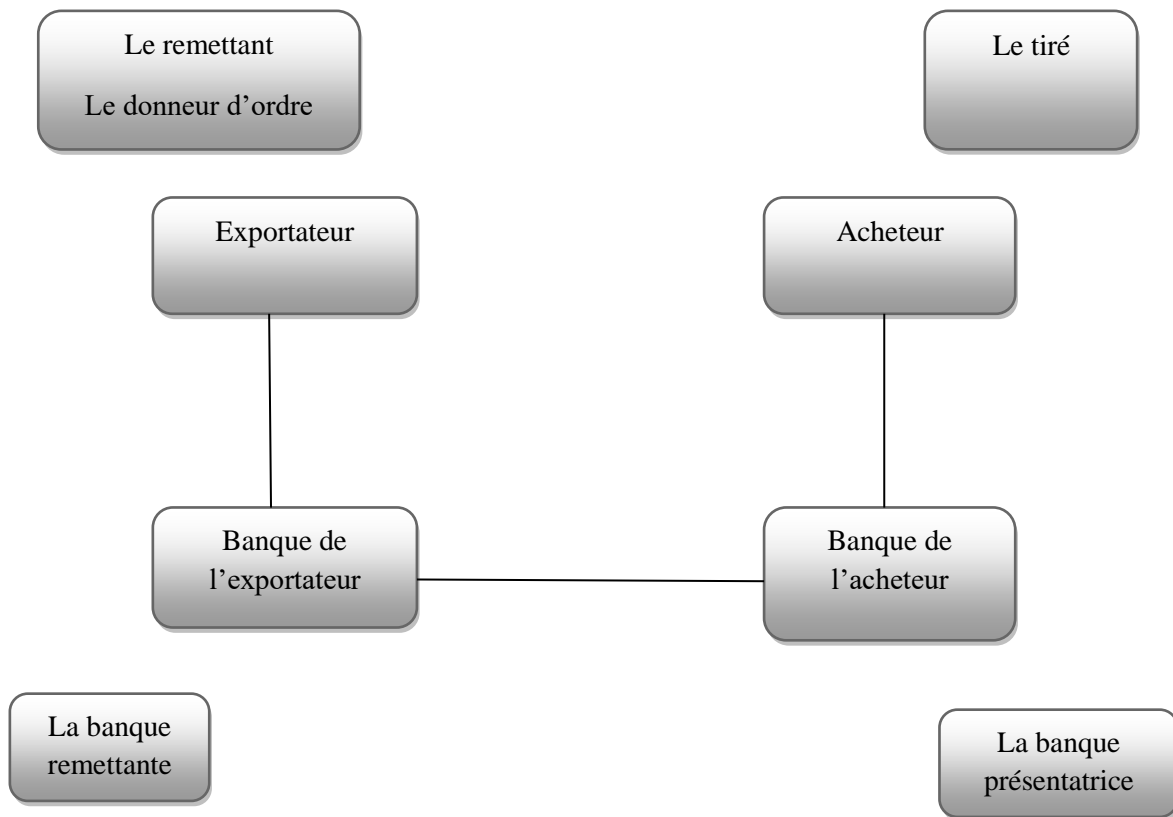
Elle encaisse le montant de la facture ou il remet les documents contre signature d'un effet de commerce conformément aux instructions reçus de la banque remettante.

- **Le tiré**

C'est l'acheteur ; il paye le montant de la facture ou il signe une lettre de change. Il reçoit en échange les documents qui lui permettront de retenir les marchandises et de les dédouaner.

³⁵ MONOD, D. *Op.cit.*P.106.

Figure n°05 : les participants d'une remise documentaire



Source : *Didier –Pierre MONOD. Moyens et techniques de paiement internationaux. 4^{ème} éd. Edition ESKA, 2007, Paris. P106.*

- 1) L'exportateur expédie, comme convenu, les marchandises. Il reçoit du transporteur un document attestant la prise en charge et l'expédition.
- 2) Il remet à sa banque les documents accompagnés d'une lettre d'instruction.
- 3) La banque vérifie la présence des documents mentionnés sur la lettre d'instruction. Elle expédie les documents à sa banque correspondante dans le pays de l'acheteur.
- 4) La banque correspondante prévient l'acheteur.
- 5) Suivant la lettre d'instruction elle demande en échange des documents le paiement de la facture ou l'acceptation de l'effet de commerce joint.
- 6) La banque correspondante envoie le fonds ou l'effet de commerce accepté à la banque de l'exportateur.
- 7) La banque de l'exportateur crédite le compte de son client ou lui remet l'effet de commerce excepté pour lequel elle peut se charger de l'escompter à la demande de son client.

3.2.1.3. Le crédit documentaire

a. Définition du CREDOC

C'est l'instrument de paiement dont le commerce international ne pourrait plus se passer. C'est au cours de la négociation que doit être prise la décision que le paiement de la transaction commerciale se fera par l'entremise d'un crédit documentaire³⁶ ; il est utilisé principalement pour des montants importants ou lorsqu'il y'a doute sur la solvabilité, ou la moralité du partenaire. Sa bonne exécution demande de la part de l'exportateur un travail à administratif rigoureux.

Le crédit documentaire est une technique de paiement par laquelle une banque s'engage, d'ordre et pour compte de son client, l'acheteur a réglé le prix d'une marchandise contre la remise de documents prouvant l'exécution des obligations du bénéficiaire, dans un délai fixé par avance entre les parties.

b. Les intervenants

Les participants à un crédit documentaire³⁷ :

- **Le donneur d'ordre**

C'est l'acheteur qui négocie un contrat commercial avec un fournisseur étranger, il donne à sa banque des instructions d'ouvertures du crédit documentaire en faveur de son fournisseur ou il précise, entre autre les documents qu'il désire et le mode de règlement.

- **La banque émettrice**

C'est la banque de l'acheteur qui après avoir reçus des instructions de son client, émet le crédit documentaire c.-à-d. procédé à son ouverture.

- **La banque notificative**

C'est la banque correspondante de la banque émettrice dans le payé du vendeur, elle va notifier au vendeur l'ouverture du crédit documentaire en sa faveur ; cette banque n'est pas forcément la banque habituelle du vendeur.

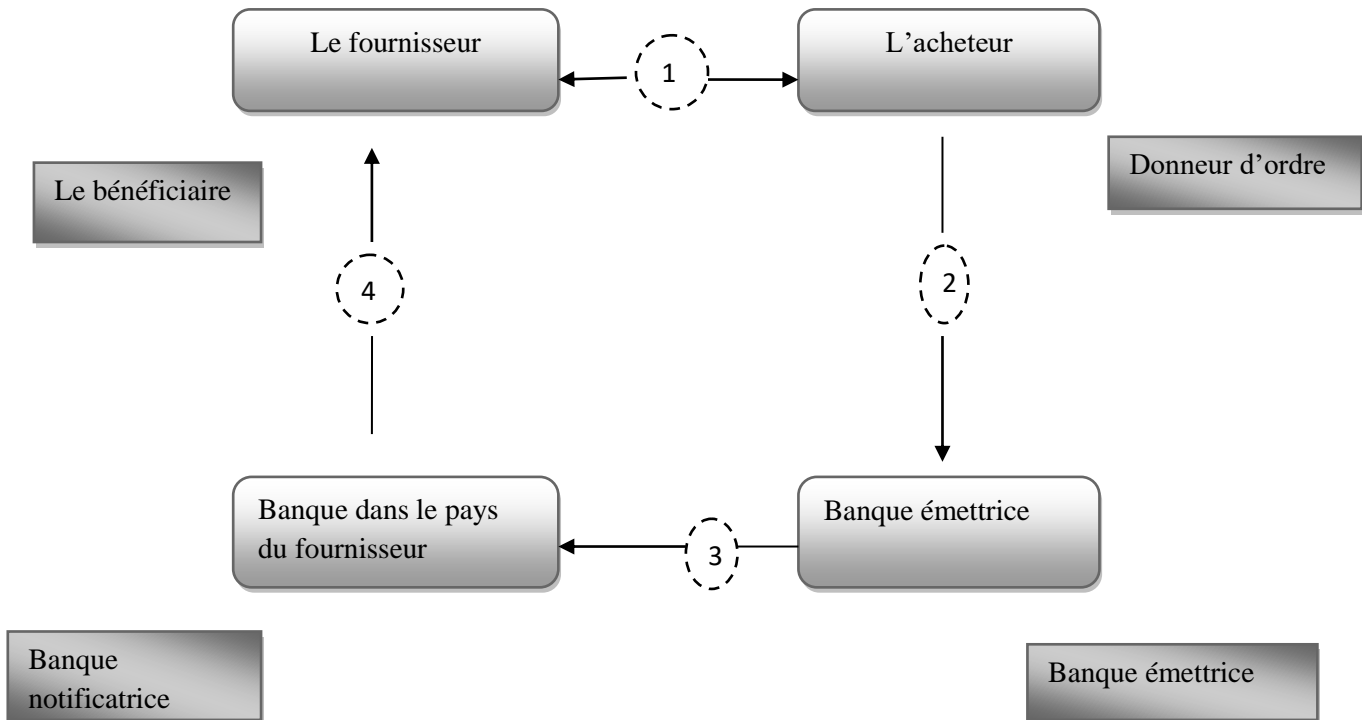
- **Le bénéficiaire**

C'est le vendeur qui est le « bénéficiaire » de l'engagement bancaire d'être payé.

³⁶MONOD, D. *Op.cit.*, P.113.

³⁷*Ibid.*, P.122.

Figure n°6 : les participant à un CREDOC



Source : Didier –Pierre MONOD. *Moyens et techniques de paiement internationaux*.4^{ed} .Edition ESKA, 2007, Paris. P122.

3.2.1.4. La lettre de crédit stand bay

a. définition de la lettre de crédit stand bay

La lettre de crédit stand bay est une garantie émise par la banque de l'acheteur en faveur du vendeur, pour un montant convenu à la signature du contrat commercial. En cas de non-respect des délais de paiement de la facture, l'acheteur fera appel à cette garantie.

C'est un instrument de sécurité, une « garanti de non-paiement, puisque sa réalisation signifie que le donneur d'ordre n'a pas rempli les obligations qu'il a contractées envers le bénéficiaire »³⁸.

Les lettres de crédit stand-by sont transmises par les banques, soit par courrier, soit par téléfax, soit par message SWIFT³⁹.

³⁸MONOD, *Op.cit.*, p.154.

³⁹ SWIFT Society for Worldwide Interbank Financial Télécommunication : réseau bancaire international d'échange de données informatisées.

b. Avantages et inconvénients de la lettre stand bay⁴⁰

• **Avantages**

- C'est une opération facile à mettre en place ;
- Son coût est moins élevé qu'un crédit documentaire classique ;
- Elle peut se concrétiser en quelques heures ;
- Elle est soumise aux règles et usances relatives aux crédits documentaire ;

• **Inconvénients**

- L'exportateur doit être vigilant concernant le document qu'on va lui demander de présenter ; ce seront obligatoirement des copies ;
- L'importateur doit garder la preuve du paiement qu'il à effectuer de manière à la présenter à la première demande de la banque émettrice, il est préférable que le règlement se fasse par son intermédiaire.

3.2.2. Les instruments de paiement dans une opération d'importation

Les instruments de paiement à savoir le chèque, la lettre de change, le billet à ordre et le virement, ils représentent les formes matérielles servant de support au paiement. Auparavant, les réseaux de télécommunication utilisés par les banques pour le transport des messages tel que le courrier, câble ou télex n'étaient pas rapides dans la réalisation des règlements financiers internationaux à travers le monde.

Pour cela, il y'a eu fondation d'une nouvelle société⁴¹ qui a pour objectifs l'amélioration des paiements financiers internationaux en introduisant une plus grande normalisation dans les relations bancaire et en permettant le mécanisme de traitement des opérations par des systèmes informatiques ce réseaux est nommé « Society For Worldwide interbank Financial Telecommunication » SWIFT, dont le siège sociale est à Bruxelles.

3.2.2.1. Le virement par SWIFT

Est l'instrument le plus utilisé en raison des avantages qu'il présente à savoir la rapidité, le coût réduit, la sécurité et la facilité d'utilisation.

Les ordres SWIFT font l'objet d'une normalisation poussées afin d'automatiser au maximum leurs traitement, et ainsi les exécuter dans les meilleurs délais⁴².

⁴⁰*Ibid.*, P .156.

⁴¹ZORDANI Safia.*Op.cit.*, p.73.

⁴²*Ibid.*

3.2.2.2. Les autres instruments

- La lettre de change

C'est un document par lequel le tireur (exportateur) donne ordre au tiré (importateur) de payer une certaine somme à lui-même (ou à un tiers) soit à vue, soit à une date ultérieure.

