

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche scientifique.

Université Mouloud MAMMERY - Tizi-Ouzou
Faculté des Sciences économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences de Gestion
Filière des Sciences Financières et Comptabilité



Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Master
Spécialité : Audit & Contrôle de Gestion



Intitulé du mémoire :

**Audit interne et performance des entreprises industrielles
algériennes**

Cas : Etude comparative entre deux entreprises

Electro-Industrie d'Azazga et Pâturage d'Algérie de Tizi-Ouzou

Réalisé par :

M^{elle} ABOU Siham

M^{elle} BERKANE Dihia

Encadré par :

HADJOU Abdelaziz

Membres du Jury :

Président : AMIAR Habib MAA

Examineur : OUSSAID Aziz MAA

Rapporteur : HADJOU Abdelaziz MAA

5^{ème} Promotion
Année universitaire 2018/2019



Remerciement

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

Nous remercions nos parents, qui nous ont entouré et aidé depuis le début.

Nous remercions notre responsable de la spécialité audit et contrôle de gestion Monsieur AMIAR Habib, pour ses conseils pédagogique donnés tout au long de notre cycle Master.

Nous remercions notre encadreur au sein de l'université Mr Hadjou Abdelaziz de nous avoir apporté son soutien et ses conseils et pour être à l'écoute de nos questions et nos préoccupations.

Nous remercions nos amis et camarades pour leur soutien et leurs conseils.

Aussi nous remercions tous ceux ayant participé de proche ou de loin dans l'élaboration de notre recherche.



Dédicaces

En témoignage de ma profonde affection et de ma reconnaissance, je dédie ce Modeste travail :

A ma très chère mère qui m'a tout donné, de son amour, ses sacrifices pour que je puisse avoir une vie dans les meilleures conditions et qui ne cesse de m'encourager et de veiller pour mon bien, sans son soutien ce travail n'aurait jamais vue le jour.

A mon très cher père qui m'a toujours soutenu moralement, m'a encouragé et m'a poussé à poursuivre mes études que Dieu le garde en bonne santé.

A mes très chères sœurs (Hania, Romeïssa et Asma) et à mon cher frère Hamza Younes.

A ma grande famille petit et grand.

A mon binôme : Abbou Siham qui a su être patiente et compréhensive avec moi.

A mes très chères amies.

A tous ceux qui me connaissent et qui m'ont encouragé de près ou de loin.

Dihia



Dédicaces

A ma très chère mère qui m'a tout donné, de son amour, ses sacrifices pour que je puisse avoir une vie dans les meilleures conditions et qui ne cesse de m'encourager et de veiller pour mon bien, sans son soutien ce travail n'aurait jamais vu le jour.

A mon très cher père qui m'a toujours soutenu moralement, ma encouragé et ma poussé à poursuivre mes études que dieu le garde en bonne santé.

Que ce travail soit l'accomplissement de vos vœux tant allégués et le fruit de votre soutien infailible.

*A mes très chers frères Mabrouk, Ramadhane, Samir et
Amine*

*A mes très chers sœurs Louiza et Feryal et à mes chers
nièces et neveux*

A Mon cher fiancé A. Brahim pour sa patience illimitée, son confiance en moi, ses encouragements permanents tout au long de mon parcours universitaire et son amour pour moi.

A ma chère belle-sœur Salima pour son soutien moral, son aide, ses encouragements et ses précieux conseils tout au long de ce travail.

A mon binôme Berkane Dibia pour sa collaboration, sa patience, son aide, sa sagesse et générosité.

A tous ceux qui ont contribué de près ou de loin pour que ce projet soit possible, je vous dis merci.

Siham

Liste des abréviations

AI	Audit interne
CI	Contrôle interne
CIA	Certified internal auditor
COSO	Committee of sponsoring organization of the tread way commission
DPAI	Diplôme professionnel de l'audit interne
FRAP	Feuille de révélation et d'analyse de problème
FAR	Fiche d'audit et des recommandations
IFACI	Institut français des auditeurs et contrôleurs internes
IIA	Institute of internal auditors
QCI	Questionnaire du contrôle interne
RMP	Risque maximum possible
SCI	Système de contrôle interne
ERM	Enterprise risk management
SAI	Service d'audit interne
SEC	Securities and exchange commission
LSF	Loi de sécurité financière
IFG	Institut français de gestion
EMS	Edition management & société
OR	L'ossature du rapport

sommaire

Introduction générale

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

Section 1 : le cadre conceptuel de l'audit interne

Section 2 : Positionnement de la fonction d'audit interne

Section 3 : généralités sur la performance

Chapitre II : la contribution de l'audit interne à la performance de l'entreprise

Section 1 : le rôle de l'audit interne dans l'évaluation du système de contrôle interne.

Section 2 : La démarche d'évaluation de contrôle interne

Section 3 : Déroulement d'une mission d'audit interne

Chapitre III : Etude comparative d'une mission d'audit au sein de L'Electro-Industries d'Azazga et Pâturage d'Algérie de Tizi Ouzou.

Section 1 : Mission d'audit au sein de L'Electro-Industrie d'Azazga

Section 2 : Mission d'audit interne au sein de pâturage d'Algérie

Section 3 : Evaluation comparative des missions d'audit interne

Conclusion Générale

Introduction Générale

Les entreprises, les organisations sont en permanence confrontées à l'amélioration de leurs performances dans un environnement qu'elles souhaitent sécuriser. Cette amélioration est de plus en plus recherchée au travers d'une décentralisation de la prise de décisions pour en assurer la pertinence et la mise en œuvre rapide. Dans ces conditions, le chef d'entreprise, le dirigeant sont naturellement amenés à s'interroger sur la maîtrise du fonctionnement de l'organisation, par lui-même et ses collaborateurs.

La fonction d'audit interne donne à cet égard l'assurance raisonnable que les opérations menées, les décisions prises sont « sous contrôle » et qu'elles contribuent donc aux objectifs de l'entreprise. Et si tel n'était pas le cas, elle apporterait des recommandations pour y remédier. Pour ce faire l'audit interne évalue le niveau du contrôle interne, c'est-à-dire la capacité des organisations à atteindre efficacement les objectifs qui leur sont assignés et à maîtriser les risques inhérents à leur activité. C'est donc une fonction éminemment utile aux dirigeants, quel que soit leur niveau de responsabilités, ce qui explique son développement au cours des deux dernières décennies avec une extension de son champ d'action sur l'efficacité et la performance au-delà de la simple conformité.

Il convient de souligner à cet effet que la fonction de l'audit interne a fait ses preuves dans les pays développés de son potentiel contributif à l'amélioration du système de contrôle interne en agissant sur l'efficacité et l'efficience. Ceci est confirmé par la norme internationale de l'audit interne (Norme 2120), qui stipule : « 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 ».

L'audit interne est une fonction relativement récente puisque son apparition (ou sa réapparition, diraient certains) remonte à la crise économique de 1929 aux États-Unis, l'évolution que connaît ce métier et la prise de conscience de son intérêt auraient entraîné l'accélération du rythme de création des structures en charge de cette activité.

L'Algérie, comme d'autres pays, a connu ces dernières années une large diffusion du phénomène de corruption et de fraude, à l'image de l'affaire Sonatrach 1 et Sonatrach 2, a mis sur le devant de la scène la nécessité de renforcer les dispositifs de l'audit et du contrôle interne, ce qui a amené le législateur à légiférer de nouvelles lois, instructions et règlements en matière d'audit interne, Dans le but de conduire les entreprises à plus de

Introduction Générale

transparence, surtout en matière d'information financière, et de les aider à créer de la valeur.

Le thème traité dans ce présent mémoire va nous permettre de mieux comprendre la notion d'audit interne, son rôle au sein de l'entreprise, ses objectifs et la méthodologie admise pour la conduite d'une mission d'audit dans l'objectif d'amélioration continue suivant des recommandations pertinentes

Pour cela nous tenterons de répondre à la problématique suivante :

« Dans quelles mesures l'audit du contrôle interne contribue à l'amélioration continue du contrôle d'une entreprise et par conséquent de la performance? »

Pour répondre à cette problématique, certaines questions secondaires peuvent être posées, à savoir :

- Comment peut-on décrire l'audit interne et la performance ?
- Les dirigeants des entreprises algériennes accordent-ils une importance aux recommandations de l'audit interne ?
- Quelle est la méthodologie admise pour la conduite d'une mission d'audit interne ?

Dans le souci d'éclaircir l'objet d'étude et de mener une recherche adéquate, nous avons formulé des hypothèses qui sont énoncées comme suit :

H1 : la performance des entreprises industrielles est conditionnée par l'efficacité d'audit interne.

H2 : les dirigeants des entreprises algériennes accordent une grande importance aux recommandations de l'audit interne.

H3 : l'audit interne a pour de rechercher les risques, les prouver et les démontrer, puis élaborer des solutions et convaincre les responsables.

Pour répondre à notre problématique, nous avons opté pour la méthodologie suivante :

Après une formation d'un corpus théorique a base des lectures approfondies portant sur le domaine de l'audit, nous avons élaboré une étude de cas en se basant sur une étude documentaire relative au déroulement de deux mission d'audit effectuées au niveau de l'entreprise Electro- Industrie d'Azazga (ENEL) et l'entreprise de Pâturage d'Algérie

Introduction Générale

dans une perspective comparative afin de dégager les carences conformément aux critères d'évaluation préalablement établis dans le souci d'une formulation des recommandations pour améliorer d'un côté la démarche d'audit et en conséquence la performance des entreprises , et de se conformer aux normes et standards admis en la matière de l'autre côté .

Pour cela nous avons structuré notre travail comme suit :

Le premier chapitre comporte trois sections, la première section est consacrée à la théorie de l'audit interne : sa définition, ses principes et ses outils, la deuxième traite son positionnement, et la troisième comporte la théorie de la performance.

Le deuxième chapitre sera consacré à la contribution de l'audit interne à la performance de l'entreprise, après une présentation des pratiques de contrôle interne, nous allons mettre la lumière sur la conduite d'une mission d'audit interne.

Enfin le troisième chapitre, qui représente une étude comparative de deux missions d'audit interne effectuées au sein de deux entreprises industrielles ; Electro-Industrie d'Azazga et Pâturage d'Algérie de Tizi-Ouzou, en définissant en premier lieu leurs organismes d'accueil, ensuite leurs processus d'achat à l'importation, et achat de matières premières, tout en présentant leurs direction d'approvisionnement, arriveront enfin à la mission d'audit interne effectuée au sein des deux entreprises et une évaluation comparative de ces dernières, .

Cette évaluation fera l'objet de notre étude comparative, dans le but de ressortir l'apport de l'audit interne à la performance de l'entreprise et sa nécessité.

Introduction

Au cours de ces dernières années, l'augmentation des risques dans les économies des pays et les défaillances de plusieurs entreprises ont mis en évidence la nécessité de disposer des outils de pilotage et de contrôle de plus en plus efficaces.

Le bon fonctionnement de toute organisation nécessite donc une maîtrise de son environnement interne par les dirigeants. Cette maîtrise, passe par le suivi correct des opérations effectuées et l'utilisation de moyens adéquats.

Dans un tel contexte, la mise en place d'un service d'audit interne s'impose aux organisations et sa bonne performance doit être admise. Mais dans les pays en voie de développement, l'audit en raison de la jeunesse du métier, est toujours perçu avec crainte, malgré le regard particulier, professionnel et salubre qu'il apporte.

Ce chapitre sera consacré essentiellement à des généralités sur l'audit interne et la performance. Nous essayerons dans les deux premières sections d'expliquer la notion d'audit à travers ses définitions et son évolution, les principes structurants de l'audit interne, ses outils et techniques, et ses comparaisons à des notions similaires. Et d'éclairer la notion de performance à travers ses définitions, les instruments d'évaluation de la performance, les formes, et l'évaluation de la performance (les indicateurs) dans la dernière section.

Section 1 : cadre conceptuel d'audit interne

1 - 1 Historique de l'audit interne

En quelques années, sous l'effet de la pression des législateurs et régulateurs, et de l'exigence des organisations, l'audit interne a profondément évolué, tout en se répandant dans tous les secteurs d'activité, et en particulier dans le secteur public. Cette évolution s'est inscrite depuis 2002 dans les normes de la profession qui ont mis en avant le rôle majeur de l'audit interne dans l'évaluation des processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance avec, pour objectif, de promouvoir plus d'efficacité tout en préservant les sécurités. Il en résulte que l'audit interne n'est plus perçu comme une fonction financière, mais comme une activité s'intéressant à tous les processus et à toutes les fonctions d'une organisation, même si, ponctuellement, pour les sociétés soumises au Sarbanes-Oxley Act américain, on observe une croissance des missions à dominante comptable et financière. Son indépendance s'est accrue par son rattachement à la direction générale, combiné à une relation étroite avec Le socle du métier reste l'activité d'assurance mise en œuvre grâce à une évaluation préalable des risques et dont la valeur ajoutée se mesure à l'objectivité des constats et à la pertinence des préconisations émises. Lieu de passage pour le plus grand nombre, l'audit interne ne peut être pleinement efficace que s'il repose sur un panache harmonieux de personnes qui ont pratiqué un ou plusieurs métiers de l'organisation dont ils font partie et sur des

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

professionnels de l'audit qui en font leur métier pendant une longue période, mais pas nécessairement dès la sortie de l'Université. Cette professionnalisation de l'audit interne apparaît comme une donnée forte de ces dernières années :

professionnalisation individuelle par une formation continue aux méthodes, techniques et outils de l'audit interne pouvant se concrétiser par le DPAI (Diplôme professionnel de l'audit interne) développé par l'IFACI (institut français des auditeurs et contrôleurs internes), ou le CIA (Certified Internal Auditor) développé par l'IIA (Institute of internal auditors) ; professionnalisation des services d'audit interne par la mise en place d'un programme d'assurance qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne et faisant l'objet d'une évaluation externe pouvant se conclure par l'obtention du label qualité délivré par (IFACI) Certification. Mais l'audit interne n'a pas achevé sa mutation. Il devra encore renforcer son rôle dans la gouvernance des organisations, fournir l'assurance que les structures et les processus y afférents sont correctement conçus et fonctionnent efficacement, et faire toutes recommandations pour les améliorer ; apparaître enfin comme une activité au service de l'organisation tout entière et non comme un simple instrument de la direction générale ou du comité d'audit. Dans ce contexte, les auditeurs internes devront affirmer leur rôle par rapport aux acteurs du contrôle interne tels que les *Risk managers*, les responsables de la conformité, les qualitatifs et surtout les contrôleurs internes qui, en quelques années, ont pris une place toute particulière au sein des organisations, et également se positionner en conseiller de la direction générale pour tous les problèmes touchant à l'urbanisme du contrôle interne.

Enfin, les auditeurs internes devront faire preuve, en toutes circonstances, à côté de compétences techniques affirmées, de talent, mais surtout de courage, pour dire ce qui doit être dit, écrire ce qui doit être écrit, dans les formes, certes, qui conviennent, mais sans rien cacher de la réalité observée. C'est le comité d'audit ou un organisme équivalent.¹

1 – 2 Définition de l'audit interne et son évolution

1-2-1 Evolution de l'audit interne

Le temps est révolu où le déclenchement d'un audit interne était reçu par les audités comme un signe de suspicion à leur égard ! Aujourd'hui, le regard de l'audit interne, regard particulier mais professionnel, est apprécié comme un examen salutaire, l'équivalent de la maintenance préventive sur les outils industriels ou de l'assistance dans le diagnostic d'une défaillance repérée. Profession

¹ RENARD Jacques, « Théorie et Pratique de l'audit Interne », 7^{ème} Edition, Edition d'organisation, Paris 2009, P20.

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

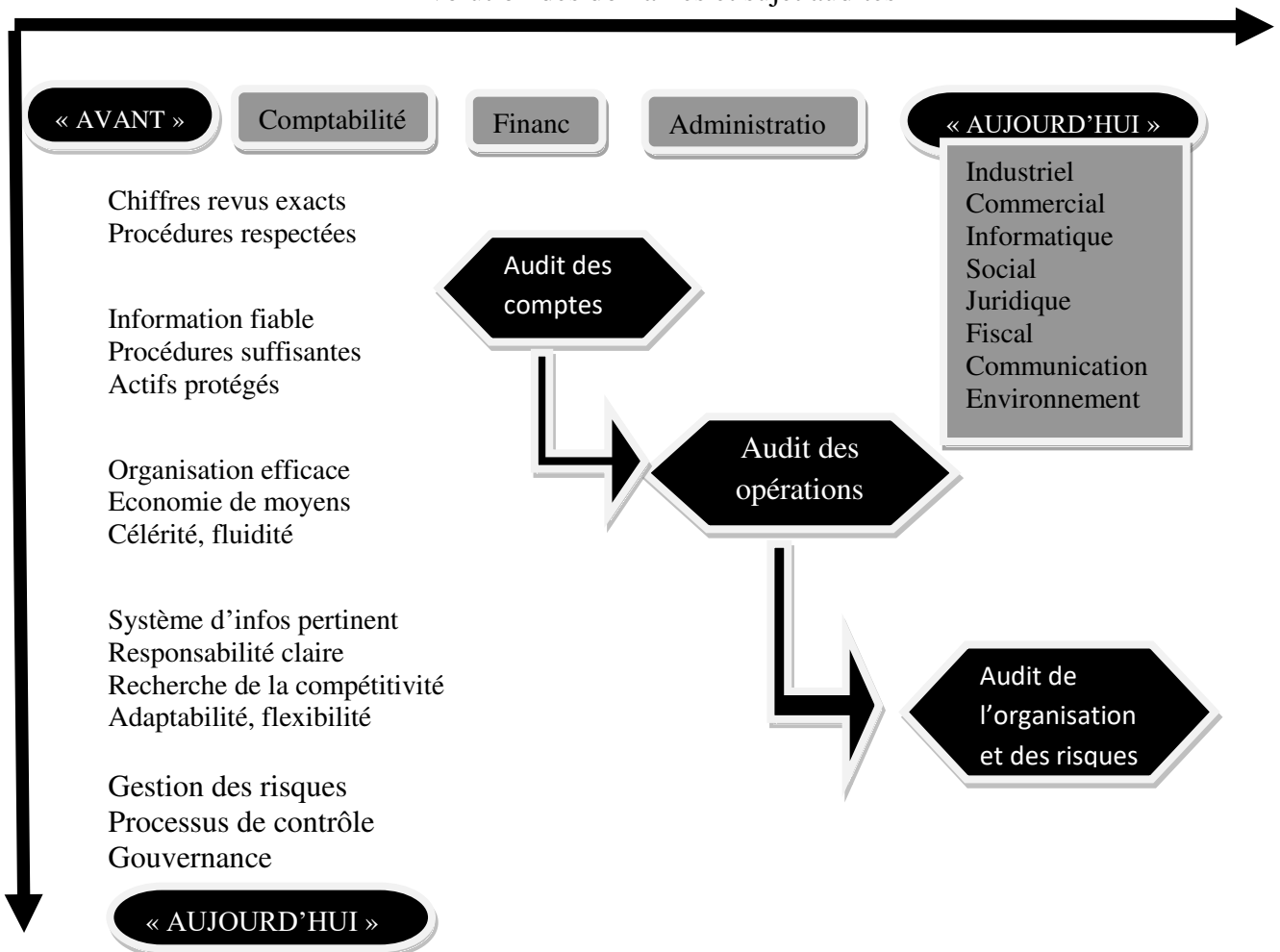
créatrice de valeur ajoutée, l'audit est un partenaire de la direction générale et du management notamment vis-à-vis de la maîtrise des opérations de l'organisation.

Issue du contrôle comptable et financier, la fonction audit interne recouvre de nos jours une conception beaucoup plus large et plus riche, répondant aux exigences croissantes de la gestion de plus en plus complexe des entreprises.

L'audit interne apporte sa contribution à l'ensemble des activités, fonctions ou processus de l'entreprise. Il intervient historiquement dans tous les domaines financiers : comptabilité générale, comptabilité analytique et informations de gestion ; trésorerie, crédit/comptabilité/recouvrement clients ; aide aux acquisitions et cessions, etc. Celui-ci intervient de nos jours dans tous les domaines de l'organisation. Toute entité, activité, fonction et tout processus sont concernés par les investigations de l'audit interne².

Figure N°01 : l'évolution de l'audit interne

Evolution des domaines et sujet audités



Source : SCHICK Pierre et VERA Jacques Olivier BOURROUILH- PAREGE, « Audit Interne et Référentiels de Risques », Edition Dunod, 2eme Édition, P30.31.

² SCHICK Pierre et VERA Jacques Olivier BOURROUILH- PAREGE, « Audit Interne et Référentiels de Risques », Edition Dunod, 2^{ème} Édition, P30.31.

1-2-2 Définition d'audit interne

Pour définir ce concept, de nombreuses définitions ont été formulées, on prend quatre d'entre elles afin de parvenir à une définition générale.

Selon SCHIEKN Pierre : L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité³.

Selon RENARD JACQUES : L'audit interne comme un dispositif interne à l'entreprise qui vise à :

- Apprécier l'exactitude et la sincérité des informations notamment comptable,
- Assurer la sécurité physique et comptable des opérations,
- Garantir l'intégrité du patrimoine,
- Juger de l'efficacité des systèmes d'information⁴.

Définition selon IFACI : la définition retenue par l'institut française de l'audit et du contrôle internes (IFACI) est la suivante : " l'audit interne est, dans l'entreprise, la fonction chargée de réviser périodiquement les moyens dont disposent la direction et les gestionnaires de tous niveaux pour gérer et contrôler l'entreprise. Cette fonction est assurée par un service dépendant de la direction mais indépendant des autres services. Ses objectifs principaux sont, dans le cadre de révisions périodique, de vérifier que les procédures comportent les sécurités suffisantes, que les informations sont sincères, les opérations régulières, les organisations efficaces, les structures claires et bien adaptées."⁵

Définition selon le règlement algérien : le cadre réglementaire de l'audit interne en Algérie est défini par la loi n° 88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, plus exactement l'article 40 : "les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et de renforcer des structures internes « d'audit d'entreprise » et d'améliorer d'une manière constante, leurs procédés de fonctionnement et de gestion" "Obligation légale abrogée en 1995 puis devenue ensuite facultative, fortement recommandée par les professionnels, notamment les adhérents de l'(AACIA), a réussi à créer les déclins d'intérêt nécessaires auprès des managers

³ SCHIEKN Pierre, « Mémento d'audit interne », Édition Dunod, Paris, 2007, p.5

⁴ RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit P72

⁵ SIRUGUET J., « Le Contrôle Comptable Bancaire –Un Dispositif De Maîtrise Des Risques- », Revue Banque Edition, Paris, Tom 1 : Principes, Normes et Techniques, 2^{ème} Edition, 2007, P67-68.

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

nationaux et à amorcer, de ce fait, une démarche de légitimation de ses rôles au seul service des entreprise de notre pays⁶."

A travers cette définition, nous concluons que l'audit interne vise à renforcer les structures interne et d'améliorer d'une manière constante, leurs procéder de fonctionnement et de gestion.

D'une manière générale, l'audit interne à l'intérieur d'une entreprise, une activité indépendante d'appréciation du contrôle des opérations, il est au service de la direction ; c'est un contrôle qui a pour fonction d'analyser et d'évaluer l'efficacité des autres contrôles, donc, c'est un système à traiter l'information ; filtrer, vérifier, transformer et conclure.

1 -3 Principes structurant de l'audit interne

➤ Les normes diffusées par l'IFACI ont pour objets

- Définir les principes de base que la pratique de l'audit interne doit suivre.
- Fournir un cadre de référence pour la réalisation et la proposition d'un large éventail d'activités d'audit interne apportant une valeur ajoutée.
- Etablir les critères d'application du fonctionnement de l'audit interne.
- Favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

➤ Les normes se composent des normes de :

- qualification (caractéristiques des organisations et des personnes accomplissement des activités d'audit interne ; normes 1000 et suite),
- fonctionnement (nature des activités et critères de qualité permettant d'évaluer les services fournis ; normes 2000 et suite).
- mise en œuvre. Ces normes de mise en œuvre sont insérées dans les normes de qualification et de fonctionnement, et concernent soit les activités d'assurance soit les activités de conseil⁷.

Tableau n°01 : classification des normes d'audit interne

La nature de travail de l'auditeur interne	Norme 2100 : « l'auditeur interne doit évaluer les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et contribuer à leur amélioration sur la base d'une approche systématique et méthodique ».
Les missions, pouvoirs et responsabilités	Norme 1000 : « la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être

⁶ MEZIANE Mohamed., « l'audit interne est au centre des enjeux économiques », Journal ELWatan, Samedi 30 juin 2012, N° 6599, Algérie, P 08.

⁷ RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.cit. P109.

	<p>formellement définis dans une charte, être cohérents avec les normes et dûment approuvés par le conseil ».</p> <p>La charte d'audit doit être approuvée par le plus haut niveau hiérarchique de l'organisation, en l'occurrence pour une entreprise, par son conseil d'administration</p>
<p>L'indépendance et objectivité de l'auditeur</p>	<p>Les normes professionnelles définissent clairement le double concept d'indépendance :</p> <p>Norme 1100 Indépendance et objectivité : « l'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leur travail avec objectivité».</p> <ul style="list-style-type: none"> •Norme 1110 : Indépendance dans l'organisation « Le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique permettant aux auditeurs internes d'exercer leurs responsabilités ». •Norme 1120 : Objectivité individuelle « les auditeurs internes doivent avoir une attitude impartiale et dépourvue de préjugés, et éviter le conflits d'intérêts». <p>Rattachement au meilleur niveau, ie le plus élevé.</p>
<p>Compétence et conscience professionnelle</p>	<p>Norme 1210 Compétence et conscience professionnelle « Les missions doivent être remplies avec compétence et conscience professionnelle ».</p> <ul style="list-style-type: none"> •Norme 1210 Compétence « les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'audit interne doit posséder ou acquérir collectivement les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilité ».

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

La planification des missions fondée sur les risques	Norme 2010 : « Le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation ».
Communication et approbation de travaux d'audit	Norme 2020 : « le responsable de l'audit interne doit communiquer à la direction générale et au conseil son programme et ses besoins, pour examen et approbation, ainsi que tout changement important susceptible d'intervenir en cours d'exercice. Le responsable de l'audit interne doit également signaler l'impact de toute limitation de ses ressources ».
La surveillance des actions de progrès	Norme 2500 : Le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management ».
Les missions d'assurance et de conseil	<p>L'audit interne mène deux catégories de travaux complémentaires :</p> <ul style="list-style-type: none">• « à l'initiative des auditeurs » ou missions « D'assurance »• sur commande » ou missions « de conseil » <p>Les travaux « à l'initiative des auditeurs » constituent un gage de leur autonomie et de leur indépendance dans la programmation des missions.</p> <p>Ils sont complémentaires avec les travaux « sur commande », qui répondent à la demande de l'autorité sous laquelle est placée l'audit interne en fonction des préoccupations stratégiques du moment où aux constats locaux de dysfonctionnements.</p>

Source : RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit., 2010, P109.