- Le chèque

C'est un document par lequel l'importateur donne l'ordre au tiré (sa banque) de payer une somme déterminée à son bénéficiaire. Il contient des mentions obligatoires qui doivent être respectées⁴³.

- Le virement

C'est un ordre donné par un acheteur à son banquier de débiter son compte pour créditer celui du vendeur. Il consiste pour l'acheteur de donner l'instruction à sa banque de payer directement à la banque du vendeur le montant d'une transaction.

Ce système présente l'avantage de la rapidité de la transmission interbancaire⁴⁴.

En fin, il est donc nécessaire de mettre en œuvre les moyens et les instruments de paiement les mieux adaptés et les plus sûrs qui permettent de générer un bénéfice pour l'entreprise.

3.3. Les documents exigés dans une opération d'importation

Les opérations du service du service extérieur au sein d'une agence bancaire ; s'effectuent sur la base d'un certain nombre de documents délivrés par le vendeur ou un organisme agréé et exigés par l'acheteur, et ce afin de lui permettre de prendre possession de la marchandise.

3.3.1. Les documents de prix

Ce sont notamment, les différents types de factures⁴⁵ qui doivent mentionner :

- L'identité des contractants.
- L'adresse et le numéro d'inscription au registre de commerce.
- Le pays d'origine et de provenance des marchandises.
- La nature des marchandises ou des services fournis.
- Leur qualité, prix unitaire et le montant global.
- La monnaie de facturation et la monnaie de règlement.

⁴³ MEYER V, ROLIN C. *Technique du commerce international*. Paris: Edition Nathan, 2004, p.90.

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ HANNACHI Mehdi, HELLAL Karim. *Op.cit.*, p.20.

- La décomposition en part transférable et part payable en DA.
- Date d'établissement de la facture et délais de livraison.
- Conditions de vente et de livraison.
- Autres informations jugées utiles par les deux parties.

Ces documents peuvent être classés en quatre catégories : les documents de prix, les documents de transport, les documents d'assurances et les documents divers ⁴⁶:

3.3.1.1. La facture Pro forma

La facture pro forma constitue une offre de service que le vendeur adresse à l'acheteur pour consultation.

Elle permet à ce dernier d'enregistrer l'opération au près d'une banque mais n'engage aucune des deux parties. C'est une facture provisoire un simple devis.

Elle doit reprendre les caractéristiques de la marchandise : la qualité, le prix ainsi que les modalités de paiement.

3.3.1.2 La facture commerciale (définitive)

L'importateur après avoir envoyé un BC ou par l'acceptation de la facture pro forma, recueille la facture définitive, qui est un réel contrat commercial servant à la domiciliation de l'opération liant les deux parties.

C'est un document le plus important dans les échanges internationaux. Non seulement la facture matérialisent la dette, mais elle permet au service des douanes de vérifier les principaux éléments de l'expédition⁴⁷.

La Facture présentée pour la domiciliation doit obligatoirement comporter les mentions suivantes⁴⁸ :

- Les noms et adresses des cocontractants ;
- Le pays d'origine, de provenance et de destination des biens ou services ;
- La nature des biens et services ;
- La quantité, la qualité et les spécifications techniques ;
- Le prix de cession des biens et des services dans la monnaie de facturation et de paiement du contrat ;
- Les délais de livraison pour les biens et de réalisation pour les services ;

⁴⁶ZOURDANI Safia. *Le financement des opérations du commerce extérieur en Algérie : cas de la BNA*. Mémoire magistère en science économique, université Mouloud MAMMERI de Tizi-Ouzou, Algérie, 2012, P.67.

⁴⁷MONOD D. *Op.cit.*, P.206.

⁴⁸ HENNACHI M, HELLAL k. *Op.cit.*, P .20.

- Les clauses du contrat pour la prise en charge des risques et autres frais accessoires ;
- Les conditions de paiement ;
- Incoterms.

3.3.1.3. La facture consulaire

C'est la facture définitive visée par le consulat du pays de l'importateur installé chez l'exportateur. Ce document doit mentionner la description détaillée de la marchandise dans la langue nationale du destinataire et suivant le tarif douanier de ce pays. Il doit également indiquer la valeur, le poids brut et net, le certificat d'origine de la marchandise.

3.3.1.4. La note de frais

L'acheteur peut réclamer à son fournisseur une note de frais, car elle donne le détail de tout ce qui a été rajouté au montant de la facture autre que le coût de la marchandise.

3.3.2. Les documents douaniers

Les déclarations en douane sont visées par l'administration douanière du pays importateur et sont établies sur des imprimés spécifiques. Il s'agit principalement des **formulaire D6** pour l'exportation et **D10** pour l'importation. Ces documents comportent notamment le tarif douanier, la date de dédouanement et la valeur de la marchandise sous douane⁴⁹.

3.3.3. Les documents de transport (expédition)

Les documents de transport constituent des éléments fondamentaux qui assurent la prise en charge de la marchandise par le transporteur. Ces documents diffèrent selon le mode de transport utilisé pour l'acheminement de la marchandise en question :

3.3.3.1. Le Connaissance maritime (bill of lading)

C'est le document clé des documents de transport en Algérie. Le connaissance maritime est à la fois⁵⁰ :

- un contrat de transport entre l'expéditeur et la compagnie de navigation ;
- un titre de propriété de M/ses envers le transporteur ;
- un reçu concernant le paiement ou le non-paiement du fret ;
- un document reconnu par les douanes.

⁴⁹ZORDANI Safia. *Op.cit.*, p.70.

⁵⁰ MONOD Didier-pierre. *Op.cit.*, p. 239.

3.3.3.2. La lettre de transport aérien (LTA)

C'est un contrat de transport qui fait la loi des parties et qui constate un accord entre la compagnie aérienne et l'expéditeur. La LTA comporte les indications suivantes⁵¹ :

- Nom et adresse de l'expéditeur ;
- Nom et adresse de la personne remettant les M/ses à la compagnie aérienne.
- Nom et l'adresse du destinataire.

3.3.3.3 La lettre de transport routier (LTR) :

La LTR est un document de transport par route.

3.3.4. Les documents d'assurance

Conformément aux articles 176 et 181 de la loi n°80-07 du 09/08/1980 relative aux assurances, il fait obligation aux importateurs algériens d'assurer leur marchandise auprès d'une compagnie d'assurance nationale. Les documents que la banque exige sont : soit le certificat d'assurance, soit la police d'assurance⁵².

L'assurance des risques liés aux marchandises n'est pas une simple action de précaution, elle fait partie intégrante de la politique financière de l'entreprise elle est la réponse à une gestion efficace des risques. Les deux formes sont⁵³:

- La police d'assurance

Ce document n'indique précisément point par point l'étendue de la garantie ainsi que les risques exclus, les obligations des parties.

- Le certificat d'assurance

Ce document résume en quelques lignes les principales conditions d'assurance en précisant la valeur des marchandises déclarées.

En effet, ces documents sont émis soit par des compagnies d'assurance soit par des courtiers d'assurance (un simple intermédiaire d'assurance)

⁵¹*Ibid.*, P.235.

⁵²ZORDANI Safia. *Op.cit.*, p.69.

⁵³ MONOD, Didier-pierre. *Op.cit.*, P.21.

3.3.5. Documents divers

En plus des documents présentés précédemment, d'autres pièces peuvent être exigées⁵⁴. Ce sont des documents accessoires que l'importateur peut exiger à son exportateur afin de s'assurer des caractéristiques qualitatives/quantitatives de la marchandise. Il sont délivrés par des organismes internationaux qui établissent une neutralité entre l'acheteur et son fournisseur.

3.3.5.1. Listes de colisage et de poids

Elle permet au destinataire de connaître d'une manière précise les quantités détaillées des marchandises et leurs caractéristiques contenues dans chaque colis expédié. Ce document n'a pas de forme spécifique sa forme est libre⁵⁵.

3.3.5.2. Le certificat de provenance

C'est un document établi dans le seul cas où les marchandises doivent transiter par un pays tiers. Il atteste la provenance réelle des marchandises.

3.3.5.3. Le certificat d'origine

C'est un document établi par l'administration des douanes, par une chambre de commerce ou par des experts convenus entre les parties, en vue d'attester le pays d'origine des marchandises, c'est-à-dire le pays où elles ont été produites.

3.4. Les étapes d'une opération d'importation

3.4.1. L'expression du besoin

Elle s'exprime par une demande d'achat provenant d'un service demandeur et par la vérification de son existence par le service achat qu'elle corresponde à un besoin économique.

3.4.2. Choix du fournisseur étranger

Il commence par leur recensement et leur évaluation ce qui conduit à faire un choix. Cette étape prévoit en générale :

- Un appel d'offre qui permet à l'entreprise de chercher tous les fournisseurs potentiels dans le but d'avoir tous les avantages liés à la qualité et aux meilleurs prix.
- L'évaluation des fournisseurs qui permet d'effectuer la sélection du fournisseur possible pour un certain achat.

⁵⁴ZORDANI Safia. *Op.cit.*, P.70.

⁵⁵ MONOD Didier-pierre. *Op.cit.*, p.219.

- La sélection des fournisseurs : Elle se fait selon les étapes suivantes : classification des fournisseurs potentiels, envoi d'appel d'offre ou une consultation auprès de ceux-ci, la négociation, la sélection finale qui conduit à la passation de la commande.

3.4.3. La décision d'achat

C'est la confirmation de la demande d'achat par la direction des achats.

3.4.4. La domiciliation bancaire

La domiciliation bancaire est la déclaration de l'opération d'importation ou d'exportation, en vue de son enregistrement après exécution de l'objet du contrat. Elle est obligatoire et préalable, au niveau d'un intermédiaire agréé⁵⁶.

Ce dossier doit contenir l'ensemble des documents relatifs à l'opération commerciale.

Par ailleurs, l'opérateur choisit l'intermédiaire agréé auprès duquel il s'engage à effectuer toutes les procédures et formalités bancaires liées à l'opération. »

La domiciliation d'une opération d'importation se fait sur présentation d'une facture pro-forma ou d'un contrat commerciale et une lettre d'engagement signée par l'importateur et le directeur de l'agence⁵⁷.

3.4.5. Le transit

Le transit consiste en la faculté d'acheminer les marchandises sous surveillance douanière, d'un bureau de douane à un autre, ou d'un pays à un autre en suspension totale des droits et taxes. Sauf disposition contraire, les marchandises expédiées bénéficient de la suspension des droits, taxes, et autre mesure économiques, ou douanières applicable à ces marchandises.

3.4.6. Le dédouanement

Le dédouanement au stricte et étroit du terme, est généralement défini comme l'action de faire sortir une marchandise à la douane en s'acquittant des droits et taxes exigibles.

Au sens large, le dédouanement est une opération complexe qui comporte :

- La déclaration en détail ;
- La vérification des marchandises ;
- La liquidation et l'acquittement des droits et taxes ;

⁵⁶Règlement n°91-12 du 14/08/1991 de la banque d'Algérie.

⁵⁷Karim HELLAL, HENNACHI mahdi. *Op.cit.*, p. 27 -28.

- L'enlèvement des marchandises.

3.4.7. Le règlement des factures

Il regroupe les tâches de :

- Préparation des factures des fournisseurs ;
- D'établissement des instruments de règlement ;
- De mise à la disposition du fournisseur de ces instruments de paiement ;
- De comptabilisation des règlements.

Conclusion

Toutes les entreprises qui sont appelées à réaliser des opérations d'achat à l'importation devront respecter les règles, les normes et la maîtrise des procédures du commerce international pour assurer la pérennité et la performance de son fonctionnement. Avoir une information fiable, précise et récente est indispensable pour la survie de l'entreprise, la mise en place des procédures qui lui permettent d'agir avec efficacité en prenant les bonnes décisions en bon moment est donc essentiel.

Néanmoins, compte tenu de l'importance des opérations d'importations dans l'organisation il est nécessaire d'avoir une description développée des procédures d'importation afin d'adapter les contrôles à effectuer et les outils utilisés aux objectifs poursuivis. Donc, l'objectif que poursuit l'auditeur en appréciant le contrôle interne est de déterminer dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur ce contrôle interne pour définir la nature, l'étendue et le calendrier de ses travaux.

En définitive, c'est cette méthodologie d'analyse que nous tenterons d'adopter dans l'évaluation du processus des importations plus précisément le cas des engins de chantiers.

Introduction

L'efficacité du système de contrôle interne est devenue plus qu'une nécessité ; Le contexte économique actuel de globalisation et de concurrence rend nécessaire une adaptation permanente de l'entreprise à son environnement ; la gestion d'une entreprise comme SIAD repose sur le principe d'une très large délégation de responsabilités, ce principe implique le renforcement des dispositifs de CI.