1-4 Les outils et techniques de l'audit interne

Pour bien mener une mission d'audit, l'auditeur interne utilise les outils d'interrogation, les outils descriptifs et techniques.

1.4.1 Les outils d'interrogation

On distingue plusieurs outils d'interrogation, et qui sont : les interviews, les questionnaires d'audit, les sondages statistiques et les outils informatiques⁸.

1-4-1-1 Les interviews

L'interview est un outil que l'auditeur interne utilise fréquemment, mais une mission d'audit qui ne serait opérée qu'avec des interviews ne pourrait être considérée comme une mission d'audit interne. De surcroît, l'interview d'audit interne ne saurait être confondue avec des techniques d'apparence similaire

- Ce n'est pas une conversation : l'auditeur interne n'est pas dans la position d'un journaliste qui interview un homme politique, sur sa demande. Ici c'est celui qui écoute (l'auditeur) qui est demandeur de l'entretien. L'interview d'audit est organisée et centrée sur les objectifs à atteindre qui sont l'obtention d'un certain nombre d'informations.

- Ce n'est pas un interrogatoire dans lequel le rapport serait celui d'un accusé face à son accusateur. Tout au contraire l'atmosphère d'une interview d'audit interne doit être une atmosphère de collaboration. C'est la raison pour laquelle il faut vivement déconseiller l'usage du magnétophone, lequel ne crée pas les conditions d'une bonne interview et le fait ressembler à un interrogatoire de police.

A- Les règles d'une bonne interview :

- 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 ;

⁸ RENARD Jacques, « Théorie et Pratique de L'audit Interne », Op.Cit. P331.

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

- l'auditeur interne qui procède à une interview doit considérer son interlocuteur comme un égal dans la conduite du dialogue.

B- Les étapes de l'interview

Dans le respect des règles antérieures, l'interview se déroule normalement en quatre étapes.

➤ **Préparation de l'interview** : Une interview ne s'improvise pas, elle se prépare.

-Préparer une interview c'est :

- définir au préalable le sujet d'entretien;

- préparer l'interview c'est aussi connaître son sujet et cela recouvre deux éléments :

- connaître la personne que l'on va rencontrer : quelles sont ses activités, ses responsabilités, sa place dans la hiérarchie ;

- connaître l'objet de l'entretien, disposé d'informations sur l'activité concernée, apparaître comme quelqu'un qui est concerné par cette activité.

- préparer l'interview, c'est ensuite préparer les questions essentielles : il s'agit, compte tenu de la personnalité de l'interlocuteur et du contexte, de poser les bonnes questions pour obtenir la réponse adéquate

- prendre rendez-vous est un acte indispensable pour un bon déroulement de l'interview.

L'auditeur interne ne doit pas se présenter sans prévenir

• Début de l'interview

- Il faut commencer par se présenter : l'auditeur rappelle ce qui il est, quel est l'objet de la mission, et ce qu'il vient faire ;
- Dès les premières questions, l'auditeur interne doit s'adapter à son interlocuteur; - en ce début d'interview et pour bien positionner ses questions, l'auditeur interne observe les attitudes de son interlocuteur.

➤ **Les questions**

Si les questions ont bien été élaborées, et si elles sont posées à quelqu'un qui est en état de réceptivité, l'auditeur va obtenir l'information recherchée, à condition de ne pas omettre deux précautions à savoir :

- Toujours vérifier que l'on a bien compris la réponse de l'interlocuteur en répétant la réponse enregistrée pour accueillir son approbation ;

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

- Toujours laisser l'audité s'exprimer. Laisser l'audité s'exprimer implique qu'il ne s'exprime que pour formuler ce qu'on attend de lui. Les réponses doivent être notées par écrit mais sans casser le rythme de l'interview : la prise de note doit se faire en même temps que la prise de parole et les instants de silence sont à proscrire.

➤ **La conclusion de l'interview**

- Conclure c'est procéder à une validation générale en résumant les principaux points notés pour s'assurer qu'il n'y a pas d'erreur d'interprétation, ni omission ;
- Conclure, c'est aussi demander à l'auditer si quelques autres points ne méritent pas selon lui d'être abordés, s'il n'existe pas en complément des personnes à interroger et des documents à consulter ;
- Enfin, et lorsque tout est dit, remercier l'audité pour le temps qu'il a bien pu consacrer à l'interview.

C- Les questions écrites :

Appelés parfois questionnaires, la liste des questions écrites peut précéder l'interview, c'est une façon de la préparer et de réduire le temps passé avec l'interviewé. Cette méthode permet également à celui qui va être interrogé de disposer d'un temps de réflexion dont on peut penser qu'il va contribuer à améliorer la qualité des réponses.

1.4-1-2 Les questionnaires d'audit (check list) :

Le contrôle interne nécessite la recherche de toutes les informations valables concernant l'activité étudiée. Afin de réunir ces éléments, l'auditeur dispose d'une batterie de questions pour atteindre le but qu'il s'est fixé, c'est le questionnaire. Le questionnaire de base utilisé dans les travaux d'audit est structuré autour de cinq questions :

1. Quoi ? Question orientée sur le travail.
2. Qui ? Question orientée sur l'exécutant.
3. Où ? Question orientée sur le lieu d'exécution.
4. Quand ? Question orientée sur l'ordre d'exécution et le moment d'exécution.
5. Comment ? Question orientée sur la méthode de travail.

Le questionnaire répond au besoin de formaliser, normaliser et d'uniformiser l'approche de l'audit par un ensemble d'auditeurs. La méthode d'approche par les questionnaires dépend de la crédibilité des réponses données par les audités. Le questionnaire n'exonère pas l'auditeur de

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

procéder à la vérification des données collectées.

La forme et le contenu du questionnaire sont révélateurs de l'approche suivie :

- Approche visant à l'universalité de la couverture : questionnaire fermé.
- Approche *ad hoc*: questionnaire ouvert, instruments pertinents dont l'établissement s'intègre au processus de planification de la mission.

Ils sont ajustés aux différentes phases de l'audit :

Phase préparatoire : vision générale, découverte des champs des audits possibles, souvent associés à la notion de changement dans l'organisation, des contextes interne et externe, bilan préalable de l'état de contrôle interne... pouvant conduire aux deux options extrêmes que sont le non audit ou la mise en œuvre d'un processus d'audit.

Phase terrain : identification des risques, de leurs sources, leurs traçabilité, leurs coûts de couverture, des responsabilités.

Phase de vérification de la couverture opérée : fait passer le questionnement des systèmes et structures de contrôle aux objectifs atteints ou à atteindre, en terme de pertinence, cohérence, adéquation, faisabilité, crédibilité, efficacité, traçabilité, sécurité....

Le questionnaire devient alors un outil de qualification des points d'audit et des rapports. Il permet de faire des synthèses par nature de risques et de performances.

1-4-1-3 Les sondages statistiques :

Le sondage statistique est une méthode qui permet, à partir d'un échantillon prélevé de manière aléatoire dans une population de référence, d'extrapoler à la population les observations faites sur l'échantillon. La population est l'ensemble sur lequel on effectue la recherche. Cet ensemble peut être composé d'individus, de chiffres, d'objets, ... Cependant, quelque soit le cas, le sondage statistique doit toujours être réalisé avec rigueur et respecter certains principes. Les 10 commandements du sondage statistique selon B. SAWYER⁹:

- a) n'utiliser le sondage que s'il est adapté aux objectifs de l'audit ;
- b) connaître la population : l'auditeur interne ne doit pas s'aventurer dans des sondages statistiques sur des populations mal définies, incomplètes, aux frontières indéfinies ;
- c) le choix doit être aléatoire : l'utilisation sans concession d'une méthode aléatoire est une exigence absolue ;

⁹ LAWRENCE B. SAWYER, « La Pratique de L'audit Interne », 2^{ème} Edition, institut français de gestion (IFG), IIA, 1976, P123.

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

d) pas de biais personnel : il faut chasser de son esprit toute idée d'un résultat que l'on s'efforcerait d'atteindre ou de justifier ;

e) l'échantillon reste aléatoire en dépit des configurations particulières de la population. Se trouver en présence d'un échantillon sans « gros clients » alors que ceux-ci représentent 10% de la population « clients » ne doit pas être un élément de trouble ou de doute ;

f) ne pas extrapoler de façon déraisonnable ;

g) ne pas perdre de vue la réalité : à trop jongler avec les chiffres on finit par oublier le contexte ;

h) stratifier chaque fois que cela réduit la dispersion de l'échantillon : on ne doit pas hésiter à faire plusieurs sondages au lieu d'un seul ;

i) ne pas fixer sans nécessité des niveaux de confiance élevés ;

j) ne pas s'arrêter aux résultats statistiques : rechercher les causes.

En effet pour l'auditeur interne, le sondage statistique n'est pas une fin en soi. Il ne s'agit pas seulement d'obtenir une information, mais également et surtout de rechercher les causes du phénomène après avoir mesuré son ampleur.

1-4-1-4 Les outils informatiques :

Ils sont de plus en plus nombreux et sont d'autant plus difficile à inventorier que la plupart des services d'audit créent leurs propres outils, plutôt que d'adapter des logiciels peu adaptés à leur fonction. Trois catégories d'outils informatiques peuvent être définies¹⁰ :

- Les outils de travail de l'auditeur.
- Les outils de réalisation des missions.
- Les outils de gestion du service.

Enfin, les services d'audit interne sont de plus en plus amenés à travailler en réseau et à utiliser les fonctionnalités de l'informatique communicante.

A- Les outils de travail de l'auditeur :

Nous énumérons quelques logiciels, très largement connus sur le marché 40 :

- les logiciels de traitement de textes qui sont utilisés en permanence ;
- les logiciels de dessin (Power point – Flow charting...) qui sont particulièrement utiles dans l'illustration des rapports et pour la réalisation des diagrammes de circulation ;

¹⁰ RENARD Jacques (2004), OP, Cit. P339.

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

- les tableurs qui sont très utilisés pour mettre de l'ordre dans les chiffres ;
- les gestionnaires de bases de données qui sont utiles dans le traitement automatique des résultats des missions ;
- les logiciels de représentations graphiques qui sont toujours utiles.

B - Les outils de réalisation des missions

On trouve à la fois des logiciels du marché et des logiciels conçus par le service. Les outils méthodologiques permettant à l'auditeur interne de concevoir son tableau des risques, d'établir et de suivre le déroulement de son questionnaire de contrôle interne, de formaliser la feuille de travail ..., sont pour la plupart des logiciels conçus par le service. Quelques logiciels du marché sont de plus en plus utilisés et permettent la réalisation et le suivi des missions et recommandations, mais ils ont l'inconvénient de ne pas toujours être adaptés aux spécificités de l'organisation. HORUS est le plus connu. Les logiciels Horus, Horus Webet e-Sphynx couvrent notamment les besoins de gestion des missions d'audit, de suivi de la mise en œuvre des recommandations, de suivi des plans d'actions, de reporting de contrôle interne et de cartographie des risques




C - Les outils de gestion du service :

Ces outils sont très largement conçus par le service lui-même car ils sont en fonction de son organisation. Cependant des outils d'éditeurs existent : exemple le logiciel Mission Report.

Le logiciel Mission Report est destiné aux auditeurs afin de leur permettre d'utiliser un outil unique pour la gestion du service, la réalisation de leurs missions, l'édition des rapports et l'archivage des missions.

D - L'informatique communicante

Les auditeurs sont de plus en plus appelés à travailler à distance, de manière délocalisée. Ils ont à préparer leur mission sur des sites éloignés des entités à vérifier. Ils ont à transmettre des informations d'un site à un autre, adresser leurs rapports aux audités ou aux directions. L'auditeur, de par ses nombreux déplacements et son rôle nomade est donc l'un des premiers consommateurs d'informatique communicante. Plusieurs technologies sont à sa disposition :

-  Les réseaux d'entreprise qui permettent l'échange et la transmission rapide de fichiers ;
-  Les intranets qui permettent la création de sites dédiés à la direction de l'audit ;
-  L'internet qui permet à l'auditeur d'accéder à une multitude d'informations utiles à la préparation de sa mission.

1-4-1-5 Les Vérifications et rapprochements divers

Ce ne sont pas des outils à proprement parler mais plutôt des procédés et qui sont utilisés par l'auditeur au cours du travail sur le terrain.

Les auditeurs internes n'y ont recours que pour s'assurer de la validité des opérations effectuées. Ainsi, il en existe de multiples techniques qui permettent d'obtenir une assurance raisonnable de la validité des informations fournies¹¹.

a- Les vérifications :

Elles sont extrêmement diverses : les plus nombreuses sont les vérifications arithmétiques. Signalons à ce propos les erreurs croissantes dues à la pratique des tableurs. Ces vérifications consistent à vérifier non seulement les additions, multiplications, mais aussi les reports. Bien que les systèmes de l'entreprise soient souvent automatisés, des erreurs ne sont pas totalement exclues. Il s'agit également, sans toutefois tout recalculer dans le détail de faire des estimations sur les calculs de coûts de revient, les amortissements, la rotation des stocks, etc.