Afin de mieux cerner notre sujet, il nous a semblé approprié de suivre une méthodologie d'évaluation du dispositif contrôle interne au sein de la société privé SIAD automobile au niveau d'AZAZGA. Nous nous sommes rapprochés de SIAD, nous nous n'avons pas rencontrés de problème majeurs durant notre période de stage avec les différentes rencontres avec les responsables, par contre certains documents sont pas misent à notre disposition pour raison de confidentialité.

L'évaluation du dispositif contrôle interne du processus des importations nécessite dans une première étape une prise de connaissance générale de l'entreprise et plus particulièrement des services prenant part dans le processus en question.

Par ailleurs, l'évaluation proprement dite du processus fera objet de la seconde étape, ou nous proposons une démarche d'évaluation du dispositif du contrôle interne du processus des importations au sein de l'Ets SIAD.

Enfin nous Présenterons les résultats de notre évaluation.

Section01 : Présentation de la SPA SIAD et le processus d'importation

Pour prendre connaissance de la société et plus particulièrement des services composants le processus d'importation nous allons présenter des généralités sur l'entreprise dans sa globalité puis on passe au processus des importations qui fait l'objet de notre évaluation.

1.1. Présentation de l'entreprise SIAD automobile

Dans ce qui suit nous allons présenter :

- Une fiche technique de l'entreprise ;
- Son historique ;
- Sa mission ;
- L'organisation de la société.

1.1.1. La fiche technique de SIAD

Forme juridique : société par action SPA

Capital : 307064000 DA

Siege social : BD COLONEL AMIROUCHE, RN12-15300 AZAZGA-TIZI-OUZOU
ALGERIE

RC N° :45209 B 0 3

N° article d'imposition 15181550927

1.1.2. L'activité

- Vente en gros et détail de la pièce de rechange automobiles ;
- Vente équipements automobiles ;
- Vente d'engins de travaux publics ;
- Maintenance d'équipements automobiles, engins et véhicules.

1.1.3. L'historique de la société

Les débuts de la SPA SIAD Automobiles se sont faits en 1966 par SIAD à travers un petit garage de mécanique automobiles. L'entreprise à commencer, en premier lieu, par développer son activité sur la région de la Kabylie (Azazga) et par la suite sur le territoire national.

De 1966 à 1976 son domaine d'activité était consacré à la revente et à la distribution des pièces de rechanges I.A.M et au développement de son atelier de réparation automobiles jusqu'à couvrir toute la région de la Kabylie.

Au milieu des années 70, avec l'obtention de l'agrément de l'entreprise nationale de distribution de véhicules particuliers, l'entreprise se voit offrir une perspective d'évolution décisive. La reprise des commandes de la société par la nouvelle génération des SIAD, quelques années plus tard, apporte à l'entreprise un souffle rénovateur et nouveau avec l'adoption d'un management d'innovation et l'ouverture au marché international avec la reprise de l'activité d'importation et de développement du portefeuille fournisseurs avec les plus grands équipementiers mondiaux.

→ **Evolution au fil du temps**

En 1990 : A travers son affirmation comme leader de la revente et de la distribution de pièces de rechange I.A.M sur le marché algérien ;

En 1995 : Avec le déploiement d'un réseau d'installateurs spécialisés dans les interventions mécaniques automobiles rapides et avec l'ouverture de la succursale de Kouba - Alger ;

En 1998 : A travers l'introduction de l'activité « Outillages et équipements professionnels » pour accompagner le développement de la maintenance automobile ;

En 2000 : Avec l'élargissement de son réseau de distribution avec l'ouverture de nouveaux points de ventes, assurant ainsi une présence nationale ;

En 2008 : Avec l'introduction de l'activité « Equipements de construction » ;

En 2010 : Avec le développement de son réseau de distribution avec l'ouverture de 3 nouveaux sites : Bejaia, Reghaia et Oran ;

En 2014 : A travers l'introduction de l'activité « Véhicules Industriels » ;

L'année 2017, se distingue par la transformation du statut juridique de l'entreprise en passant d'une entreprise à responsabilité limitée (SARL) à une société par action (SPA).

1.1.4. La mission

Les missions prioritaires de l'entreprise sont : le développement de la relation client à travers l'amélioration de ses services assurant ainsi sa satisfaction et sa fidélisation ; le développement de son potentiel humain en investissant dans la formation.

- **vision**

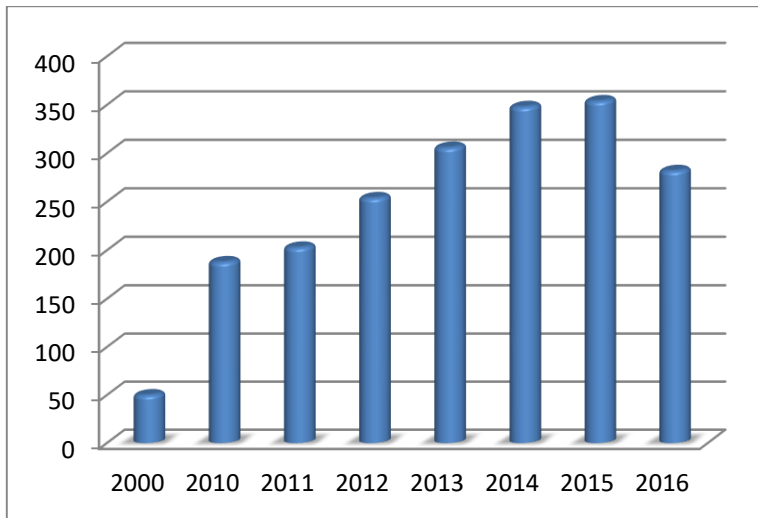
L'objectif de l'entreprise est d'être leader dans son activité sur le marché. Servir, satisfaire et bâtir une relation de confiance avec ses partenaires en respectant ses valeurs.

1.1.5. Effectifs

L'évolution du nombre de l'effectif a été fulgurante entre 2010 et 2014 (de 188 employés à 348). Elle connaîtra une certaine stabilité sur les 2 ans qui suivent et une régression à compter de 2016.

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

Figure N° 07 : Evolution du nombre de l'effectif

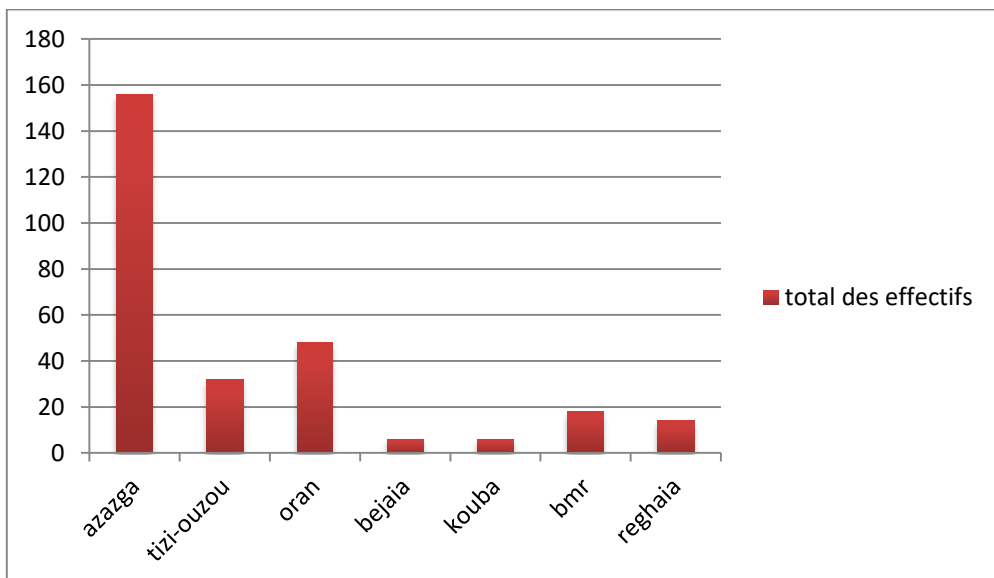


Source : Elaboré par nous même à partir des documents interne de l'entreprise

L'effectif total de l'entreprise, au 31/12/2016, était de 282, réparti comme suit :

Répartition du personnel selon les zones géographiques :

Figure N° 08 : Répartition de l'effectif selon zones géographique.



Source : Elaboré par nous même à partir des documents interne de l'entreprise

1.1.6. Les produits et services de la société

- Pièces de rechange automobiles ;
- Outillage et équipements professionnels ;

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

- Equipement de construction et de travaux publics ;
- Véhicules industriels ;
- Réparation maintenance des équipements BTP ;
- Réparation et maintenance automobile ;
- Formation et logistique.

1.1.7. L'organisation de la société (voir annexes).

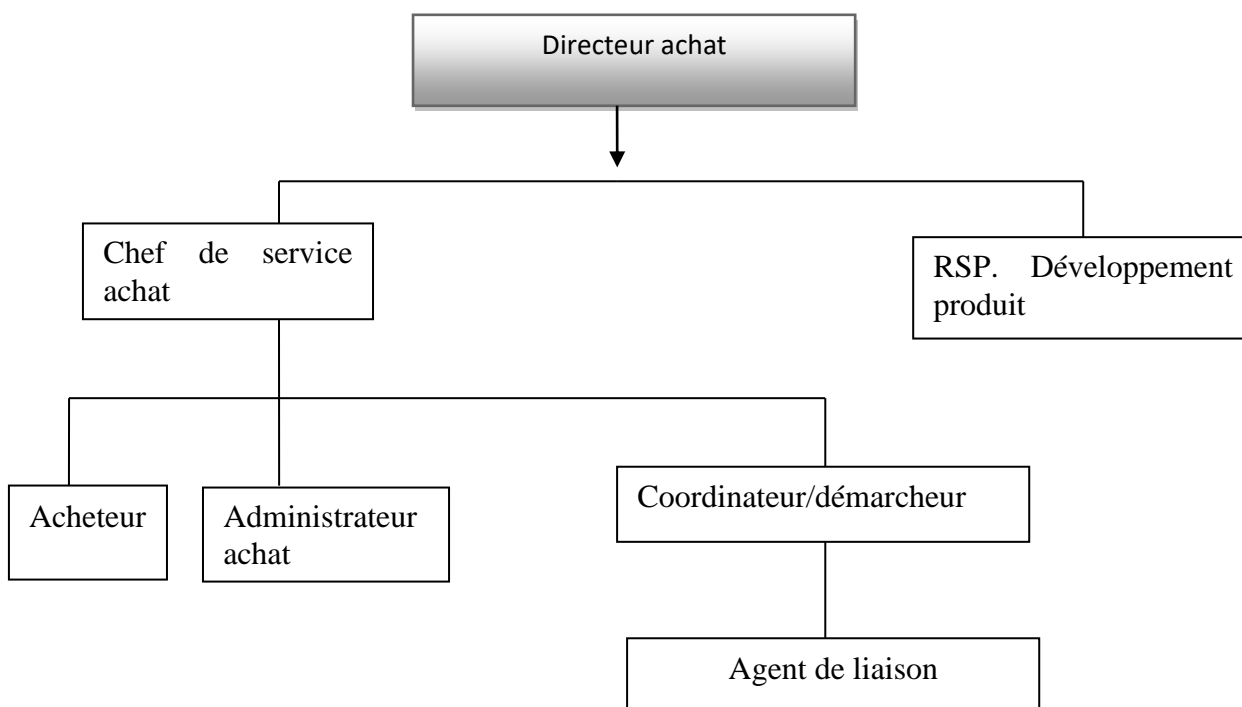
1.2. Prise de connaissance du processus importation

Pratiquement, toutes les informations de l'entreprise SIAD interviennent dans le processus de gestion des importations ; cette constatation met en évidence l'importance du service achat qui est en interaction avec les autres services.

Il est important de préciser que le bon fonctionnement du processus d'importation dépend de l'efficacité de l'intervention humaine ;

1.2.1. L'organisation du service achat

Figure N°09 : L'organigramme du service achat.



Source : document interne de la SPA SIAD

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

Tableau N° 04 : Les services intervenant dans le processus des importations

SECTION	DESIGNATION DES TRAVAUX
Service (commercial)	<ul style="list-style-type: none">• Expression des besoins
Service achat	<ul style="list-style-type: none">• Etablissement des programmes d'achat sur la base des prévisions ;• Préparation des tableaux comparatifs des offres TCO• Passation des commandes ;• confirmation commande.• Contrôle des articles : qualité, prix ;• Vérification : facture, BL, BR ;• Contrôle de l'existant en stock ;• Participation aux inventaires des articles en stocks ;• Analyse des écarts au niveau des stocks.
Service finance	<ul style="list-style-type: none">• Règlement des factures et leur comptabilisation ;• Contrôle/valorisation des stocks.