Ajoutons à cette rubrique, la vérification de l'existence de documents. L'auditeur doit essayer de rechercher les preuves afin de valider les soldes des comptes. Dans cette recherche, il doit donner la préférence aux documents en provenance des tiers.

b- Les rapprochements

Les rapprochements constituent pour l'auditeur interne une technique de validation :

On confirme l'identité d'une information dès l'instant qu'elle provient de deux sources différentes.

Par exemple :

- Effectif déterminé par le service du personnel et effectif connu de l'unité ;
- Stock comptable et stock réel ;
- Vente de produits à une filiale et achats de la filiale à la société mère ;

On peut ainsi multiplier les exemples, ces techniques sont souvent riches d'enseignements, toute différence révélant une anomalie.

¹¹GERARD VALIN & AL J.-F. CAVANOU, C. GUTTMANN, J. LE VOURC'H, " Controlor & Auditor ", Edition Dunod. Paris, 2006, p 186.

c- La confirmation des tiers

Comme nous l'avons déjà vu, une des techniques qui a la plus grande force est la confirmation directe des tiers. Les principaux concernés sont : les clients, les fournisseurs, les banques, les avocats... etc.

Les demandes de confirmation sont : une position à une date donnée (le solde du compte à une date donnée), les opérations d'une période, les litiges en cours, les signatures autorisées...etc.

Ces demandes peuvent être fermées ou ouvertes. Par exemple, il est possible de demander à un client le montant dû à l'entreprise à une date donnée en précisant le montant figurant dans la balance client de l'entreprise auditée. Inversement, lors d'une demande " ouverte ", le montant n'est pas précisé. D'une façon générale, les demandes de confirmation demandées aux clients sont fermées, celles aux fournisseurs et aux banques sont ouvertes.

1-4-2 Les outils descriptifs

On distingue cinq catégories qui généralement se complètent¹² :

1-4-2-1 l'observation physique :

Le travail de l'auditeur interne ne doit pas effectuer uniquement dans son bureau. L'auditeur doit aller sur le terrain et pratiquer l'observation physique : Aller « sur le terrain » c'est comme allé dans une usine, visiter un secteur commercial...etc. ou même aller dans un autre bureau. Il existe trois conditions pour la bonne pratique de l'observation physique :

L'observation ne doit pas être clandestine. En effet, l'auditeur interne doit informer les responsables, concernés de sa visite. La règle générale de l'audit interne est la transparence.

L'observation ne doit pas être ponctuelle : c'est-à-dire elle dure un certain temps ou bien elle est répétée à plusieurs reprises.

L'observation doit toujours être validée car elle est incertaine.

L'observation physique par l'auditeur est un outil d'application universelle car tout est observable. On peut observer les processus c'est-à-dire comment se déroule une opération de recrutement ou bien comment se déroule la sortie des camions. On peut observer les biens comme l'inventaire et les documents comme les lire et regarder les signataires des contrats par exemple. L'auditeur peut même observer les comportements des gens au travail, c'est-à-dire il observe que personne ne présente sa carte d'identification à l'entrée des bureaux.

¹² RENARD Jacques (2004) OP, Cit, P347.

1-4-2-2 La narration

L'avantage du narratif est qu'il est à la portée de tous (les auteurs et les lecteurs). Toutefois, il est généralement difficile à exploiter du fait de lourdeur et du manque de rigueur. Décrire une procédure à l'aide d'un narratif ne permet pas de décrire rigoureusement le processus. Une autre difficulté du narratif est « jusqu' où faut-il aller dans le détail ? ».

Il est donc souvent plus judicieux d'utiliser des diagrammes auxquels on ajoute des narratifs.

1-4-2-3 Les organigrammes Fonctionnels

La collecte des organigrammes de l'entreprise par l'auditeur est importante afin de pouvoir comprendre les responsabilités respectives du personnel. L'auditeur est très souvent amené à mettre à jour les organigrammes et/ou à rajouter ses propres commentaires sur les responsabilités réelles.

1-4-2-4 Les grilles de séparation des tâches

La grille d'analyse des tâches est une photographie à un instant donné de la répartition du travail. Sa lecture permet de découvrir les manquements à la répartition des tâches pour ensuite porter les corrections nécessaires.

1-4-2-5 Le Diagramme de Circulation (Flow Chart) :

Le diagramme de circulation est un schéma dressé par l'auditeur pour présenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centre de responsabilité, d'indiquer leur origine et leur destination afin de donner une vision globale du cheminement des informations et de leurs supports. Cette méthode de schématisation remplace une longue description et a de nombreux avantages :

- C'est un document figuratif, donc facile à lire et à comprendre ; chaque opération est représentée par un symbole différent : création de document, duplication, comparaison, transmission, archivage,...
- Elle met en évidence les points forts et les points faibles du processus étudié. En effet, les points de contrôle sont clairement identifiés et les interfaces entre les services sont mises en lumière. La schématisation va rendre visibles les anomalies : document inutilisé, absence de contrôle,
- Les risques d'omission sont minimisés : un document ou un exemplaire ne peut être oublié car le diagramme permet de le suivre à la trace.

1-4-3 Les techniques de recherche de preuves

Selon l'objectif de la mission d'audit et la nature de l'élément examiné, l'auditeur doit

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

rechercher les éléments de preuves qui justifieront sa position. Les techniques de recherches de preuves sont :

- L'examen physique : il ne faut pas dissocier le contrôle physique du support documentaire qui justifie la propriété.

- La confirmation indépendante : se fait par un tiers, pour attester de l'existence d'un actif, d'un passif ou d'un engagement contractuel ou cautionné.

- La vérification sur document : (audit vertical) c'est la recherche de la justification des écritures comptables à travers l'examen des documents.

- Le contrôle par recoupement interne : dans le but de s'assurer qu'il n'existe pas une variété de présentations différentes de la situation financière de l'entreprise (ex. l'interaction entre les données de la comptabilité générale et analytique).

- Le contrôle mathématique : pour s'assurer de la bonne qualité numérique des comptes.

- Le contrôle de vraisemblance : consiste à s'assurer, à priori, de la validité des informations chiffrées, ce qui permet à l'auditeur d'orienter ses recherches en étudiant les indicateurs suivants :

- ✓ Les ratios significatifs du bilan et leur évolution dans le temps.
- ✓ Les indices du tableau de comptes de résultats et de comptabilité analytique concernant la rentabilité des produits et la proportionnalité des charges et des dépenses.
- ✓ La stratification, l'homogénéité et la structure des comptes des tiers.

Section 2 : positionnement de la fonction d'audit interne

2-1 l'audit interne et l'audit externe :

Les deux fonctions sont nettement différenciées et la définition de l'audit externe est universellement admise. L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultats et états financiers ; et plus précisément, si on retient la définition des commissaires aux comptes : « certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et états financiers¹³. »

Tableau n°02 : Distinction entre l'audit interne et l'audit externe :

Le tableau suivant nous montre les différences entre l'audit interne et l'audit externe.

	Audit interne	Audit externe
Le statut de	L'auditeur interne appartient au personnel	L'auditeur externe (cabinet

¹³ RENARD J. (2009), Op. Cit. P79

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

L'auditeur	de l'entreprise	international ou commissaire aux comptes) est dans la situation d'un prestataire de services juridiquement indépendant
Les bénéficiaires de l'audit	L'auditeur interne travaille pour le bénéfice des responsables de l'entreprise (managers, D.G., éventuellement comité d'audit).	L'auditeur externe certifie les comptes à l'intention de tous ceux qui en ont besoin (actionnaires, banquiers, autorités de tutelle, clients et fournisseurs, etc.).
Les objectifs de l'audit	L'objectif de l'audit interne est d'apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise (dispositifs de contrôle interne) et de recommander les actions pour les améliorer.	Son objectif est de certifier la régularité, la sincérité, l'image fidèle, des comptes, résultats et états financiers.
Le champ d'application de l'audit	Le champ d'application de l'audit interne est vaste puisqu'il inclut non seulement toutes les fonctions de l'entreprise, mais également dans toutes leurs dimensions.	L'audit externe englobe tout ce qui concourt à la détermination des résultats, à l'élaboration des états financiers dans toutes les fonctions de l'entreprise.
La prévention de la fraude	Une fraude touchante, par exemple, à la confidentialité des dossiers du personnel, concerne l'audit interne et non l'audit externe.	L'audit externe est intéressé par toute fraude, dès l'instant où elle est susceptible d'avoir une incidence sur les résultats.
L'indépendance de l'auditeur	L'auditeur interne est assorti de restrictions liées au fait qu'il reste toujours un employé de l'entreprise.	L'indépendance de l'auditeur externe est celle du titulaire d'une profession libérale, elle est juridique et statutaire.
La périodicité des audits	L'auditeur interne qui exerce en permanence dans son entreprise selon un calendrier de mission planifié en fonction des risques	L'auditeur externe quant à lui réalise sa mission de façon intermittente et à des moments privilégiés pour la certification des comptes (fin de trimestre, fin

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

		d'année).
La méthode de l'auditeur	Les auditeurs internes sont spécifiques et originale	Les auditeurs externes réalisent leurs travaux selon des méthodes qui ont fait leurs preuves, à base de rapprochements, analyses et inventaires.

Source : RENARD J. (2009), Op. Cit, p80.

2 - 2 l'audit interne et le contrôle interne

Il ne s'agit pas ici d'expliquer le contrôle interne. Il s'agit, plus simplement, de situer les contrôleurs internes par rapport aux auditeurs internes. Les contrôleurs internes, apparus il y a peu et surtout dans les organisations importantes ont en effet un statut hybride. La cause en est dans la terminologie qui pourrait laisser supposer que le contrôle interne est une fonction susceptible d'être managée, comme les autres fonctions. Nous verrons qu'il n'en est rien. D'où la nécessité de préciser le rôle des contrôleurs internes, ou à tout le moins ce qu'ils ne devraient pas être. Il arrive, hélas trop souvent, que leur rôle soit confondu avec celui des auditeurs ou avec celui des managers. Or il ne s'agit ni d'apprécier le contrôle interne et de faire des propositions pour l'améliorer, ni de décider ce qu'il convient de faire pour faire échec aux risques. Dans un environnement de plus en plus complexe, avec des systèmes de contrôle interne de plus en plus sophistiqués, il est apparu nécessaire de mettre en place un chef d'orchestre, non pas pour écrire la partition, ou pour la jouer, mais pour coordonner l'action de tous et éviter les fausses notes.

Tableau n°03 : Distinction entre l'audit interne et le contrôle interne

Tableau suivant nous montre la différence entre l'audit interne et le contrôle interne

Audit interne	Contrôle interne
Est une activité indépendante	Un dispositif : ensemble de mesures et contrôles
Apporte ces conseils pour améliorer le fonctionnement de l'entreprise	Est un outil ou un support de l'audit interne
Est une fonction de l'entreprise	Est l'ensemble des mesures et politiques utilisées pour la maîtrise de l'entreprise
Est une activité d'appréciation du contrôle interne	Le contrôle interne est réalisé pour suivre le système de gestion et détecter les fraudes et des

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

	erreurs pour les corriger
Identifier, évaluer, et recommander	Sécuriser, Maitriser et garantir

Source : RENARD J, (2009), Op. Cit. P100.

2 - 3 l'audit interne et le contrôle de gestion

COHENE¹⁴. Définit le contrôle de gestion comme : « le contrôle de gestion englobe l'ensemble des dispositifs qui permettent à l'entreprise de s'assurer que les ressources qui lui sont confiées sont mobilisées dans les conditions efficaces, compte tenu des orientations stratégiques et des objectifs courants retenus par la direction¹⁵. ».

Entre ces deux fonctions (l'audit interne et le contrôle de gestion) il existe des ressemblances et des différences :

2 -3 -1 Les ressemblances

- Les deux fonctions distinctes sont récentes (relativement aux autres fonctions de l'entreprise) et toujours en développement ;
- leur champ d'intervention englobe toutes les activités de l'entreprise ;
- les deux fonctions sont généralement rattachées au plus haut niveau hiérarchique de l'entreprise ;
- les deux fonctions ne sont pas opérationnelles.

2 - 3 - 2 Les différences

Les différences entre ces deux fonctions sont décrites dans le tableau suivant :

Tableau N°04 : La Différence entre l'audit interne et le contrôle de gestion

Différences quant	Audit interne	Contrôle de gestion
Aux objectifs	Les objectifs de l'audit interne sont la maitrise des activités par un diagnostic des dispositifs de contrôle interne,	Signaler les erreurs de prévision -S'intéresse plus à l'information qu'aux systèmes et procédure.
A la périodicité	En fonction du risque.	- Dépendante des résultats

¹⁴ COHENE Elie, « Dictionnaire de gestion », Édition la Découverte, 3^{ème} édition, Paris, 2001, p83.

¹⁵ RENARD J., (2009), Op. Cit. P93-94

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

		de l'entreprise. - n'est pas planifié.
Aux champs d'application	S'intéresse à tous les domaines de l'entreprise : la sécurité, la qualité...	S'intéresse aux résultats réels ou prévisionnels
Méthodes de travail	Propre à l'auditeur	S'appuie sur les informations des opérationnels (prévision et réalisation) et sont largement analytiques et déductives.

Source : RENARD.J, (2009), Op, Cit, p93.