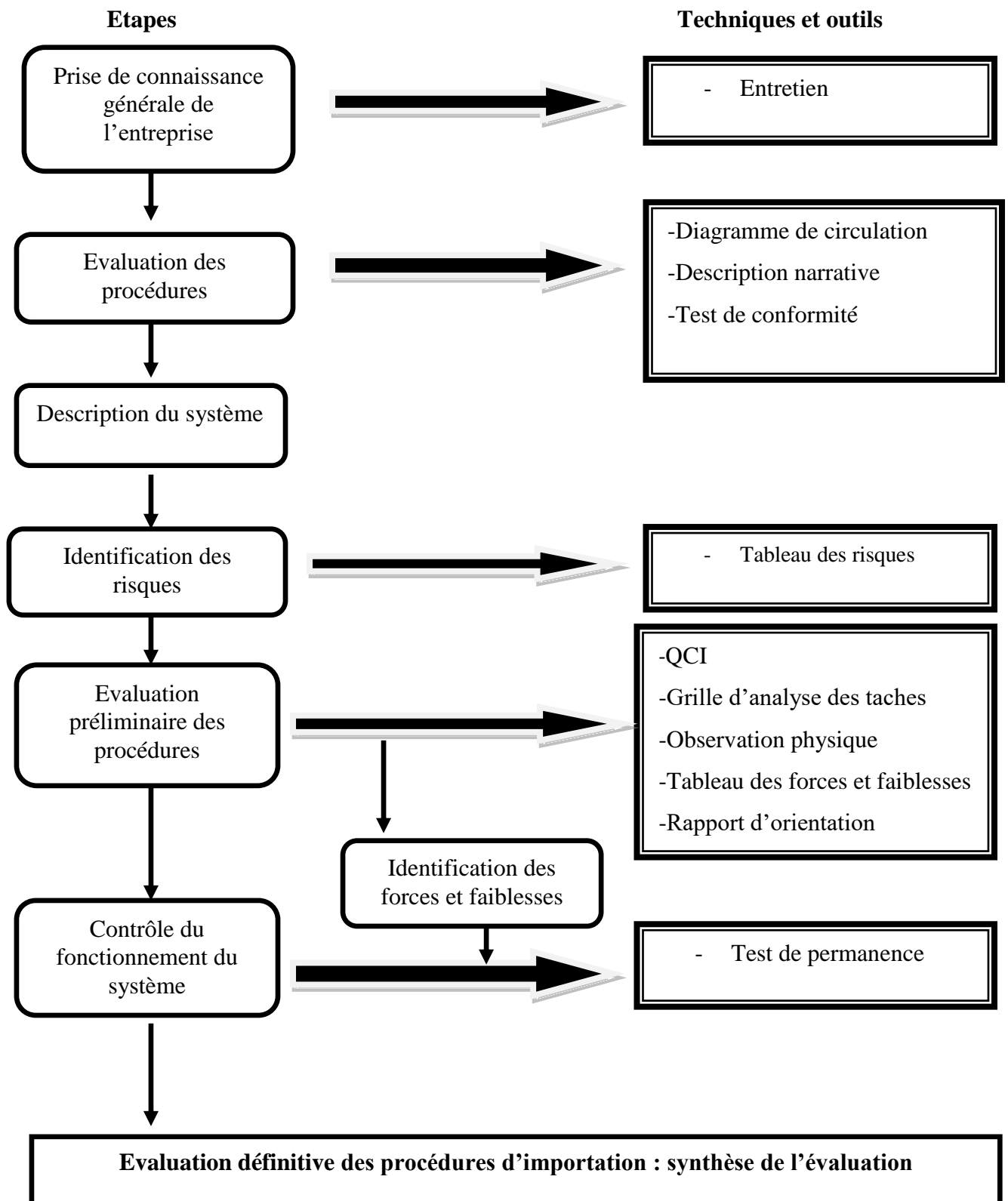
Source : élaboré par nous même à partir des documents internes de la société.

Section 02 : Appréciation du dispositif du contrôle interne de SIAD

Avant l'exécution de toute mission, il est important de définir une méthodologie bien précise, nous présenterons à cette effet un modèle d'analyse qui nous aidera à une meilleure appréciation du dispositif du contrôle interne. Ce modèle consistera à une déclinaison des différentes étapes, phases et outils nécessaires à l'atteinte de notre objectif d'évaluation.

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

Figure N° 10 : Modèle d'analyse du contrôle interne



Source : Elaboré par nous même à partir des lectures sur le contrôle interne

2.1. Analyse de la procédure d'importation des engins de chantier

Dans cette phase on procédera à l'évaluation des procédures du processus d'importation à l'aide de quelques outils d'analyse notamment :

2.1.1. La description narrative de la procédure d'importation des engins de chantier

- Bon de commande/ Expression du besoin ;
- Choix ou sélection du fournisseur étranger et la pro forma ;
- La décision d'achat (confirmation de la commande) ;
- La domiciliation bancaire ;
- Suivi de l'opération transit ;
- Le dédouanement (réception) ;
- Le règlement /facturation ;
- la gestion des litiges.

- **Expression de besoin**

Toute opération d'achat à l'importation est soumise à une expression de besoin établi par le service concerné (service commerciale) par les engins de chantier Cette expression de besoin doit être matérialisée par une demande d'achat établie par le responsable commercial de la division. L'expression de besoin est élaborée en deux exemplaires.

- **Le choix du fournisseur étranger et la pro forma**

Le service achat établit une liste des fournisseurs intéressés par **les engins de chantier** Après avoir choisi le fournisseur, la commande (contrat pour les fournisseurs étranger) sera envoyée par e-mail ou par fax au fournisseur, le service achat doit veiller à ce que le fournisseur lui transmet une facture pro forma suivant la demande émise dans un délai n'excédant pas 48 heures en précisant clairement :

- ✓ Nom et adresse du client ;
- ✓ Numéro et date de la facture ;
- ✓ L'incoterm¹ ;
- ✓ Mode paiement : remise documentaire- lettre de crédit-virement libre.

¹ Les incoterms sont des termes commerciaux représentés par des sigles, qui précisent dans le cadre d'un contrat de vente international, la répartition des frais et des risques entre acheteur et vendeur, pour l'acheminement de la marchandise.

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

- ✓ Ligne de pièce avec-référence –désignation-prix unitaire-prix total de la facture –poids net des chaque référence- origine de fabrication des produits
- ✓ Délai de livraison
- ✓ Validité de l'offre.

Le service achat procède à une comparaison entre les prix, les quantités et le délai de livraison. En cas d'accord sur les conditions de la pro forma il sera établi un bon de commande qui sera validé par le directeur des achats et envoyer au fournisseur par la même voie.

Après avoir eu la confirmation par avis de réception de la part du fournisseur, le responsable des achats va se charger de lui communiquer le nom et l'adresse du transitaire qui va acheminer les engins.

- **La décision d'achat (confirmation de la commande)**

La décision d'achat sera confirmée par le DFC une fois le financement de l'opération d'importation est possible (la capacité de financement).

Le service achat ouvre un dossier d'importation comprenant :

a- Dossier fournisseur

Ce dossier doit contenir tous les documents en liaison avec le fournisseur concernant l'opération d'importation :

- Expression de besoin ;
- Commande ;
- La facture pro forma ;
- Confirmation de la pro forma ;
- Facture définitive.

b- Le dossier banque

Ce dossier contient tous les documents en liaison avec l'opération bancaire :

- Domiciliation ;
- Lettre de crédit/ remise documentaire ;
- L'ordre de virement.

c-dossier transit

Ce dossier doit contenir tous les documents concernant l'opération transit :

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

- Transport ;
- Fret² ;
- Assurance.

d- Le dossier achat

Ce dossier doit contenir tous les documents comptables justifiant l'opération et il sera transmis au service de comptabilité une fois traité par le service achat.

- **La domiciliation bancaire et ouverture de la lettre de crédit**

- **Domiciliation bancaire**

La facture pro forma une fois confirmée, elle fait automatiquement l'objet d'une domiciliation fiscale auprès de la DGE

Une fois la domiciliation fiscale obtenue la domiciliation bancaire est engagée au niveau de la banque, elle nécessite :

- De remplir la demande de domiciliation ;
- Deux exemplaires de la pro forma ;

La facture pro forma une fois domiciliée, la banque envoie un accusé de réception. Ces documents sont automatiquement classés dans la chemise Banque du dossier fournisseur ouvert pour cette opération d'achat à l'importation.

- **ouverture de lettre de crédit**

Pour tout règlement par lettre de crédit, une demande d'ouverture de lettre de crédit est élaborée sur un formulaire spécialement désigné à cet effet en deux exemplaires accompagnés d'une copie de la facture domiciliée et transmise à la banque.

- **Report de domiciliation**

Une fois l'expédition réalisée et les documents définitifs réceptionnés, le service achat doit transmettre à la banque une demande d'endossement de connaissance accompagnée de :

- 3 exemplaires de factures définitives originaux ;
- 1 connaissance original si ce dernier est libellé à l'ordre de la banque ;
- la copie de la facture pro forma domiciliée ;
- certificat de conformité ;
- certificat d'origine ;

²Fret : frais de transport maritime.

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

Pour faire le report de domiciliation sur les factures définitives et endossement de connaissance.

- **Suivi de l'opération transit**

Le service achat doit aviser le transitaire par mail et / ou fax de toute la prévision d'expédition annoncé par le fournisseur en précisant :

- le fournisseur ;
- La provenance ;
- Le nom et la date du bateau transporteur ;
- La nature de la marchandise.

Pour que ce dernier puisse s'assurer que les marchandises sont bien arrivées et récupérées le pli cartable et l'avis d'arrivée des marchandises.

Le service achat s'occupe de l'opération de report de domiciliation et transmet avec bordereau d'envoi un dossier complet au transitaire pour procéder au dédouanement des marchandises, ce dossier doit comporter les pièces suivantes :

- Facture définitive originale domiciliée ;
- Connaissance original endossé ;
- Copie de connaissance non négociable ;
- Certificat de conformité ;
- Liste de colisage ;
- Copie EX³;
- EUR1⁴ ;
- Certificat D'origine ;
- Copie légalisé du registre de commerce ;
- Copie légalisée de la carte d'identification fiscale ;
- Chèque du règlement du fret et des frais d'arrivé.

Le service achat doit aussi au même moment préparer une demande de visa d'entrée des marchandises.

Une fois le dossier introduit en douane, et le montant des droit de douane communiquer un chèque certifier pour le règlement des droits de douanes est transmis après vérification au transitaire avec un bordereau d'envoi pour accuser de réception.

³ EX1 : Déclaration export, elle est exigée par le service contrôle de conformité aux frontières lorsque les marchandises sont de provenance européenne (exporté d'Europe).

⁴ EUR 1 : Certificat établi par les marchandises d'origine européenne. Il permet à l'importateur de bénéficier d'abattement de droits de douane dans le cadre des accords entre l'Algérie et l'Union Européen.

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

- **Le dédouanement**

Un responsable est désigné comme responsable des réceptions, il doit veiller au respect de la procédure de réception mise en place c'est-à-dire s'assurer de la :

- **Réception qualitative des marchandises**

Les engins de chantiers doivent être soigneusement inspectés, avant leur entrée au dépôt.

Si les engins ne présentent aucune anomalie ils peuvent être déposés directement au dépôt.

- **Réception quantitatif des marchandises**

Le bon de réception doit être clairement rempli à savoir :

- Marque du produit ;
- Référence du produit ;
- Désignation exacte du produit ;
- Quantité reçu ;

Le bon de réception est transmis au service achat au plus tard 48 h après l'arrivée des marchandises, une analyse doit être faite pour voir les quantités reçues correspondent aux quantités facturées.

Le service Achat est tenu d'aviser le responsable de la structure concerné et la Direction générale pour toute anomalie ou écart recensé ;

Puis il doit procéder à la réception définitive, élaborer le bon de réception, faire les réclamations en cas d'anomalie au service concerné et aviser la direction générale de cet état de fait.

- **Règlement/ facturation**

Après la réception des marchandises et le calcul du coût de revient par le service achat, Un dossier achat est transmis au service comptabilité dûment renseigné avec les différentes pièces justificatifs de l'achat. Le dossier Achat import Comporte :

- Facture définitive domicilié ;
- Déclaration en douane ;
- Facture Transit ;
- Facture fret ;
- Facture Transport ;
- Avis d'aliment assurance marchandise ;
- Copie bon de réception ;
- Copie connaissance ;
- Copie franchise droit de douane.

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

- **règlement fournisseur :**

Le règlement se fait en fonction des modalités de paiement arrêtées avec le fournisseur. Pour les fournisseurs étrangers, un dossier banque est ouvert à cet effet sous la chemise banque.

- ✓ **Factures avec échéance de paiement**

Avant l'échéance de 20 jours, un ordre de paiement en 3 exemplaires est transmis à la banque de la société pour exécution du règlement avec les pièces suivantes :

- Facture définitive domiciliée ;
- Copie déclaration en douane D10 ou copie connaissance ;
- Copie de la quittance de paiement en douane ;
- Copie note d'avoir ou note de crédit si existante, qui vient en déduction de montant de la facture à payer.

- ✓ **Facture de paiement à vue**

Pour les factures paiement a vue, le règlement est automatiquement ordonné après la réception des marchandises et la vérification de la conformité de la livraison.

- **Gestion des litiges**

Lors d'un constat de Manquants et/ou d'avaries au niveau du port au débarquement des marchandises :

- un expert est désigné par le transitaire pour une expertise ;
- un rapport de constat préliminaire est établie par l'expert en présence d'un agent du L'entreprise Portuaire et du transitaire ;
- Le rapport d'expertise définitive est élaboré après la réception des marchandises ;

2.1.1.1 Identification des risques

A partir de la description de la procédure d'importation des engins de chantier nous avons identifié les risques qui y sont liés et que nous avons synthétisés dans le tableau ci-dessous :

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

Tableau N° 05: Tableau d'identification des risques

Opération	Objectif du CI	Risque	évaluation M /F/I	Dispositif de CI	constat Oui/ Non
Prévision des dépenses d'importation	-s'assurer que les dépenses sont budgétisées	Absence de prévision des dépenses.	Faible	Elaboration de budget pour l'année n+1 en fin d'exercice n par le contrôle de gestion	oui
Expression du besoin	S'assurer que les BC sont pré-numérotés et établie par une personne habilitée. -s'assurer que les BC porte des montions obligatoires.	-non désignation précise d'un responsable -l'oublie.	Faible	-Tâches bien définis. -Vérification des BC.	non
Choix du FRS	S'assurer qu'il ya une commission pour la sélection des FRS -s'assurer que les conditions d'importation sont écrites	Inexistence de la commission Litiges avec les FRS sur les conditions d'importation	Moyen Faible	.consultation de trois FRS au minimum Condition d'importation transcrite sur la commande.	oui Oui
Passation de la commande	s'assurer que le BC est conforme à la pro forma.	-non vérification BC/ pro forma	Faible	Vérification de la conformité entre BC et la pro forma.	Oui
Confirmation de la commande.	S'assurer que la commande est confirmée par la DFC.	Absence de couverture financière.	Faible	Vérification du visa du service concernée	Oui

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

Réception	Attestation de la réception sur la base d'un bon de réception	Non-conformité entre réception et commande quant à la qualité et la quantité.	Important	vérification de la conformité des engins.	Non
Enregistrement et paiement de la facture	-s'assurer de l'identité parfaite BC, facture (Qte /prix). -enregistrement de la facture dans la bonne période. -paiement des factures à bonne date et au FRS concerné -s'assurer que l'ordre de paiement et le moyen de paiement sont signés par la personne habilitée.	-enregistrements erronés. -erreur de calcul Sur la facture. -non-respect des principes comptable. -paiement anticipé. -paiement erroné. -double paiement.	Faible	-apposition d'un cachet sur l'original de la facture dès qu'elle est payée. Vérification de la signature de la DG sur les moyens de paiement avant règlement.	oui oui
Stockage (dépôt)	S'assurer des conditions de stockage	-absence des conditions de protection contre les pertes et vols...	Faible	-Assurance des engins.	Oui

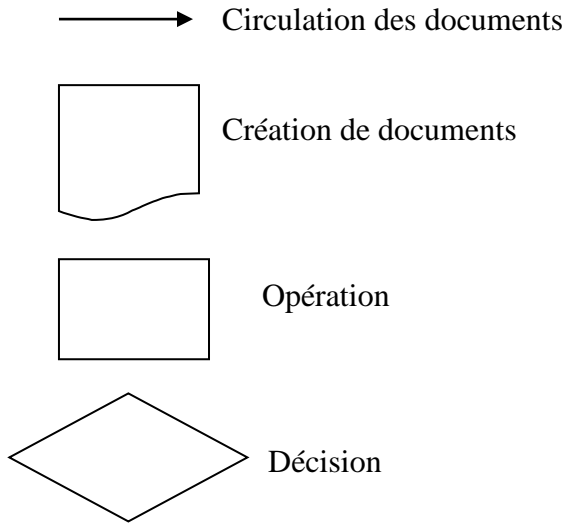
Source : Elaboré par nous-mêmes à partir d'un entretien avec le responsable du service achat

2.1.2. Le diagramme de circulation

Le diagramme de circulation ou circuit de document ou flow-chart, est un schéma dressé pour étudier:

- L'organisation du traitement des documents afférents à une chaîne d'opération ;
- La validité et l'efficacité du contrôle.

Figure N° 11 : La légende du diagramme

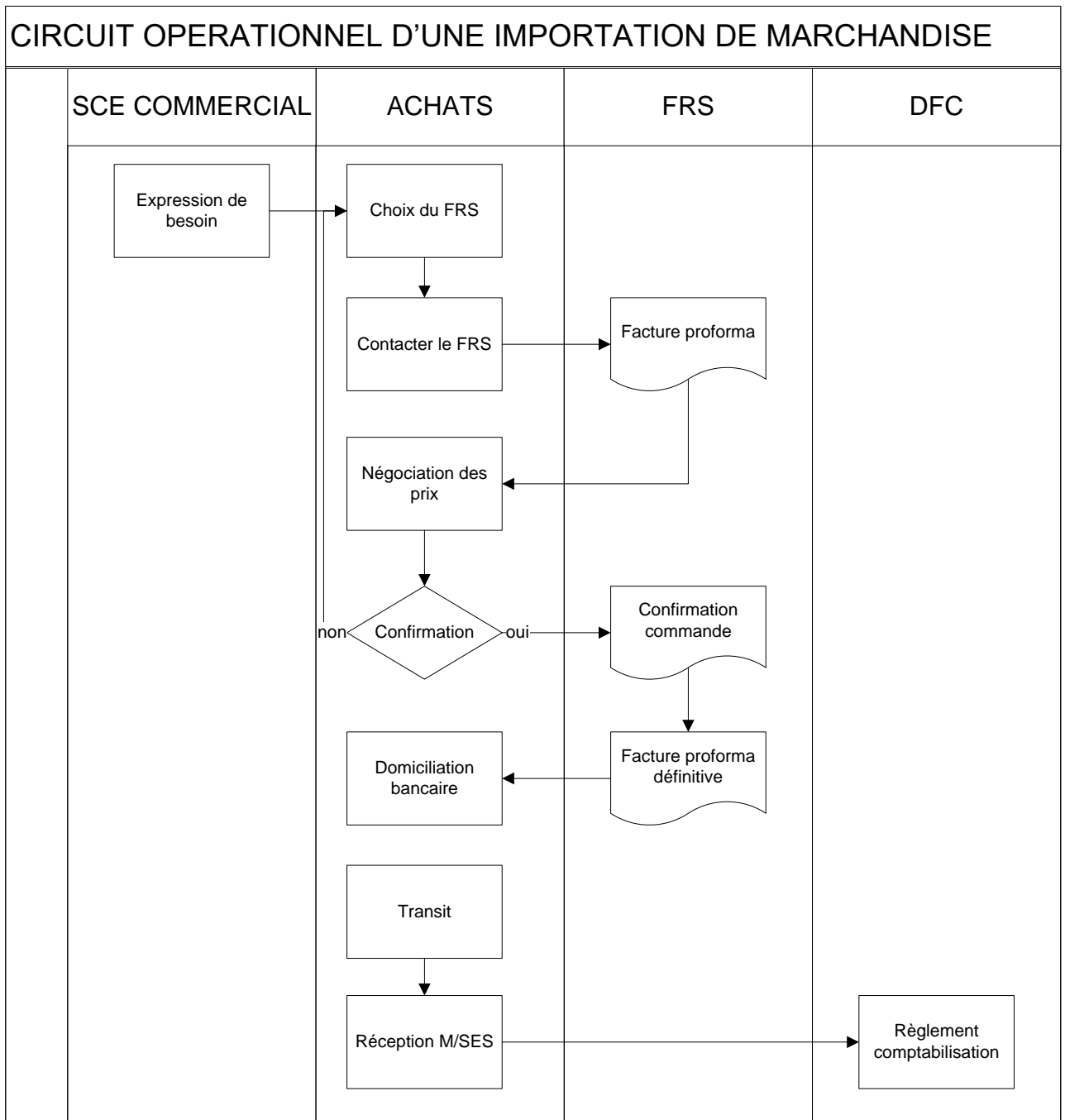


Source : Nous même à partir des lectures d'ouvrages sur le contrôle interne et l'audit interne.

- ❖ Essai de formalisation des procédures d'importation de la société SIAD sous forme d'un diagramme de circulation des documents.

Figure N° 12 : Diagramme de circulation des documents

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile



Source : Elaboré par nous même à l'aide du directeur des finances et comptabilité.

2.2. Tests de conformité :

Ces tests ont pour objectif de confirmer que le système qui a été décrit existe réellement et qu'il est mise en place, pour vérifier l'existence du système décrit dans la procédure qu'on a essayé de formalisé à travers les informations recueillies puisque cette procédure existe sur le terrain mais il n'est pas formalisé ;

L'objectif de ce test est de s'assurer que les dossiers d'importation des engins comportent les pièces justificatives nécessaires.

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

Tableau n°06 : Test de conformité

	Dossier 1	Dossier 2	Dossier 3	Dossier 4	Dossier 5
Facture pro-forma	OUI	NON	OUI	OUI	OUI
Facture commerciale/ définitive	OUI	OUI	OUI	OUI	OUI
Facture consulaire	NON	NON	NON	NON	NON
D 10(quittance)	OUI	OUI	OUI	OUI	OUI
Avis d'arrivé	OUI	OUI	OUI	OUI	OUI
Connaissance maritime/Bill of leading	NON	OUI	OUI	OUI	OUI
Le certificat d'assurance (avis d'aliment)	OUI	OUI	OUI	OUI	OUI
Certificat EUR1	OUI	OUI	NON	NON	OUI
Liste de colisage	NON	OUI	OUI	NON	OUI
Certificate de provenance	NON	NON	NON	NON	NON
Certificat d'origine	NON	NON	OUI	OUI	NON
Certificate de conformité	NON	OUI	OUI	OUI	OUI
Facture transitaire	OUI	OUI	OUI	OUI	OUI

Source : Elaboré par nous même à partir de vérification des dossiers d'importation.

Après vérification il s'est avéré que certaines pièces sont absence dû à la mauvaise organisation et classement des dossiers d'importations.

- **Magasin**

Concernant le magasin les livraisons se déroule selon ce qui a été décrit dans la procédure des achats à l'importation ; le classement des bons : d'entrée, de sortie et de retour ;

- **Comptabilité**

Dans le cadre des tests d'existence toujours on a procéder à une observation de la procédure de comptabilisation et la vérification de la conformité des classeurs ;

2.3. Evaluation préliminaire des procédures

L'objectif de cette étape est de s'assurer de la fiabilité du dispositif de contrôle interne mise en place par l'entreprise en décelant les forces et faiblesses, il sera utilisé à cet effet :

- ❖ Le questionnaire de contrôle interne ;
- ❖ La grille d'analyse des tâches.

2.3.1. Le questionnaire d'évaluation du contrôle interne

Cette phase consistera lors de nos entretiens à administrer certaines questions à tous les responsables intervenant dans le processus des importations pour confirmer les informations recueillies, cet outil d'évaluation du contrôle interne nous permet de déceler les points forts et les défaillances du système de contrôle interne :

Objectif 01 : s'assurer de l'organisation du service achat.

Objectif 02 : s'assurer que les achat à l'importation sont soumis à une expression de besoin et ont été commandé.

Objectif 03 : s'assurer d'une procédure de suivi auprès du fournisseur.

Objectif 04 : s'assurer que toutes factures sont autorisées et correctement enregistrée.

Objectif 05 : s'assurer que tous les paiements sont correctement justifiées, autorisées.

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

Tableau N° 07 : Le questionnaire du contrôle interne.