2-4 L'audit interne et les services méthodes /organisations :

Le positionnement de la fonction d'audit interne par rapport aux services Méthodes et Organisation des entreprises emprunte beaucoup de points de comparaison avec le parallèle sur le consultant externe, à cette différence près qu'il s'agit là d'un service interne à l'entreprise. C'est-à-dire qu'il n'a pas – comme le consultant externe – la connaissance du milieu extérieur à l'entreprise mais qu'il appréhende, mieux que ce dernier, les composantes internes de l'entité. Comme le consultant externe, le responsable Méthodes/Organisation intervient au coup par coup sur des objectifs spécifiques, sans planification particulière. Comme lui, il travaille pour le demandeur de l'étude. Et comme lui, et ceci est une différence importante par rapport à l'auditeur interne, il ne se contente pas de préconiser mais peut aller jusqu'à la mise en œuvre de ses préconisations, lesquelles préconisations ne s'appuient pas nécessairement sur un diagnostic préalable de l'entreprise : elles peuvent être des conceptions nouvelles et originales dont la nécessité apparaît à la faveur de nouveaux développements ou d'une nouvelle stratégie et ne visent pas nécessairement à l'amélioration de la maîtrise actuelle, laquelle peut par ailleurs être jugée fort satisfaisante. On désire simplement, et pour des raisons diverses, « *faire autre chose et différemment* », la situation nouvelle pouvant fort bien être plus mal maîtrisée que l'ancienne. À ce moment, l'auditeur interne a à intervenir dans le nouveau cadre récemment implanté.

Cette fonction d'organisation au sein de l'entreprise peut donc revêtir des formes et objectifs extrêmement variés : depuis la nouvelle conception d'un imprimé jusqu'à une réorganisation totale des structures. Il n'y a donc pas, il ne peut pas y avoir, de méthodologie spécifique : selon le but poursuivi, les méthodes peuvent varier. Elles peuvent même associer pour des missions importantes organisatrices internes et consultantes externe.

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

Mais, là encore, l'auditeur interne est susceptible d'intervenir avant et après en ce sens qu'il peut être à l'origine du changement et avoir à auditer la nouvelle situation ainsi créée¹⁶.

Section 3 : Généralités sur la performance

3 - 1 Définition de la performance

La notion de performance est multidimensionnelle, ce qui pose la question de sa définition.

Selon LORINO Philippe :

Définition A : « la performance dans l'entreprise est tout ce qui contribue à améliorer le couple valeur¹⁷-coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur (à contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément, si cela n'améliore pas le solde valeur-coût¹⁸.)

Définition B : « la performance dans une entreprise est tout ce qui, et seulement ce qui contribue à atteindre ces objectifs stratégiques ».

ANGELE Dohou et NICILAS Berland : « la performance a longtemps été réduite à sa dimension financière. Cette performance consiste à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaire et la part de marché qui préservent la pérennité de l'entreprise. Mais depuis quelques années, on est schématiquement passé d'une représentation financière de la performance à des approches plus globales incluant des dimensions sociale et environnementale¹⁹ ».

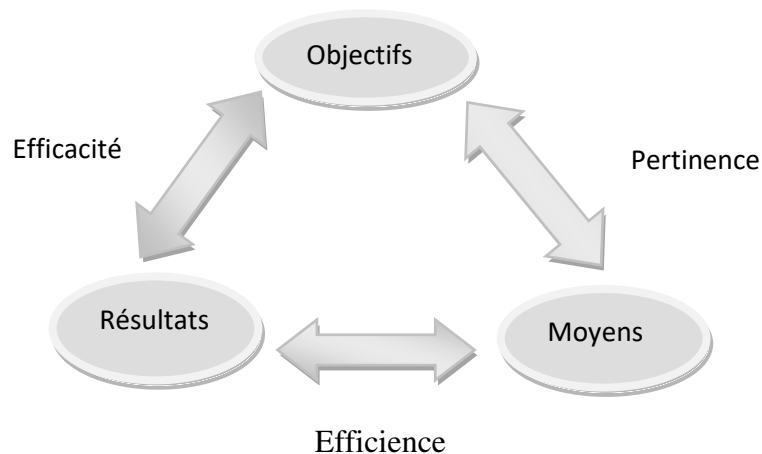
¹⁶ RENARD.J, (2009), Op, Cit, p97.

¹⁷ On notera que le mot valeur est employé ici dans le sens précis de « réponses aux besoins d'un client ou d'un groupe social », différent du sens que l'on trouve en gestion financière ou boursière lorsqu'on parle de valeur actionnaire ou de « création de valeur économique ».

¹⁸ LORINO Philippe, « Méthodes et pratiques de la performance », 3eme Édition d'organisation, France, 2003, p.5

¹⁹ ANGELE Dohou et NICILAS Berland, « Mesure de la performance globale des entreprises », 28eme congrès de l'IFC, 23-24-25 mai 2007, IAE, Poitiers. P.3.

Figure n°02 : schématisation de la performance à partir des définitions



Source :Elaboré par nous même

Pour être compétitive, toute entreprise doit être performante, c'est-à-dire meilleure que ses concurrents tant dans sa stratégie que dans son organisation.

La performance désigne donc l'aptitude d'une entreprise à pouvoir réaliser de bons résultats, du moins ceux qu'on attend d'elle. Elle fourmille plusieurs aspects en la contingence l'efficacité, l'efficience et l'économie.

L'efficacité :

L'efficacité décrit la capacité d'une personne, d'un groupe ou d'un système à arriver à ses buts qu'on lui a fixés. Être efficace serait donc produire des résultats escomptés et réaliser des objectifs fixes.

En d'autres mots, ce serait faire les bonnes choses quand il faut et là où il faut ou tout simplement obtenir de bons résultats.

L'efficience :

L'efficience désigne le fait pour une entreprise de réaliser ses objectifs avec le minimum de moyens engagés possible. Elle traduit donc la productivité d'une entité car elle met en rapport le résultat obtenu et les ressources consommés.

L'efficience peut également être exprimée par plusieurs autres notions telles que :

- **La productivité** : qui représente le rapport entre une production et un volume de facteurs consommés ;
- **La rentabilité** : c'est le rapport d'un profit aux coûts qui lui sont associés ;

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

L'économie : « L'économie consiste à se procurer les ressources nécessaires à moindre coût²⁰ » ;

• **La notion de rentabilité :** La rentabilité est un concept très proche de la performance et « désigne l'aptitude pour une entreprise à sécréter un résultat exprimé en unités monétaires²¹ ».

Elle représente le rapport d'un bénéfice à des capitaux investis. La rentabilité de manière globale grouille deux notions distinctes : la rentabilité économique et la rentabilité financière.

a) La rentabilité économique

La rentabilité économique est une mesure de la performance économique de l'entreprise dans l'utilisation de l'ensemble de son capital employé, c'est-à-dire de l'ensemble de son actif financé par les capitaux permanents.

b) La rentabilité financière

Appelée pareillement rentabilité des capitaux propres ou rentabilité des actionnaires, elle est l'expression du résultat net rapporté aux capitaux propres investis par les actionnaires. C'est pour cette raison que contrairement à la rentabilité économique non significative pour les apporteurs de capitaux, la rentabilité financière est suivie de plus près par ceux-ci.

3 - 2 Les instruments d'évaluation de la performance des entreprises :

On peut distinguer trois des performances des entreprises :

- ◆ les analyses financières
- ◆ les analyses de la gestion
- ◆ les études d'optimisation d'emploi des facteurs.

3 - 2 - 1 Analyses financières :

Les analyses financières consistent à formuler des appréciations sur la situation d'une entreprise en opérant sur ses comptes un certain nombre de traitements (sélection, découpages, regroupement, rapprochement, etc.)

Leur validité est conditionnée, d'une part, par la sécurité et la fixité des descriptions comptables, d'autre part, par la sincérité et le réalisme économique des comptes.

Les instruments de l'analyse financière sont soit indicateurs soit des ratios. Les indicateurs sont obtenus en additionnant ou en soustrayant diverses rubriques comptables en vue d'obtenir des chiffres significatifs sur la gestion : excédent brut d'exploitation, valeur ajoutée, fonds de roulement, marge brute d'autofinancement, structure de financement.

²⁰ BOUQUIN Henri. « Audit encyclopédie de gestion », Édition Economica, 2^{ème} Edition, Paris, 1997.P45.

²¹ COLASSE B., « Encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit », Economica, 2000, p31

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

Les ratios sont des rapports entre rubriques ou groupes de rubriques comptables, ou parfois entre ces rubriques et des chiffres statistiques. Les ratios expriment par exemple :

- ◆ la rentabilité
- ◆ la liquidité
- ◆ la solvabilité

Ces indicateurs et ratios sont d'un intérêt accru s'ils sont adéquatement choisis, et si leur évolution est suivie dans le temps et des comparaisons peuvent être faites entre entreprises, ce qui pourrait être facilité par les banques de données.

Mais l'analyse financière classique rencontre dans les entreprises publiques un problème inconnu ou accessoire dans les entreprises privées : la présence de contributions de l'état extrêmement diverses qu'il faut isoler et dont il faut tenir compte, sinon les indicateurs et les ratios sont faussés.

L'attribution de subventions d'équipement, de prêts publics à des conditions préférentielles ou de bonifications d'intérêt et toutes les contributions publiques à l'exploitation doivent être repérées, évaluées, justifiées par des sujétions imposées de l'état, et aboutir le cas échéant à des redressements des indicateurs et ratios financiers

3 - 2 – 2 les outils de gestion

Les instruments de l'analyse de gestion sont principalement la comptabilité analytique d'exploitation, les budgets analytiques et comptes d'écart, les tableaux de bord...etc.

3 - 2 - 3 les études d'optimisation d'emploi des facteurs

Elles touchent :

- ⇒ les choix d'investisseurs.
- ⇒ L'emploi des moyens de production ; analyse par moyens tels que personnels, stocks.
- ⇒ L'optimisation des financements et de la gestion financière.
- ⇒ Les techniques d'élaboration des budgets et des plans intégrant les études partielles d'optimisation des facteurs.

2-3 les formes de la performance

La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs clients, salariés, actionnaires, managers, prêteurs de fonds, car ils ont des objectifs différents. C'est ainsi qu'on va distinguer la performance interne de la performance externe.

3 - 3 - 1 la performance externe

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

La performance externe s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation. Elle est principalement tournée vers les actionnaires et les organismes financiers, et porte sur le résultat présent et futur.

3-3-2 la performance interne

La performance interne est celle qui concerne essentiellement les acteurs internes de l'organisation.

L'information financière qui privilégie une communication sur la rentabilité et les grands équilibres de l'entreprise demeure l'information privilégiée en termes de performance en particulier pour les actionnaires. Cependant, les managers de l'organisation, qui sont responsables de la performance s'intéressent plus au processus d'atteinte des résultats. Il s'agit pour eux de prendre, d'organiser et de mettre en œuvre l'ensemble des décisions de valorisation des ressources internes et externes à fin d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

Le tableau suivant fait ressortir les spécificités de chacune des deux formes de la performance :

Tableau n°05 : Comparaison entre les deux formes de performance :

Performance externe	Performance interne
Elle est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers.	Elle est tournée vers les managers.
Elle porte sur le résultat, présent ou futur.	Elle porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation.
Elle nécessite de produire et de communiquer les informations financières.	Elle nécessite de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.
Elle enfante l'analyse financière des grands équilibres.	Elle s'achève à la définition des variables d'action.
Elle donne lieu à un débat entre les différentes parties prenantes.	Elle requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but.

Source : DORIATH B. et GOUJET C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance » 3^{ème} Édition, Dunod, Paris, 2007.P.173.

3-4 Evaluation de la performance

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

L'évaluation de la performance se fait à travers des indicateurs, ce sont les outils d'appréciation de la santé de l'entreprise en général, un chef d'entreprise peut avoir une vision sur le fonctionnement de ses activités et peut s'aider à prendre une décision.

Les indicateurs sont des données synthétiques et opérationnelles, ils permettent à un directeur d'entreprise d'agir efficacement pour corriger les erreurs qui se sont révélées où poursuivre et accroître le développement de son activité²².

3-4-1 L'axe financier

Les indicateurs utilisés de performance vont chercher à mettre en avant la valeur et la rentabilité de l'investissement, pour un associé ou un investisseur, dans un objectif de plus-value à la revente par exemple ; ils sont à chercher en priorité dans les documents comptables. Les plus couramment utilisés sont le chiffre d'affaires (global, par produit/service, par département), la marge brute, l'EBE (Excédent Brut d'Exploitation).

3-4-2 L'axe client

Les indicateurs de performance permettront de connaître la satisfaction du client et la qualité de la relation client ; par exemple, on trouvera ces indicateurs sur des forums internet, via des enquêtes clients, ou grâce à des outils de CRM. Les indicateurs de performance de cet axe sont le taux de fidélité (nombre de clients fidèles sur le nombre total de clients), le coût d'acquisition d'un client (coût pour acquérir un nouveau client), taux d'attrition (nombre de clients perdus sur une période).

3-4-3 L'axe interne

Tous les procès internes à l'entreprise peuvent être suivis par des indicateurs de performance dans un objectif d'amélioration de la rentabilité et de l'efficacité du service ou de l'organisation. Temps passé aux procédures administratives, taux d'absence et taux de démission des employés, taux de formation, nombre de contacts émis par collaborateur font partie des indicateurs de performance les plus utilisés.

3-4-4 L'axe marché

Les indicateurs de performance vont produire des informations sur la plus-value apportée par le produit ou service, l'innovation de l'entreprise, la notoriété de la marque ; On mettra en avant des taux de transformation d'un devis en facture, un indicateur de notoriété sur les réseaux sociaux (nombre de « likes », de « retweets », etc.), le chiffre d'affaires dégagé par les nouveaux produits ou services, le taux d'investissement, etc.

3-4-5 Le tableau de bord

²² LAURENT Philippe, TCHERKAWSKY Pierre, « La Pratique De L'audit Opérationnel », Editions d'organisation, 1991, P29.

Chapitre I : généralités sur l'audit interne et la performance

Une fois que l'on connaît la ou les cibles des indicateurs de performance, on peut facilement définir un tableau de bord contenant ces indicateurs de performance et les actions à mener ainsi que le suivi de celles-ci.

En amont, il conviendra de choisir les éléments que l'on souhaite suivre : quels indicateurs, quelles règles de calcul, comment collecter les informations.

Une fois ces éléments choisis, il faudra utiliser une mise en forme qui permettra, d'une part, une analyse efficace et une prise de décision rapide, et d'autre part, une actualisation facile de ces données, pour pérenniser cet outil. Il conviendra également de fixer une fréquence pertinente de production de ces indicateurs de performance qui permettent de suivre les effets des décisions prises et des actions menées.

En synthétisant les données nombreuses et parfois complexes de l'entreprise et de son marché, le tableau de bord avec ses indicateurs de performance permettra alors d'agir rapidement et efficacement et se révélera un pilier indispensable à la stratégie et au développement de l'entreprise

Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons présenté d'une manière approfondie les différents concepts de l'audit interne et ses notions de base, d'un autre côté, on a expliqué les différents positionnements d'audit interne.

L'audit interne est devenu fonction impérative dans ces dernières années au sein des organisations et occupe une place très importante dans chaque entreprise, pour cela, on a mis l'accent sur cette fonction en essayant de définir ses différents concepts et les notions de base qui sont lui attachées.

Il est aussi important de connaître la méthodologie d'un audit interne et comment il peut mener efficacement à améliorer la performance. Et c'est ce que nous essayerons de développer dans les chapitres qui vont suivre.

Introduction :

Aujourd'hui, le système de contrôle interne occupe une place importante au sein de l'entreprise, il est une action collective au sens où il engage l'action conjuguée d'un grand nombre d'acteurs.

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.

En effet, l'audit interne a pour fonction principale l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne. Sans un tel dispositif de pilotage, le système de contrôle interne peut, avec le temps, perdre son efficacité et ne plus être capable de faire face aux risques, liés aux objectifs de l'organisation ce qui pourrait provoquer un impact négatif sur la performance de l'entreprise.

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, à travers : sa définition et ses principaux objectifs, les conditions de réussite du contrôle interne, les composantes du CI, puis dans la deuxième section nous essayerons de mettre l'accent sur les normes du CI, ensuite pour la troisième section nous aborderons la démarche d'évaluation de contrôle interne.

Section 1 : le rôle de l'audit interne dans l'évaluation du système de contrôle interne

1-1 Le système de contrôle interne :

1-1-1 Notions générales sur le COSO :

Le COSO est un référentiel de contrôle interne défini par le committee of sponsoring Organizations of the Treadway commission.

Il est utilisé notamment dans le cadre de la mise en place des dispositions relevant des lois Sarbanes-Oxley, SOX ou Lois de sécurité financière (LSF) pour les entreprises assujetties respectivement aux lois américaines ou françaises.

Le référentiel initial appelé COSO1 a évolué depuis 2002 vers un second corpus dénommé COSO2.

1-1-1-1 Historique du COSO

Les pratiques frauduleuses des entreprises Américaine durant les années 70, ont amené les congrès Américains et la Securities and Exchange Commission (SEC) à mettre en place une loi anti-corruption (FCPA) Cette loi a institué la responsabilité pénale des auteurs de ces manœuvres d'une part, et l'obligation pour les entreprises américaines de se munir d'un bon système de contrôle interne, d'autre part.

Faisant suite à ces nouvelles obligations, et à l'initiative, des principaux organismes professionnels privés compétents en la matière, une commission nationale a été formée en 1985, dont l'objectif était de cerner les causes des manœuvres frauduleuses entachant les reportings financiers ; Cette commission était plus connue sous le nom de son premier président, le sénateur Traedway.

Le premier rapport émis en 1987 a recommandé, le développement d'un cadre de référence pour le contrôle interne et c'est ainsi que le Committe of Sponsoring Organizations (COSO) ait été formé. L'organisme privé ainsi institué, a confié au cabinet Coopers & Lybrand de préparer un cadre de référence pour le contrôle interne. Les travaux de ce cabinet ont été couronnés par l'émission d'un rapport en 1992 et connu sous le nom du COSO1.

Ce cadre constitue le cadre le plus important et le plus utilisé en matière de contrôle interne et a été depuis développé pour tenir compte des recommandations qu'on lui adressé pour donner lieu en 2002 au COSO 2 Enterprise Risk Management Framework (COSO ERM)¹.

1-1-1-2 Définition du contrôle interne :

Pour définir le contrôle interne, appuyons-nous sur les trois propositions suivantes² :

- **La définition de l'ordre d'expert-comptable (1977) :** c'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'assurer la protection et la sauvegarde du patrimoine, la qualité de l'information, l'application des instructions de la direction, et de favoriser les performances.

¹ RENARD Jacques, « Théorie et Pratique de L'audit Interne », Editions d'organisation, 7eme Edition, 2009, P138

² Bernard Grand et Bernard Verdalle, « Audit Comptable et Financier », Ed. Economica, 1999, P63.

- **La définition de la compagnie nationale des commissaires aux comptes en 1987** : le contrôle interne est l'ensemble des mesures comptables ou autres que la direction propose, assure et surveille, sous sa responsabilité, afin de garantir la protection du patrimoine et la fiabilité des enregistrements.
- **La définition d'Alain Mikol (89)** : le contrôle interne est avant tout un système d'organisation. Le principal objectif est de prévoir une organisation permettant l'enregistrement fidèle des opérations économiques et juridiques de la firme. Il se manifeste par l'organisation de procédures cohérentes...

D'une façon restrictive, on peut assimiler le contrôle interne à l'ensemble des procédures dans l'entreprise et même en étant extrêmement restrictif à l'ensemble des procédures écrites. Cette version, bien que limitée, est souvent celle qui s'impose à l'auditeur débutant. En effet, l'essentiel du travail d'analyse qu'il aura à accomplir porte sur la définition des procédures internes, écrites, leur analyse, leur application dans le temps et les risques encourus par l'entreprise en cas de non-respect.

1-1-2 Objectifs du contrôle interne

Nous avons vu dans la définition que le contrôle interne avait pour but la maîtrise de l'entreprise, et notamment l'application des instructions de la direction³.

1-1-2-1 Application des décisions de la direction

Pour que le contrôle interne soit efficace, il convient que la société ait mis en place un système d'autorisation et d'approbation. Ce système doit être contrôlé par l'auditeur.

Le problème est sensible lors des audits de filiales. Les auditeurs (généralement internes) doivent s'assurer que la direction de la filiale suit les règles de la maison mère. Or il arrive que l'éloignement géographique favorise des actions en désaccord avec la stratégie. Par exemple, un directeur de filiale pourra décider d'investir dans une diversification qui n'intéresse pas la maison-mère. Il doit alors exister des procédures qui bloquent ou limitent la portée de tels actes.

³ Bernard Grand et Bernard Verdalle, op. cit. , P 66

1-1-2-2 la sauvegarde des actifs

Afin de s'assurer que le contrôle interne est efficace, l'auditeur devra effectuer des contrôles physiques, analyser la séparation des tâches et vérifier qu'il existe des limitations d'accès à certains biens.

1-1-2-3 la qualité de l'information

Pour sauvegarder la qualité de l'information, le contrôle interne tente de limiter les sept types d'erreur potentielle dans la comptabilité. Ces sept erreurs sont :

- L'enregistrement d'opérations fictives,
- L'absence d'enregistrement d'opérations réelles,
- Les transactions non autorisées,
- Les erreurs sur les montants,
- Les erreurs d'imputation,
- Les erreurs sur la date des enregistrements,
- Les erreurs de présentation,

L'enregistrement d'opérations fictives consiste par exemple à enregistrer un règlement qui n'est jamais arrivé.

Nous verrons plus loin que ceci sera découvert grâce aux rapprochements bancaires, dans la mesure du mois ou le trésorier de l'entreprise n'a pas mis en œuvre une cavalerie entre les différents comptes de l'entreprise.

L'absence d'enregistrement d'opération réelle consiste à ne pas enregistrer une sortie de stock, il s'agit là d'une fraude très fréquente.

Les transactions non autorisées se retrouvent par exemple lorsque des commerciaux accordent à leurs clients des crédits au-delà des plafonds fixés par la direction de façon à faciliter les commandes.

Les erreurs sur les montants sont très souvent des erreurs liées à la facturation ou bien aux règlements. On peut réduire ce risque par une informatisation accrue des opérations.

Les erreurs d'imputation ont pour conséquence de modifier la présentation des comptes. Ceci peut entraîner des erreurs de jugement et donc faire courir un risque à la société.

Les erreurs sur la date d'enregistrement font courir un risque de non-respect de la séparation des exercices. Des lors, par exemple des factures d'achat ou de vente peuvent se retrouver affectées à un exercice ne correspondant pas à leur origine.

1-1-3 Les composantes du contrôle interne

Le contrôle interne poursuit un objectif global, la maîtrise par un organisme de ses activités. Il est explicité ci-dessous via la méthodologie COSO. Même si celle-ci n'est pas la seule à traiter du contrôle interne, elle est très largement répandue et se révèle adaptée pour structurer la maîtrise des risques liés à la gestion des politiques publiques.

Le référentiel COSO décline le contrôle interne en quatre objectifs opérationnels :

- Le respect des lois, règlements, contrats ;
- La protection du patrimoine, dans une acception aujourd'hui élargie qui comprend, outre les actifs de l'organisme, ses agents et son image ;
- La fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles (fiables et vérifiables, exhaustives, pertinentes, disponibles) ;
- L'efficacité et l'efficience des opérations.

Le COSO classe en 5 composantes les dispositifs qu'un organisme doit définir et mettre en œuvre pour maîtriser au mieux ses activités. Ces 5 composantes de dispositifs sont déclinées pour chacun des 4 objectifs décrits ci-dessus et à tous les niveaux de l'organisation : entité, directions, unités opérationnelles, opérateurs (entités contrôlées)⁴.

1^{ère} composante : un environnement interne favorable à la maîtrise des risques

Il repose notamment sur :

- Une implication des responsables en termes d'intégrité et d'éthique,
- Le pilotage des activités,
- Une organisation appropriée (les différentes instances de gouvernance remplissent pleinement leur rôle),
- Une définition claire des responsabilités et des pouvoirs,
- Des procédures formalisées et diffusées,

⁴ Jean-Charles BECOUR et Henri BOUQUIN, « Audit Opérationnel, Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance », 3^{ème} Edition, Ed, Economica, 2008 P.53, 54.

- La mobilisation des compétences.

2^{ème} composante : une évaluation des risques

Celle-ci comprend deux temps :

- L'identification des risques sur la base d'une analyse des activités, tant au niveau global de l'organisme qu'au niveau détaillé de chacune de ses activités ;
- La hiérarchisation de ces risques en fonction de leur impact en termes d'enjeux pour l'organisme.

3^{ème} composante : des activités de contrôle qui comprennent les dispositifs mis en place pour maîtriser les risques de ne pas atteindre les objectifs fixés :

- Les dispositifs doivent être proportionnés aux enjeux,
- Ils peuvent être transverses à l'organisme, pour faire face à des risques généraux ou propres à une activité,
- Ils sont de natures diverses : mise en place d'une procédure, d'une méthode, action de contrôle mutuel ou de supervision, ... etc.

4^{ème} composante : la maîtrise de l'information et de la communication

Elle recouvre :

- La qualité de l'information (contenu, délais de disponibilité, mise à jour, exactitude, accessibilité) nécessaire au contrôle interne,
- La qualité des systèmes d'information, stratégiques et intégrés aux opérations,
- La définition des règles et modalités de communication interne (implication du secrétaire général en matière de contrôle interne, bonne connaissance du dispositif de contrôle interne par les agents),
- La communication externe (information à l'extérieur de l'organisme sur la mise en œuvre de la démarche de contrôle interne).

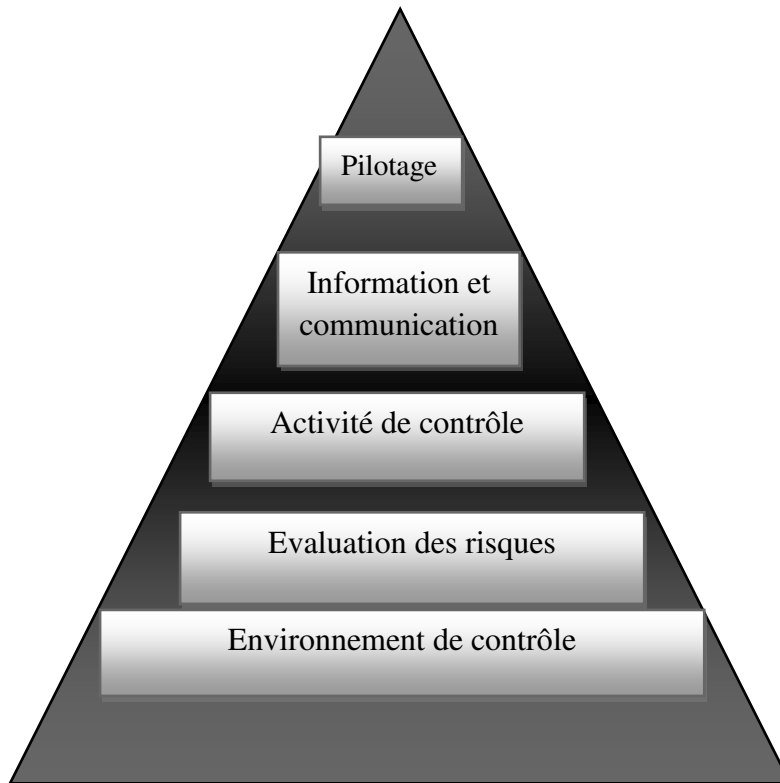
5^{ème} composante : le pilotage du contrôle interne

Il repose sur :

- L'appropriation du contrôle interne par chaque responsable qui doit le conduire à définir, mettre en place, piloter les dispositifs de maîtrise des risques dans son périmètre de responsabilité ;

- Une sensibilisation des responsables à la nature du contrôle interne (maîtrise des activités) et à ce qu'ils doivent faire pour le mettre en œuvre, de façon à permettre cette appropriation ;
- Des processus d'actualisation (mise à jour) permanents des dispositifs de contrôle interne ;
- Des dispositifs d'évaluation (internes continus et externes ponctuels, notamment par l'audit interne).