Questions	Oui	Non	Remarques
I- L'organisation du processus d'importation			
1- Existe-t-il un organigramme détaillé et mis à jour du service achat ?	X		
2- Est-ce que l'expression du besoin est- elle formalisée en demande d'achat ?	X		
3- Etablit-on un budget des achats (des importations des engins de chantier) ?	X		
4- Le budget des importations est-il régulièrement comparé aux réalisations ?	X		
5- Disposez vous d'une cartographie des risques ?		X	
6- Les achats d'engins sont-ils commandés seulement sur la base de demandes d'achat établies par des personnes habilitées (tels que chefs de service) ?	X		
7-Elaborez vous des tableaux de bord des achats à l'importation ?		X	
8- Faite-vous un suivi du processus d'importation ?		X	
9- Quel est le nombre minimum de fournisseur étranger que vous consultez ?			Trois(03) Fournisseurs
10- Existe-t-il un fichier fournisseurs auquel il est fait référence pour le choix du fournisseur ?	X		
11- existe-t-il des clauses de contrats avec vos fournisseurs ?	X		
12- Quel sont les critères sur lesquels vous vous basez pour le choix des fournisseurs ?			Prix, qualité et délai de livraison
13- Une personne indépendante du service des achats examine-t-		X	

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

elle parfois les critères de choix des fournisseurs et la validité des conditions acceptées ?			
II- Commandes aux fournisseurs			
14- Les bons de commandes sont-ils :			
- pré numérotés ?	X		
- établis en quantités et en valeur ?	X		
- signés par un responsable, au vu de la demande d'achat ?	X		
15- Le système permet-il de connaître à tout moment les commandes non encore livrées, celles qui le sont partiellement, celles qui sont réalisées, et celles qui sont annulées ?	X		
16- Les commandes en cours sont-elles régulièrement évaluées pour déterminer les engagements pris par l'entreprise ?	X		
17- Y a-t-il une procédure de relance des fournisseurs en retard de livraison ?	X		
III- Réception des commandes			
18- Le service réception reçoit-il un exemplaire des bons de commandes passées, mentionnant les quantités et qualités ?	X		
19- Les marchandises reçues sont-elles rapprochées des BC en ce qui concerne :			
- les quantités ?	X		
- la qualité ?	X		
20- Le contrôle qualité est-il efficace et matérialisé par écrit pour une compétence désignée ?	X		Visa du contrôle qualité (ingénieurs)
21- Les bons de réception sont-ils édités systématiquement ?	X		
22- Si oui, sont-ils signés et datés par le réceptionniste ?	X		

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

IV- Réception des factures fournisseurs			
23- enregistre-t-on les factures et avoirs reçus sur le cahier de courrier arrivée ?	X		
24- procède-t-on à la numérotation séquentielle interne des factures et avoirs ?	X		
25- les originaux des factures et des avoirs sont-ils identifiés à l'aide d'un tampon "ORIGINAL" ?	X		
26- Les factures et avoirs des fournisseurs sont-ils directement transmis du service courrier au service comptable ?	X		
V- Comptabilisation			
27- Le service comptable utilise-t-il les séquences numériques des documents suivants pour s'assurer qu'il reçoit toutes les informations nécessaires :			
- bons de commande ?	X		
- bons de réception ?	X		
- bons de retour et bons de réclamation ?	X		
- factures et avoirs reçus ?	X		
28- Les factures et avoirs fournisseurs sont-ils vérifiés pour :			
- les quantités, qualités, prix et conditions de paiement avec les BC et les BR ou tout autre justificatif pour les services et frais annexes ?	X		
- les fiches de réclamation ?	X		
- l'exactitude arithmétique ?	X		
- les remises et bonifications dues ?	X		
29- Ces vérifications sont-elles indiquées sur les factures ?	X		
30- Si des factures sont envoyées aux services utilisateurs pour approbation :			

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

- sont-elles accompagnées des pièces justificatives ?	X		
- la comptabilité garde-t-elle trace de ces envois ?	X		
31- L'usage de photocopie comme pièce justificative est-il interdit?	X		
32-Tient-on des comptes individuels fournisseurs ?	X		
33- Lorsque des fournisseurs adressent des relevés de comptes à la Sté :			
- ces relevés sont-ils comparés avec les soldes des comptes en comptabilité ?	X		
- les différences sont-elles recherchées et apurées ?	X		
- ces ajustements sont-ils approuvés par un responsable ?	X		Par DFC
VI- Paiement			
34-La facture n'est-elle payée qu'au vue d'un ordre de paiement signé par le responsable en question et de l'original de la facture ?	X		
35- L'ordre de paiement est-il délivré par le service responsable par écrit ?	X		
36- L'ordre de paiement est-il établi après approbation des différents contrôles ?	X		
37- Les originaux des factures sont-ils annulés après paiements ?		X	Classés
VII- Remises, escomptes et ristournes			
38- Le service achat est-il efficace en matière de remises, escomptes et ristournes ?	X		
39-Le pilotage de l'encaissement des remises, escomptes et ristournes est-il efficace ?	X		
VIII- Prévention des litiges, retours et réclamations			
40- Insère-t-on une clause compromissoire (à l'amiable) pour	X		

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

recourir à l'arbitrage institutionnel en cas de litige ?			
41- Les marchandises ou emballages retournés aux fournisseurs font-ils l'objet d'un bon de retour pré numéroté ?	X		
42- Les bons de retours et les bons de réclamations sont-ils transmis aux personnes chargées d'obtenir les avoirs ?	X		
43- Est-il procédé régulièrement à une tenue des retours et des réclamations non recoupés avec des avoirs ?	X		

Source : Elaboré par nous même à partir d'un questionnement avec le personnel.

D'après l'analyse du questionnaire de contrôle interne que nous avons élaboré ; on a constaté les points suivants :

- **Points forts**

- Tous les achats à l'importation sont matérialisés par un BC et une demande d'achat.
- Le service achat assure un suivi régulier des fournisseurs sur la base de mise à jour d'un fichier informatisé.
- Les factures font objet d'un enregistrement, classement, et numérotation.
- Le règlement se fait sur la base d'un ordre de paiement après approbation de certains contrôles.

- **Points faibles**

- Absence des contrôles périodiques au sein du service achat ce qui engendre des insuffisances en terme d'organisation.

2.3.2. La grille d'analyse des tâches :

A partir de l'organisation des procédures importations au sein de la société SIAD nous avons pu identifier 13 Tâches qui sont répertoriées dans la grille ci-dessous ; les X nous ont permis d'indexer le responsable de chaque tâche qui va de la direction général au simple personnel.

Objectif 6 : S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes.

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

Conclusion

Suite à notre analyse de la grille de séparation des tâches nous avons constaté que la séparation des tâches est insuffisante et une faiblesse de contrôle notamment par rapport au point 8,9 et 10 (normalement ce n'est pas un seul service qui fait le contrôle)

2.4. Vérification du fonctionnement du système (test de permanence)

Les tests de permanence ont pour objectif de valider l'existence de points forts, et d'en mesurer l'impact réel sur la couverture des risques. Pour vérifier le fonctionnement du système, nous avons effectué des tests sur les points forts décelés au niveau du QCI.

- **Test de permanence n°1 : Tous les achats à l'importation sont matérialisés par un BC et une demande d'achat.**

Au terme de ce sondage, il nous a été donné de constater que cette procédure ne fonctionne pas conformément à un manuel de procédure.

Conclusion : la force n'est pas permanente.

- **Test de permanence n°2**

Le service achat assure un suivi régulier des fournisseurs Sur la base de mise à jour d'un fichier informatisé.

D'après notre sondage nous avons constaté un suivi des fournisseurs grâce à un système d'information efficace (progiciel de gestion intégré SAP).

Conclusion : la force est permanente.

- **Test de permanence n° 3**

Les factures font objet d'un enregistrement, classement, et numérotation.

Nous avons effectué un sondage sur les factures d'achat, il nous a été donné de constater que des contrôles sont exercés sur les factures.

Conclusion : la force est permanente.

- **Test de permanence n°4**

Le règlement se fait sur la base d'un ordre de paiement après approbation de certains contrôles.

Nous avons constaté que tous les paiements sont correctement justifiés.

Conclusion : la force est permanente.

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

2.5. Evaluation définitive

Tableau N° 09 : tableau des forces et faiblesses

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> • Toutes les commandes sont formalisées et autorisées. • Expression du besoin faite sur la base d'une demande formalisée • Existence d'un fichier fournisseur mise à jour régulièrement. • Un système d'information efficace • Existence d'un fichier de suivi des commandes. • Existence d'un fichier de suivi des règlements. • Existence de points de contrôle sur les pièces justificatifs et sur les écritures comptable. • Vérification de la conformité des engins de chantier à la réception par des ingénieurs. • Compétence et intégrité du personnel • Existence du rapport d'inventaire. 	<ul style="list-style-type: none"> • Absence d'un manuel de procédure administratif et financier réglementant l'opération d'importation. • Absence d'un service contrôle de gestion. • Inexistence de tableau de bord • Cumul de tâches au sein du service achat. • Inexistence d'une cartographie des risques.

Source : élaboré par nous-même.

- Analyse des faiblesses

Tableau N° 10 : tableau d'analyse des faiblesses.

Faiblesse	Risque
Absence d'un manuel de procédure administratif et financier.	<ul style="list-style-type: none"> - Lenteur dans l'exécution de la procédure - cumul de fonction et confusion de tâches dans l'exécution de la procédure.

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

Cumul de tâches au sein du service achat.	- Augmentation du risque d'erreur. - Démotivation du personnel.
Absence d'un service contrôle de gestion.	- Risque d'une mauvaise maîtrise des coûts d'achat à l'importation donc un risque dans la prise de décision.
Inexistence de tableaux de bord des achats à l'importation.	-Manque d'indicateurs permettant d'apprécier l'efficacité des contrôles. -Gestion prévisionnelle non efficace. -Les dérives peuvent ne pas être détectées et corrigées.
Inexistence d'une cartographie des risques.	- Gestion des risques non efficace.

Source : Elaboré par nous-mêmes.

Section 03 : résultats d'évaluation du dispositif CI des procédures d'importations

D'après l'appréciation du dispositif contrôle interne des procédures d'importation, il s'avère nécessaire de rédiger un rapport récapitulatif des domaines d'investigation et des tests effectués d'une part et de proposer des recommandations d'amélioration pour les problèmes repérés après l'évaluation du dispositif en question.

3.1. Rapport d'évaluation

Notre étude de casa portée sur l'évaluation du dispositif de contrôle interne des procédures d'importation de SIAD durant un mois ;

Après l'analyse des procédures du contrôle interne du processus en question, nous avons testé l'application des procédures, malgré l'absence d'un manuel de procédure au sein de l'entreprise à travers des échantillons pris au hasard ; d'autre part nous avons aussi testé la permanence des procédures sur la base du même échantillon.

A l'issue de cette évaluation nous avons prélevé quelque faiblesses qui sont les suivantes :

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

FRAP N° 02

Problème : Absence d'un dispositif de maîtrise de risques ;

Constat : Une veille concurrentielle assez faible ;

Cause : Absence du management des risques ;

Conséquence : Une politique de management des risques insuffisante ;

Recommandation : Afin d'assurer un meilleur dispositif de gestion de ses risques opérationnels, SIAD doit s'assurer de l'élaboration d'une cartographie des risques pour lui permettra d'avoir une vue d'ensemble des risques auxquels elle pourrait être confronté.

Etablie par : HAMLAOUI Massilva Approuvée par SMAIL Smail le : 14/09/2017

SEGUEG Ouiza

FRAP N° 03

Problème : inexistence de tableau de bord des achats à l'importation ;

Constat : la société n'établit pas des tableaux de bord pour le suivi de son activité d'importation ;

Cause : absence du service contrôle de gestion.

Conséquence : manque d'indicateurs de performance et gestion prévisionnelle non efficace ;

Recommandation : l'entreprise doit créer un service de contrôle de gestion pour y remédier.

Etablie par : HAMLAOUI Massilva Approuvée par : SMAIL Fadel le : 14/09/2017

SEGUEG Ouiza

Chapitre III application pratique : évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations au sein de la SPA SIAD automobile

FRAP N°04

Problème : séparation des tâches insuffisante

Constat : cumule des tâches au sein du service achat

Cause : absence d'un service contrôle de gestion

Conséquence : les tâches qui doivent être effectuées par le contrôleur de gestion, sont assurées par le personnel du service achat. Ceci pourrait engendrer des erreurs, négligences, ou encore des fraudes et des dissimulations

Recommandation : Opérer une séparation des tâches d'une façon à ne pas autoriser le cumule des tâche d'autorisation, d'enregistrement et de contrôle.

Etablit par : HAMLAOUI Massilva Approuvée par : SMAIL Fadel le : 14/09/2017

SEGUEG Ouiza

FRAP N° 05

Problème : absence d'une fonction d'audit au sein de l'organisation

Constat : l'organisation ne dispose pas d'un service d'audit pour évaluer l'ensemble de ses opérations.

Cause : l'audit apparu comme une fonction récente au sein des entreprises algériennes donc il est à constater qu'elle est une fonction qui nécessite un effort en terme de compréhension de son fonctionnement d'une part, et préparer les moyens couteux qu'engendre cette fonction d'autre part.

Conséquence : difficulté d'assurer que les principes, les règles, les procédures retenus par l'entreprise sont bien déclinés, mis en œuvre, contrôlés, dans tout le périmètre de l'entreprise.

Recommandation : l'audit interne doit être présent partout dans l'entreprise et être capable d'évaluer l'ensemble des opérations d'où la nécessité d'implanté une fonction d'audit interne.

Etablit par : HAMLAOUI Massilva Approuvée par : SMAIL Fadel le : 14/09/2017

SEGUEG Ouiza

3.3. Recommandations

Suite à notre mission d'évaluation du dispositif de CI du processus des importations, nous avons détecté certaines zones de risque qui peuvent entraver le bon fonctionnement de ce processus et de l'entité à atteindre ses objectifs.

En général, nous avons remarqué l'existence d'un contrôle sur certains point (points fort) alors que d'autre souffrent d'un manque de contrôle (points forts).

De ce fait nous recommandons de :

Recommandation 01 : la direction doit procéder à l'élaboration d'un manuel de procédure avec la participation des principaux utilisateurs, qui décrivent les règles de fonctionnement des opérations d'importations. Ce qui permettra d'éviter les dysfonctionnements dans la réalisation des opérations d'une part et de suivre l'efficacité du contrôle interne d'autre part.

Recommandation 02 : Afin d'assurer un meilleur dispositif de gestion de ses risques opérationnels, SIAD s'assurer de l'élaboration d'une cartographie des risques pour lui permettra d'avoir une vue d'ensemble des risques auxquelles elle pourrait être confronté.

Recommandation 03 : l'entreprise doit créer un service de contrôle de gestion pour y remédier.

Recommandation 04 : Opérer une séparation des tâches d'une façon à ne pas autoriser le cumul des tâche d'autorisation, d'enregistrement et de contrôle.

Recommandation 05 : l'audit interne doit être présent partout dans l'entreprise et être capable d'évaluer l'ensemble des opérations d'où la nécessité d'implanté une fonction d'audit interne.

Enfin, Le suivi de ces recommandations est indispensable parce qu'il semble naturel que les auditeurs souhaitent mesurer l'efficacité des solutions qu'ils ont proposé comme présenté dans la norme 2500 A1 : « le responsable de l'audit doit mettre en place un processus de suivi »⁵. Donc il convient de signaler que la valeur ajoutée de cette évaluation résulte essentiellement de la mise en œuvre des recommandations émises.

⁵ OBERT Robert, MAIRESSE Marie-pierre. Op.cit., p. 427.

Conclusion

Après avoir effectué l'examen et l'évaluation du dispositif contrôle interne du processus des importations (engins de chantier), nous avons remarqué que l'environnement de contrôle de la société SIAD est entaché de faiblesses, du fait de l'absence d'un manuel de procédure et d'un service d'audit interne, en d'autre terme nous pouvons dire que ce dispositif évalué relatif au processus des importations présente des défaillances.

Afin d'améliorer le contrôle interne du processus des importations, l'entreprise doit veiller à la mise en application des recommandations cité auparavant, parce que sans un contrôle efficace, il est certain que les efforts de l'entreprise vont vouer à l'échec. Pour rendre les investigations efficiente il pourrait nécessaire de procéder régulièrement à leur évaluation.

Conclusion général

La concurrence, les techniques modernes de gestion et de contrôle poussent l'entreprise à investir de plus en plus dans le domaine de l'information, afin de progresser, de réaliser et de minimiser les dépenses et les risques, ainsi que l'atteinte des objectifs fixés par l'entreprise passe avant tout par la gestion et la maîtrise du fonctionnement de ses activités. Cela ne peut se réaliser qu'à travers la mise en place d'un système du contrôle interne performant.

La fonction audit interne donne à cet égard l'assurance raisonnable que les opérations menées, les décisions prise sont sous-contrôle et qu'elles contribuent donc aux objectifs de l'entreprise. Pour ce faire l'audit interne évalue le niveau du contrôle interne c'est-à-dire la capacité des l'entreprises à atteindre les objectifs qui leurs sont assignés et à maîtriser les risques inhérents à leurs activités.

Ce présent mémoire qui a pour objet de vérifier l'existence et l'application d'un dispositif du contrôle interne fiable du processus des importations à travers un essai d'évaluation de ses procédures en vue de tester le degré de fiabilité de ce dispositif. Et pour cela nous avons pris le cas de la société privée SIAD automobile qui nous a permis de vérifier à quel point l'audit interne est important notamment dans l'évaluation du système du contrôle interne par sa vérification de la bonne application des procédures mises en place ainsi que l'efficacité de ces procédures, d'où sa contribution par ses conseils et recommandations à l'efficacité du système du contrôle interne.

Nous avons remarqué que l'absence de la cellule d'audit interne rend difficile la maîtrise et la détection de tous les dysfonctionnements auxquels est confrontée l'entreprise. Il est à noter que l'audit interne est un outil indispensable pour toute organisation car il leurs permet une meilleure organisation, un bon fonctionnement de leurs services et une bonne application des procédures mises en place par la direction générale.

En répondant à notre problématique, nous pouvons dire que le dispositif du contrôle interne du processus des importations des engins de chantier au sein de l'entreprise privée algérienne SIAD Spa présente des défaillances du fait de l'absence d'un manuel des procédures des importations et la cellule d'audit interne qui a pour rôle la surveillance du

contrôle interne. En effet, nous avons acquis la certitude que la présence de la fonction audit interne aide l'entreprise à s'adapter aux mutations de l'environnement interne et externe.

A partir des résultats de notre étude, et vue les faiblesses précédemment citées, nous pouvons infirmer la première et la deuxième hypothèse :

- A partir des résultats de notre étude nous pouvons dire que le système de contrôle interne fonctionne sans évaluation à cause de l'absence de la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise SIAD automobile ce qui influence l'efficacité de ce dispositif.
- Selon les résultats de notre étude nous pouvons dire que l'opération d'importations n'est pas exercée dans le respect des procédures du contrôle interne dû à l'absence d'un manuel de procédure ce qui augmente le risque d'erreur et de fraude.

Et nous pouvons confirmer la troisième hypothèse :

- Les résultats reflètent que la performance du système du contrôle interne permet une gestion efficace des procédures des importations au sein de l'entreprise.

A partir des résultats obtenus à travers cette étude, nous présentons les recommandations suivantes :

- Recommandation 01

La direction doit procéder à l'élaboration d'un manuel de procédure avec la participation des principaux utilisateurs, qui décrivent les règles de fonctionnement des opérations d'importations. Ce qui permettra d'éviter les dysfonctionnements dans la réalisation des opérations d'une part et de suivre l'efficacité du contrôle interne de l'autre part.

- Recommandation 02

Afin d'assurer un meilleur dispositif de gestion de ses risques opérationnels, la société SIAD doit procéder à l'élaboration d'une cartographie des risques pour lui permettra d'avoir une vue d'ensemble des risques auxquelles elle pourrait être confronté.

- Recommandation 03

L'entreprise doit créer un service de contrôle de gestion pour une meilleure gestion prévisionnelle.

- Recommandation 04

Opérer une séparation des tâches d'une façon à éviter le cumul des tâches d'autorisation, d'enregistrement et de contrôle.

- Recommandation 05

L'audit interne doit être présent partout dans l'entreprise et être capable d'évaluer l'ensemble des opérations d'où la nécessité d'implanter une fonction d'audit interne.

Limites de la recherche à la société SIAD automobile :

Comme dans toute recherche, notre étude comporte un certain nombre de limites qu'il convient de souligner en vue de mieux saisir la portée de nos résultats.

- La première limite est liée à l'absence de la fonction d'audit interne, ce qui nous a compliqué l'évaluation du dispositif de contrôle interne du processus des importations puisque nous n'avons pas reçu des informations par des spécialistes en matière d'audit interne et de contrôle interne.
- La deuxième limite est la contrainte de temps par rapport à la taille du processus des importations.

Il est primordial que la pratique de l'audit interne ne soit pas négligée par toute organisation désirante à être performante. Nous souhaitons que le suivi de ces recommandations soit utile pour l'entreprise.

Ouvrage

1. BARBIER. E. *Audit interne permanence et actualité*. France : Edition d'organisation, 1996.
2. Becour J.C, bouquin H. *audit opérationnel : entrepreneuriat, gouvernance et performance*. 3^{ed} paris : Edition Economica, 2008.
3. BERNARD Grand, BERNARD Vardalle. *Audit comptable et financier*. Paris : Edition Economica, 1999.
4. BENOIT, Pige. *Audit et contrôle interne*. 2^{ed}, Paris : Edition EMS, 2009.
5. PIGE Benoit, « audit et contrôle interne ». 3^{ed}, EMS management&société, Paris, 2001.
6. BERTIN Elisabeth. *Audit interne : enjeux et pratique à l'international* .paris : Edition Eyrolles, 2007.
7. Didier –Pierre MONOD *.moyens et techniques de paiement internationaux*. 4^{eme} édition .Edition ESKA, 2007, Paris.
8. Ghislaine LEGRAND, Hubert MARTIN *.gestion des opérations import-export*. paris : Edition Dunond , 2008.
9. GRNIER Claude, BONNEBOUCHE Jean. *Auditer et contrôler les activités de l'entreprise*. Paris : Edition Foucher, 2003.
10. HAMZAOUI, Mohammed. *Audit : gestion des risques d'entreprise et contrôles interne*. 2^{eme}éd. paris : Edition Pearson, 2008.
11. IFACI *.les outils de l'audit interne : 40 fiches pour conduire une mission d'audit* .Paris : édition Eyrolles, 20.
12. MEYER V, ROLIN C. *technique du commerce international*. Paris : Edition Nathan, 2004.
13. MIKOL Alain. *Forme d'audit: L'audit interne, encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. Paris: Edition Economica, 2000.
14. OBERT, Robert MAIRESSE Marie-pierre. *Comptabilité et audit : manuel et application*. 8^{eme}Edition. paris : Edition DUNOD, 2010.
15. RENARD Jacques. *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*. Paris: Eyrolles, 2012.
16. RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne*. 8^{en} éd. paris : Edition Eyrolles, 2013.

17. RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne*. 7^{en} éd. paris : Edition Eyrolles, 2010.
18. RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne*. 6^{ème} éd. paris : Edition Eyrolles, 2007.
19. RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne*. 5^{ème} éd. paris : Edition Eyrolles, 2004.
20. RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne*. 3^{ème} éd. paris : Edition Eyrolles, 2002.
21. SCHICK Pierre, Jacques VERA, Olivier BOURROUILH-PAREGE.O. *Audit interne et référentiels de risques*. Paris : Edition Dunod, 2014.
22. THIERY-DUBUISSON Stéphanie. *L'audit*. Paris : Edition La Découverte, 2009.
23. VATIER, Raymond. *Audit de la gestion sociale*. Paris : Edition d'organisation, 1988.
24. VAURS.L. *Norme professionnelles de l'audit interne*. Paris, 2006.

Travaux universitaires

25. BENOUREST Yasmina, BESSA Zahoua, *Essai de mise en place de la démarche d'audit interne au sein d'une entreprise publique économique algérienne : cas GESTIMAL SPA, finance, mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou*, 2015
26. HANNACHI Mehdi, HELLAL Karim : *le financement et le risque du commerce extérieur : étude comparative entre le crédit documentaire et la remise documentaire au niveau de la BNA 356*, finance et commerce international, université Abderrahmane mira de Bejaia, 2013.
27. HELLAL Karim, HANNACHI Mehdi. *Le financement et le risque du commerce extérieur : étude comparative entre le crédit documentaire et la remise documentaire au niveau de la BNA 356*. Mémoire master, commerce et marketing Université de BEJAIA, 2013.
28. KAFANDO Tarwendpanga sylvie. *contribution de l'audit interne dans la maitrise des risques opérationnels cas de SONAPOST .mémoire de master professionnel, audit et contrôle de gestion : centre africain d'étude supérieur en gestion*, 2011.

29. QUATTARA Nadine Abida, évaluation du contrôle interne : cas du cycle des revenus d'online création. Diplôme supérieur en audit et contrôle de gestion, pigier cote d'ivoire, 2005.

30. SEBEGO Nazindigoumba, évaluation du risque de défaillance du CI dans le cadre d'une mission d'audit financier : cas du projet FAUBED .mémoire master professionnel en comptabilité et gestion financière .institut supérieur de comptabilité, de banque et de finance, 2008.

31. ZOURDANI Safia. *Le financement des opérations du commerce extérieur en Algérie : cas de la BNA*. Mémoire magistère en science économique, université Mouloud MAMMERI de Tizi-Ouzou, Algérie, 2012, P.67.

Articles

32. ABOU EL JAOUAD, M. *évaluation du contrôle interne*. Casablanca, faculté des sciences juridiques et économiques.

33. Comité de bale sur le contrôle interne. *Cadre d'évaluation des systèmes de contrôle interne*. Bale : 1998 .p10.

34. IFACI, Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

35. Le dico du commerce international.

Textes juridique

36. Règlement n°91-12 du 14/08/1991 de la banque d'Algérie

37. Article 40 de la loi n°88-01 du 12janvier 1988 portant la loi d'orientation sur les entreprises publiques économique, Journal officiel de la république algérienne, N°2,13/O1/1988.