Figure n°03 : Les cinq composantes du contrôle interne



Source : Chafik Azeba : Contrôle interne, Ed Tanger 23 avril 2009, P16

1- 2 Les conditions de réussite du contrôle interne

Les techniques de contrôle interne varient selon les entreprises ; pour l'analyse de ce dernier on note 4 conditions de réussite⁵.

1-2-1 Adhésion des dirigeants

Il est évident que si les dirigeants ne s'intéressent pas au contrôle interne, alors ce dernier n'a aucune chance d'aboutir aux effets espérés (même s'il est parfaitement conçu sur le papier). En effet, seul l'intérêt de la direction et sa détermination à faire respecter les procédures (par le biais

⁵ Bernard GRAND et Bernard VERDALLE, Op. Cit. P68.

d'incitations ou de sanctions) conduira les subordonnés à respecter les règles. Si les incitations ou les sanctions s'avèrent ne jamais être appliquées, alors les procédures seront transgressées.

1-2-2 Personnel compétent et honnête

En ce qui concerne la compétence, il suffit de se rappeler le principe de Peter ⁶ « tout individu a tendance à s'élever jusqu'à son seuil d'incompétence » pour comprendre qu'au cours de leur carrière, des individus compétents à un poste puissent être nocifs à un autre. La compétence peut être analysée de façon préventive à partir de signaux tels que les diplômes ou expérience professionnelle.

En ce qui concerne l'honnêteté, il est noté qu'indépendamment des mesures préventives citées au-dessus l'organisation est bien démunie. Les organisations ont rarement les moyens de mener à bien des enquêtes approfondies (seules des firmes intéressant la défense nationale y parviennent). Là encore, des signaux tels que l'entretien avec les anciens employeurs, la vérification des curriculum vitae peuvent être d'une aide relative.

L'expérience prouve d'ailleurs que les plus gros sinistres sont provoqués par des employés de confiance qui ont eu un comportement irréprochable pendant de nombreuses années et qui, brusquement, ont fait un pas de travers.

Par ailleurs, l'auditeur peut se référer à certains signes. Une entreprise qui a un fort taux de rotation (turn over) de son personnel, et qui fait un fréquent recours à du personnel intérimaire, ou qui emploie un personnel peu qualifié, fait courir un risque fort à la sécurité de ses actifs⁷.

1-2-3 Définition des fonctions et rôles

Il est important que la structure soit clairement définie. Le « qui fait quoi » ou « qui est responsable de quoi » doit être une connaissance commune de l'ensemble des participants.

Des problèmes culturels peuvent surgir. Les anglo-saxons et notamment les américains travaillent aisément avec la notion de contrat. Une demande expresse des employés est une claire définition de leurs tâches. En France, cela est quelque peu différent. Alain d'Iribarne⁸ montre que les employés français ne cherchent pas à obtenir une claire définition de leur travail. D'une façon générale, ils se forgent eux même leur propre système de responsabilité. Dans un tel système des zones d'ombre peuvent demeurer.

⁶ Laurence J. Peter & Raymond Hull, « le Principe de Peter » 1969.

⁷ Bernard Grand et Bernard Verdalle Op. Cit P.68.

⁸ Alain D'Iribarne, « la logique de l'honneur » Edition du Seuil, Paris, 1989.

C'est pourquoi il est nécessaire d'obtenir une définition préalable des postes et de s'assurer du respect de l'attribution des tâches⁹.

1-2-4 Dispositifs de contrôle :

Un bon contrôle interne est lié à l'existence de procédures. Toutefois ces procédures doivent avoir certaines qualités. Classiquement on en dénombre six.

A- Le principe d'harmonie :

Les procédures doivent correspondre à l'organisation. Elles doivent être adaptées à la structure, elles doivent être légères mais efficaces¹⁰.

Le problème de l'harmonie se pose souvent lors de l'acquisition d'une petite structure (un sous-traitant ou un client par exemple) par un groupe de taille importante. Pour répondre au principe d'universalité, on va doter la petite structure de « procédures groupe ». Il lui sera imposé des reportings lourds et des procédures longues. La petite unité peut être étouffé par cette lourdeur bureaucratique et perdre les avantages concurrentiels qui avaient entraîné son acquisition. Par exemple, du fait des procédures de réapprovisionnement, l'unité ne pourra plus livrer dans les mêmes délais que précédemment et ses clients se transféreront sur une autre organisation plus réactive.

L'harmonie se situe en rapport avec l'organisation mais aussi en rapport avec le stade de développement de l'organisation. Si la firme est en pleine expansion, ou s'il est nécessaire de la restructurer, alors il sera délicat d'entraver les processus par des contrôles lourds. Ce n'est pas lorsque on désire voir les énergies se libérer que l'on met des entraves. De plus, un contrôle est fondé sur une réflexion préalable. En effet, il convient d'avoir un référentiel afin de fixer ce qui est potentiellement favorable et ce qui ne l'est pas. Une expérience passée aide à choisir entre plusieurs procédures possibles. Dans le cadre d'une expansion ou d'une restructuration, les référentiels précédents ne sont plus pertinents et donc le contrôle est bien plus délicat à conduire¹¹.

⁹ Bernard Grand Bernard Verdalle, Op. Cit. P 69.

¹⁰ Idem P.69.

¹¹ Idem P.69.

B - Principe de permanence et d'universalité :

Les procédures doivent être permanentes, c'est-à-dire appliquées tout le long de l'année. De plus elles doivent être universelles, c'est-à-dire qu'elles ne doivent souffrir d'aucune exception. En règle générale, ceci dépend de l'écart organisationnel. Si la firme possède un fort écart, alors les individus auront le temps de suivre les procédures, d'éviter les exceptions. Si, par contre, la firme est dans un période d'expansion ou l'écart se trouve réduit, alors les impératifs de production, de livraison, etc..., impliqueront un relâchement des procédures. C'est dans ces situations que le principe d'universalité sera le plus galvaudé¹².

C- Principe de reconnaissance :

Les procédures doivent être connues et acceptées.

Il est nécessaire de s'assurer que les informations concernant les procédures sont correctement diffusées à l'intérieur de la firme. Souvent, pour des raisons de sécurité, il est utile de modifier périodiquement la procédure. Une procédure doit rester vivante et donc y apporter un changement permettant de la rappeler aux personnels concernés. C'est le cas notamment des codes d'accès. Dans ce cas, il convient de s'assurer que les informations ont été correctement transmises.

D- Le recoupement :

Les procédures doivent être étudiées de façon à assurer des possibilités de recoupement et de contrôle réciproque.

On enregistre et on fait vérifier des données par des personnes différentes. Ce principe a pour conséquence de permettre une mise en évidence rapide des dysfonctionnements (sauf en cas de collusion entre différents salariés).

E- Enregistrement et classement méthodique des faits :

L'organisation administrative doit permettre un enregistrement rapide des opérations. Les documents justificatifs doivent être conservés, archivés avec méthode. Ce classement permet de retrouver les pièces et donc de mener rapidement des actions de contrôle.

¹² Bernard Grand & Bernard Verdalle. Op. Cit. P 70.

F-Séparation des fonctions :

Ce principe est le principe fondamental de l'auditeur. Toute opération effectuée dans l'organisation touche à l'une des quatre fonctions suivantes¹³ :

- La fonction de réalisation de l'objet social : ceci s'adresse aux actes de vente, d'achat, d'embauche, etc.
- La fonction de manipulation des actifs : ceci s'adresse aux opérations de paiement, d'encaissement, de réception ou de livraison de marchandises.
- La fonction d'enregistrement : ceci s'adresse à la comptabilité, la tenue des stocks, etc.
- La fonction de contrôle : cette fonction intéresse les opérations d'inventaire, de rapprochement bancaire, de relance clients, etc.

Ce principe ne permet pas d'éviter les fraudes et les malversations. En effet s'il y a collusion entre deux personnes les fraudes sont toujours possibles. Toutefois, dans les autres cas, ce principe permet de révéler le problème et donc de réagir. Le jeune auditeur travaille beaucoup sur l'analyse de ce principe afin de faire apparaître les forces et les faiblesses du système.

Dans les schémas traditionnels d'organisation, il était facile de contrôler la séparation des tâches. Ceci est beaucoup plus complexe dans les nouveaux systèmes informatisés. Lorsqu'un représentant, en enregistrant une commande, déclenche un processus de production, puis éventuellement un réapprovisionnement en matière première, et enfin l'enregistrement comptable et la facturation aux clients, il est évident que l'analyse du contrôle interne traditionnel perd une grande partie de sa pertinence. Il est alors important de mettre en place des dispositifs de prévention¹⁴.

1-3 L'appréciation du système de contrôle interne par l'auditeur interne

Toute mission d'audit interne débouche sur l'appréciation de la qualité du système de contrôle interne afin de connaître le niveau de maîtrise du fonctionnement de l'entreprise. Cette appréciation du SCI conditionne le programme de travail de l'auditeur : l'étendue des contrôles, la profondeur des contrôles, le budget temps.

Il est à noter que l'estimation du système de contrôle interne était dans les premiers temps approximatif. L'évolution de l'environnement qui est devenu de plus en plus hostile ainsi que la complexité croissante des entreprises ont conduit les auditeurs internes à se méfier de leurs

¹³ Bernard Grand & Bernard Verdalle. Op. Cit. P 72.

¹⁴ Idem P.73.

intuitions et de leurs conclusions précipitées. C'est la raison pour laquelle les méthodes d'appréciation du SCI ont vu le jour.

Les méthodes d'appréciation du système de contrôle interne prennent deux formes¹⁵ :

1. Des méthodes subjectives
2. Des méthodes objectives

1-3-1 Les méthodes subjectives

L'appréciation du SCI par les méthodes subjectives permet de porter un jugement approximatif et global : contrôle interne adapté ; contrôle interne insuffisant, contrôle interne avec lacunes graves. Cette appréciation porte sur l'ensemble de la mission. Elle est donnée dès la fin de la seconde phase (la phase de réalisation). En fait, elle se fait à partir de l'importance des constats figurant sur les FRAP, elle ne peut résulter de l'opinion d'un seul mais doit résulter d'une concertation entre auditeurs. Il est à noter que les audités peuvent prendre part dans cette concertation si un climat de coopération a pu être créé.

Comme il a été signalé précédemment cette méthode se caractérise par sa globalité, c'est à dire elle couvre l'ensemble des piliers du système de contrôle interne à savoir : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication ainsi que le pilotage. Cette méthode subjective donne lieu à une cotation pour chaque composante du SCI ainsi que les dispositifs spécifiques du SCI (les activités de contrôle) : 1 à 5 ou 1 à 10 et cela sera disposé dans un tableau de ce type :

Tableau n° :06 : Les méthodes subjectives d'appréciation du contrôle interne :

Missions	Contrôle interne de l'entité				Contrôle interne de l'activité					
	Pilotage	Envir.de controle.	Com.	Ev Risques	Object -ifs	Moye -ns	S. I	Procé- dures	Organi- sation	Super- vision
1										
2										
3										
4										

¹⁵ RENARD Jacques, « Théorie et Pratique de L'audit Interne », OP. Cit.P302.

5										
—										
Totaux										

Source : Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit., p 302.

Une fois le tableau rempli, l'auditeur interne totalise chaque colonne pour obtenir un chiffre représentant chaque dispositif et sur lequel l'auditeur peut émettre ses recommandations appropriées. Le cumul de recommandations issues de chaque mission confiée à l'auditeur interne va permettre non seulement à renforcer l'efficacité et l'efficience du SCI mais également à améliorer la performance de l'entreprise qui se répercute à son tour sur l'image de l'entreprise à l'égard des parties prenantes externes.

1-3-2 Les méthodes objectives :

Cette méthode est plus précise que celle de la subjectivité du fait qu'elle permet de limiter au maximum le champ d'application sans pour autant d'interférer un jugement personnel. Ce qui singularise également cette méthode objective à celle subjective, est que le mode de calcul est identique, quel que soit l'auditeur, quel que soit le moment et quel que soit le domaine audité.