Dictionnaire

38. Dictionnaire de science économique, 3^{eme}ed, édition Mehdi, Tizi-Ouzou, 2012, p .247 .

Site web

39. <http://www.memoireonline>

40. www.memoireonline.com > Commerce et Marketing.

41. www.IFACI.com

42. <https://Fr.wikipedia.org/wiki/audit-interne>.

43. <https://na.theiia.org>.

44. <http://www.memoireonline.Evaluation-du-contrle-interne-cas-du-cycle-des-revenus-de-Online-Creation1.html>

45. <https://www.memoire:evaluation> du risque de défaillance du contrôle interne dans+le cadre d'une mission ih=486.

46. <http://www.memoireonline.Evaluation-du-contrle-interne-cas-du-cycle-des-revenus-de-Online-Creation1.html> .

Remerciements

Dédicaces

Résumé

Liste des tableaux

Liste des figures

Liste des abréviations

Sommaire

Introduction générale.....	10-14
Chapitre I : Le cadre théorique du contrôle interne et de l’audit interne.....	15-46
Introduction.....	16
Section 01 : Le contrôle interne : définitions et contenu.....	16
1.1. Définition du contrôle interne.....	16
1.1.1. Selon l’ordre des experts comptables (OEC) en 1977.....	17
1.1.2. Selon le consultative committee of accountancy de Grande Bretagne (CCOA) en.....	17
1978	
1.1.3. Selon la compagnie nationale des commissaires aux comptes aux comptes français(CNCC) en	17
1987	
1.1.4. Selon COSO-I 1992.....	17
1.1.5. Selon COCO 1995.....	20
1.1.6. Selon le référentiel AMF.....	20
1.2. Le rôle du contrôle interne.....	21
1.2.1. Le CI permet de s’assurer que les décisions prises sont correctement appliquées.....	21
1.2.2. Le CI garantit un niveau minimum de qualité à la prestation effectué ou au produit fabriqué....	21
1.2.3. Le CI décèle les anomalies de fonctionnement.....	21
1.3. Les acteurs et les moyens du contrôle interne.....	22
1.3.1. Les acteurs.....	22
1.3.1.1. Le conseil d’administration.....	22
1.3.1.2. Le comité d’audit.....	22

Table des matières

1.3.1.3. Le management.....	22
1.3.1.4. Les cadres financiers.....	23
1.3.1.5. Les auditeurs internes.....	23
1.3.1.6. Les tiers.....	23
1.3.2. Les moyens du contrôle interne.....	23
1.3.2.1. Les chartes d'éthique.....	23
1.3.2.2. Les chartes de contrôle interne.....	24
1.3.2.3. Les documents internes.....	24
1.3.2.4. Les questionnaires de contrôle interne.....	24
1.3.2.5. La grille d'analyse des tâches.....	24
1.3.2.6. Les formations.....	25
1.3.2.7. Les méthodes d'appréciation.....	25
1.3.2.8. Les outils informatiques.....	25
1.4. Les types et les niveaux du contrôle interne.....	25
1.4.1. Les types du contrôle interne.....	25
a. Le contrôle directif.....	25
b. Le contrôle préventif.....	26
c. Le contrôle détectif.....	26
d. Le contrôle correctif.....	26
1.4.2. Les niveaux du contrôle interne.....	26
a. 1 ^{er} niveau.....	26
b. 2 ^{ème} niveau.....	27
c. 3 ^{ème} niveau.....	27
1.5. Les principes du contrôle interne.....	27
1.5.1. Principe d'harmonie.....	27
1.5.2. Principe de permanence et de l'universalité.....	28
1.5.3. Principe de reconnaissance.....	28

Table des matières

1.5.4. Le recoupement.....	28
1.5.5. L'enregistrement et le classement méthodique des faits.....	28
1.5.6. La séparation des fonctions.....	28
Section 02 : finalités, spécificités et limites du contrôle interne.....	29
2.1. Finalités du contrôle interne.....	29
2.1.1. La protection des actifs.....	29
2.1.2. Fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles.....	30
2.1.3. Le respect des lois, règlements et contrats.....	30
2.1.4. L'efficacité et l'efficience des Opérations.....	30
2.2. Les spécificités du contrôle interne.....	31
2.2.1. La dimension culturelle.....	31
2.2.2. La dimension universelle.....	32
2.2.3. La dimension relative.....	32
2.3. Les limites du contrôle interne.....	32
Section 03 : audit interne : consistance et différence avec le contrôle interne.....	33
3.1. Historique et évolution de l'audit interne.....	34
3.1.1. Aspect historique.....	34
3.1.2. Synthèse de l'évolution de l'audit.....	35
3.2. L'audit interne : quelle définition ?.....	36
3.2.1. Définition figurant dans le lexique « Les mots de l'audit.....	37
3.2.2. Définition officielle de l'IIA donnée en 1999.....	37
3.3. Objectifs de l'audit interne.....	37
3.4. Les mission de l'audit interne.....	38
3.5. Les déterminants de la création de la fonction d'audit interne.....	38
3.6. Les métiers de l'audit interne.....	39
a. Le métier technique.....	39
b. le métier relationnel.....	39

Table des matières

c. le reporting	40
3.7. Les normes de l'audit interne.....	40
3.7.1. Les normes de qualification.....	40
3.7.2. Les normes de fonctionnement.....	41
3.7.3. Les normes de mis en œuvre.....	41
3.8. Typologie de l'audit interne.....	42
3.8.1. Selon la nature de l'audit ou son objectif.....	42
a. L'audit de l'efficacité ou de performance.....	42
b. L'audit de conformité et /ou de régularité.....	42
c. L'audit de management et de stratégie.....	43
3.8.2 Selon le domaine concerné.....	43
a. Audit social.....	43
b. audit qualité.....	44
3.8.3. Selon le domaine d'intervention de l'auditeur.....	44
a. L'audit financier.....	44
b. L'audit opérationnel.....	44
3.9. La différences entre l'audit interne et le contrôle interne.....	45
Conclusion.....	46
Chapitre II : Démarche méthodologique d'évaluation du CI dans le cadre d'une opération.....	47-79
d'importation	
Introduction.....	48
Section 01 : L'évaluation du dispositif du contrôle interne.....	48
1.1. Les dispositifs du contrôle interne.....	48
1.1.1. Les trois dispositifs de pilotage.....	48
a. Des objectifs.....	48
b. Une stratégie.....	49
c. Un système d'information.....	49

Table des matières

1.1.2. Les trois dispositifs de contrôle.....	49
a. L'organisation.....	49
b. Des méthodes et des procédures de travail.....	49
c. la supervision.....	49
1.2. La nécessité d'évaluer le contrôle interne.....	50
1.2.1. L'objectif de l'évaluation du contrôle interne.....	50
1.2.2. Les principes clés d'évaluation et d'amélioration du dispositif contrôle interne.....	50
1.3. La démarche d'évaluation du contrôle interne.....	52
1.3.1. La mise en œuvre de l'évaluation du CI.....	52
1.3.1.1. Description des procédures du contrôle interne.....	52
a. L'observation des procédures.....	52
b. La formalisation : les organigrammes et les descriptifs littéraires.....	53
1.3.1.2. Vérification de l'adéquation des procédures aux objectifs à atteindre.....	53
a. La détermination des objectifs.....	53
b. Les moyens d'atteindre ces objectifs.....	53
c. Le questionnaire du contrôle interne.....	54
1.3.1.3. Test de l'application et de l'efficacité des procédures.....	54
a. Le contrôle de l'application des procédures du contrôle interne.....	54
b. Tests de conformité.....	54
1.3.2. Rapport d'évaluation (conclusion).....	55
Section 02 : Le risque de défaillances du CI et les outils d'évaluation.....	57
2.1. Définition de la notion du risque.....	57
2.2. La typologie des risques.....	57
2.2.1. Le risque inhérent au secteur.....	57
2.2.2. Les risques du contrôle interne.....	58
2.3. La défaillance d'un dispositif de contrôle interne.....	58
2.3.1. Les causes de la défaillance.....	59

2.4. Les outils d'évaluation du CI.....	59
2.4.1 L'entretien.....	60
2.4.2. L'analyse des circuits par diagrammes.....	60
2.4.2.1. Définition du diagramme de circulation.....	60
2.4.2.2. Avantages et inconvénients des diagrammes de circulation.....	61
2.4.3. Les questions et guides opératoires.....	61
2.4.4. Les grilles d'analyse du contrôle interne.....	62
2.4.5. Le test de conformité ou de compréhension.....	62
2.4.6. Le tableau d'évaluation du système.....	63
Section 03 : Présentation des procédures d'importation.....	64
3.1. Définition des notions : de procédure, manuel de procédures achat à l'importation.....	64
3.1.1. Définition d'une procédure.....	64
3.1.2. Manuel de procédures.....	64
3.1.2.1. Définition d'un manuel de procédures.....	64
3.1.2.2. Les objectifs du manuel de procédure.....	65
3.1.2.3. L'importance du manuel de procédure.....	66
3.1.2.4. Définition des procédures d'achat à l'importation.....	66
3.2. Les techniques et les instruments de paiement dans une opération d'importation.....	67
3.2.1. Les techniques de paiement dans une opération d'importation.....	67
3.2.1.1. paiement contre facture (facture commerciale).....	67
3.2.1.2. L'encaissement documentaire ou remise documentaire.....	67
a. Définition de la remise documentaire.....	67
b. Les intervenants.....	68
3.2.1.3. Le crédit documentaire.....	70
a. Définition du crédit documentaire.....	70
b. Les intervenants.....	70
3.2.1.4. la lettre de crédit stand bay.....	71

Table des matières

a. définition de la lettre de crédit stand bay	71
b. Avantages et inconvénients de la lettre stand bay	72
3.2.2. Les instruments de paiement dans une opération d'importation.....	72
3.2.2.1. Le virement par SWIFT.....	72
3.2.2.2. Les autres instruments.....	73
3.3. Les documents exigés dans une opération d'importation.....	73
3.3.1. Les documents de prix.....	73
3.3.1.1. La facture Pro forma.....	74
3.3.1.2. La facture commerciale (définitive).....	74
3.3.1.3. La facture consulaire.....	75
3.3.1.4. La note de frais.....	75
3.3.2. Les documents douaniers.....	75
3.3.3. Les documents de transport (expédition).....	75
3.3.3.1. Le Connaissance maritime (bill of lading).....	75
3.3.3.2. La lettre de transport aérien (LTA).....	76
3.3.3.3. La lettre de transport routier (LTR).....	76
3.3.4. Les documents d'assurance.....	76
3.3.5. Documents divers.....	77
3.3.5.1. Listes de colisage et de poids.....	77
3.3.5.2. Le certificat de provenance.....	77
3.3.5.3. Le certificat d'origine.....	77
3.4. Les étapes d'une opération d'importation.....	77
3.4.1. L'expression du besoin.....	77
3.4.2. Choix du fournisseur étranger.....	77
3.4.3. La décision d'achat.....	78
3.4.4. La domiciliation bancaire.....	78
3.4.5. Le transit.....	78

3.4.6. Le dédouanement.....	78
3.4.7. Le règlement des factures.....	79
Conclusion.....	79
Chapitre III : Application pratique : évaluation du dispositif du contrôle interne du processus des importations de la SPA SIAD Automobile	80-113
Introduction.....	81
Section 01 : Présentation de la SPA SIAD et le processus des importations.....	81
1.1. Présentation de la société SIAD Automobile.....	81
1.1.1. La fiche technique de la société SIAD.....	82
1.1.2. L'activité de la société.....	82
1.1.3. L'historique de la société.....	82
1.1.4. La mission.....	83
1.1.5. L'effectif.....	83
1.1.6. Les produits de la société.....	84
1.1.7. L'organisation de la société de la société.....	85
1.2. Prise de connaissance du processus des importations.....	85
1.2.1. L'organisation du service achat.....	85
Section 02 : Appréciation du dispositif du contrôle interne de SIAD.....	86
2.1. Analyse de la procédure d'importation des engins de chantier.....	88
2.1.1. La description narrative de la procédure importation des engins de chantier.....	88
2.1.1.1. Identification des risques.....	93
2.1.2. Le diagramme de circulation.....	95
2.2. Tests de conformité.....	97
2.3. Evaluation préliminaire des procédures.....	99
2.3.1. Le questionnaire d'évaluation du contrôle interne.....	99
2.3.2. La grille d'analyse des tâches.....	105
2.4. Vérification du fonctionnement du système (test de permanence).....	106

Table des matières

2.5. Evaluation définitive.....	107
Section 03 : résultat d'évaluation du dispositif CI des procédures d'importations.....	108
3.1. Rapport d'évaluation.....	108
3.2. Feuille de révélation et d'analyse de problème.....	109
3.3. Recommandations.....	112
Conclusion.....	113
Conclusion générale.....	114-117
Bibliographie.....	118
Annexes.....	123
Table des matières.....	135