1-3-2-1 La conception de la méthode objective :

Le cadre de chaque mission d'audit interne, l'auditeur scinde l'activité, la fonction ou le processus en opérations élémentaires afin de faciliter la tâche d'identification et d'analyse des risques. Ces éléments élémentaires feront l'objet d'une cotation comme suit : pour chacune de ces opérations l'auditeur imagine la situation la plus parfaite rencontrée et il met en face la cotation un, puis à l'inverse l'auditeur imagine la pire des situations possibles et il met en face la cotation 5 ou 10 ou 50 ... qui seront, elle aussi pondérées. Entre ces deux extrêmes, on retrouvera des situations intermédiaires.

Cette opération va se répéter pour toutes les opérations de l'activité de telle sorte qu'à la fin du processus, l'activité en question sera dotée d'un chiffre égal au cumul des risques maximums possibles.

Cette appréciation chiffrée est fondée sur deux formes de pondération, la première est la micro pondération, la seconde est la macro pondération qui vont permettre de mesurer les évolutions et de faire les comparaisons.

1-3-2-2 Les pondérations

Il nous s'avère opportun d'expliciter les deux types de pondération.

A- La micro- pondération

La micro pondération part du découpage du tableau de risques et suivant la même démarche que précédemment, l'auditeur discerne les opérations comportant les moins grands risques et les opérations comportant les plus grands risques. Par la suite, il définit entre elles un rapport de risques : 1 à 2 ou 1 à 5 ou 1 à 10.... Les chiffres d'appréciation de ces deux opérations seront pondérés en conséquence. Entre ces deux extrêmes il positionnera alors les situations intermédiaires. Mais pour que l'outil soit totalement utilisable, il faut se livrer à une seconde pondération : la macro pondération.

B- La macro- pondération

La macro pondération permet d'étendre l'évaluation à l'entité toute entière tout en s'appuyant sur le plan d'audit. Pour ce faire, l'auditeur reprend la liste de toutes les activités figurant sur le plan d'audit avec leurs niveaux de risque, ensuite l'auditeur suivra la même démarche de celle de la micro pondération afin de totaliser les risques maximums possibles de chaque activité en sorte que¹⁶ :

- Chacune pèsera de son poids relatif exact pour l'appréciation du contrôle interne de l'entité ;
- On sera mieux à même de mesurer l'importance relative des progrès ou des dégradations dans tel ou tel secteur.

Bien évidemment, tous ces calculs et ultérieurement les tableaux¹⁷ :

- De comparaison entre le RMP et la réalité ;
- De comparaison entre plusieurs activités ;
- De mesure de l'évolution de la qualité du contrôle interne pour une même activité ;
- De mesure de l'évolution globale de la qualité du contrôle interne pour l'organisation.

Sont gérés par un logiciel et traités sur micro-ordinateur. Avec cette méthode, la mission d'audit interne tend à être scientifique (pour ne pas dire une science exacte).

¹⁶ RENARD Jacques, « Théorie et Pratique de L'audit Interne », op.cit., P308.

¹⁷ Idem

En fait, jusqu' à nos jours, la majorité des auditeurs utilisent la méthode subjective du fait qu'elle est aisée et prompte à effectuer, mais son appréciation sur la qualité du système de contrôle interne demeure globale.

Il existe d'autres appréciations du contrôle interne telle que : le self-audit et l'autoévaluation.

➤ **Le self-audit**

Il s'agit de l'audit que l'on fait soi-même. Il concerne en premier lieu les petites organisations qui n'ont pas les capacités, ni les moyens d'avoir un service d'audit interne. C'est dans cette optique que se sont développés « des guides de self audit », sous forme de check-lists sur le contrôle interne¹⁸, permettant de poser les bonnes questions afin de savoir si les opérations menées sont « sous contrôle ».

Toutefois, lorsqu'il s'agit de grandes organisations, le self audit constitue une sorte de préaudit, qui va préparer le travail des auditeurs internes. Il permettra en outre de développer, au sein de l'organisation la culture de contrôle interne. Il apparait comme un moyen pédagogique, responsabilisant les opérationnels et aidant à une surveillance permanente des risques et de leurs conséquences éventuelles.

➤ **L'auto-évaluation**

L'auto-évaluation a fait l'objet d'une attention accrue dans la profession d'audit interne, ces dernières années, Il s'agit d'une démarche collective et qui part d'un double constat¹⁹ :

- Le contrôle interne d'une activité ne concerne pas exclusivement le responsable de cette activité. Ainsi, la mauvaise maîtrise des opérations d'une activité peut en affecter une autre ;
- Le responsable tout seul ne peut tout voir, la présence d'un collaborateur peut aider le responsable direct à déceler des anomalies qui lui sont imperceptibles.

De ce fait, l'auto-évaluation permet de réduire les coûts du contrôle.

La démarche d'auto-évaluation s'effectue traditionnellement en trois étapes :

¹⁸Crammond, Bradley R BR ; Parker, Anna V AV ; Brooks, Megan M ; Skiba, Marina M ; McNeil, John J JJ, " Self-audit as part of a research governance framework for health research, Australia, 2011.

¹⁹Jaques Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit., p 313.

- L'élaboration du questionnaire, il peut être élaboré par l'intéressé, ou bien avec l'aide de quelques collègues en encore avec l'assistance de l'auditeur interne ;
- Réunion en conclave de l'intéressé et des personnes concernées par le fonctionnement de l'unité ;
- L'élaboration en commun d'un plan d'action permettant de mettre en œuvre les actions retenues.

Section n°02 : la démarche d'évaluation de contrôle interne

2-1 Appréciation des préalables à la mission

Tous les dispositifs de contrôle interne, par définition en nombre infini, peuvent être regroupés en six familles, ce regroupement permet de mieux définir les règles qui doivent présider à leur mise en place.

Mais ce ne peut être réalisé que s'il est satisfait à trois préalables²⁰ :

1-définition de la mission

On doit, à chaque échelon hiérarchique, en définir avec précision la mission, ce qui implique :

- En connaître le « quoi » : quel est le contenu de la mission ?
- En connaître le « pourquoi » : quelle est la finalité ?
- En connaître le « où » : quel est son champ d'application ?

Selon les réponses à ces questions, les dispositifs de contrôle interne à mettre en place ne seront pas les mêmes.

Ces réponses devront être validées avec la hiérarchie et figurer dans la description de poste.

2- les facteurs de réussite

Le responsable d'une mission doit connaître les facteurs de réussite indispensables pour la mener à bien. Ceux-ci ont cette particularité qu'ils ne peuvent être mis en œuvre que par lui, personne d'autre ne s'en préoccupera : connaissances à acquérir, moyens jugés nécessaires par l'intéressé, compétences à exiger...on attend ses propositions.

3- les règles à respecter

²⁰ RENARD Jacques « comprendre Et Mettre En Œuvre le Contrôle Interne », Edition Eyrolles, P.117.

Le contrôle interne se devant de respecter les règles internes ou externes, encore faut-il les connaître. Chaque responsable doit donc, avant d'entreprendre une réflexion sur le contrôle interne, s'assurer qu'il connaît parfaitement les réglementations qui devront être prises en compte

2- 2 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 ;

2- 2- 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 spécifiques²¹.

b- La formalisation : les organigrammes et les descriptifs littéraires

²¹ PIGE Benoit. « Audit et Contrôle Interne ». 2^{ème} Ed, Edition management & société (EMS), Paris, 2001.P.82.

La compréhension des systèmes utilise en premier lieu les procédures écrites de l'entité auditée 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 »²² est utilisée en pratique par les auditeurs. Cette technique constitue un langage commun pour les auditeurs²³.

2-2-2 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 CI²⁴.

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 secondaires 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 différentes moyens de et grâce aux différentes procédures.

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

²² Flow chart : diagramme de circulation.

²³ THIRY-DUBUISSON, Stéphanie. L'audit. Paris : Edition La Découverte, 2004, p .57.

²⁴ PIGE Benoit, Op.cit., p .83.

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'organisation²⁵

2-2-3 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 conformité²⁶:

-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.

²⁵ IFACI. Les Outils de l'audit Interne : 40 fiches pour conduire une mission d'audit. Paris : édition Eyrolles, 2013, p.66.

²⁶ 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 matériels 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 CI²⁷.

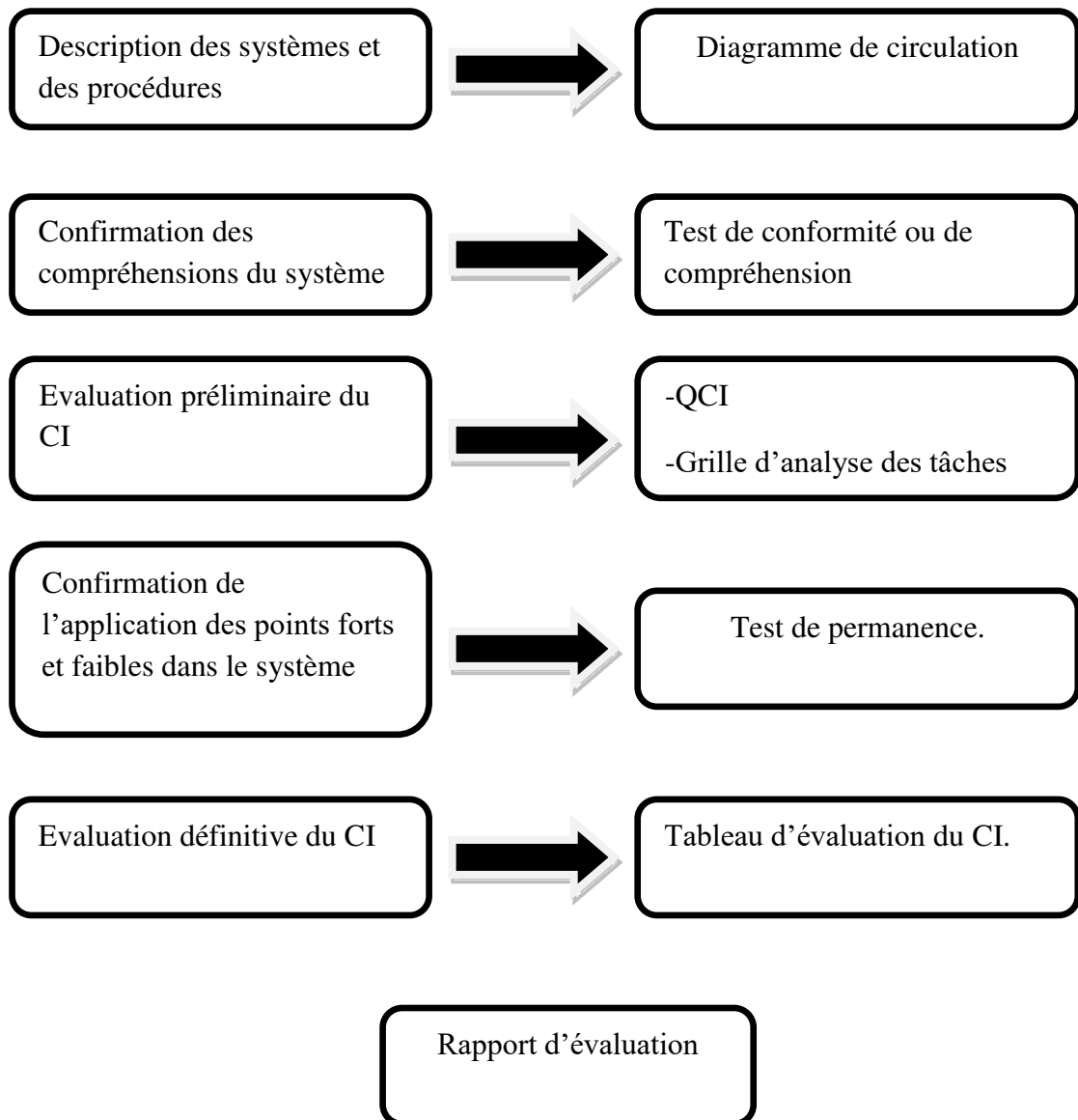
2-2-4 Rapport d'évaluation (conclusion)

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.

Figure n° 04 : Evaluation du contrôle interne



²⁷ PIGE, B. C. et al., p. 10



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 risques²⁸. Dans ce qui suit nous tenterons de présenter la notion du risque au niveau du contrôle interne.

2-3 Le pilotage du contrôle interne par l'auditeur interne

Le système de contrôle interne étant conçu afin de permettre à l'entreprise d'avoir une assurance raisonnable que ses objectifs vont être atteints. Au fil du temps, plusieurs changements peuvent affecter ce système de contrôle interne, à cet effet, l'entreprise doit mettre à jour son système de contrôle interne tout en s'appuyant sur les recommandations et les conseils proposés par les auditeurs internes²⁹.

L'audit interne représente un outil de pilotage du système de contrôle interne³⁰, qui a pour fonction principale l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne, cette évaluation peut être exécutée dans le cadre d'une démarche planifiée du processus de pilotage ou sur demande spécifique de la direction ou du conseil d'administration³¹. La demande peut intervenir suite à la découverte d'une anomalie ou d'un problème de contrôle devant faire l'objet de plus d'investigations. En outre, la relation qui lie l'audit interne au système de contrôle interne réside dans le fait qu'une fonction d'audit interne performante permet de rendre le système du contrôle interne de plus en plus efficace et efficient. Cela est confirmé par la norme de fonctionnement (2120) sur le contrôle stipule que « L'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle interne approprié en évaluant son efficacité et son efficacité et en encourageant son amélioration continue ».

Tel qu'il est mentionné ci-dessus, la fonction d'audit interne doit élaborer et exécuter son plan d'audit en concordance avec la démarche de pilotage fixée par la direction. Les conclusions et les recommandations de l'audit interne peuvent servir de base pour l'identification et la correction des anomalies et défaillances du système de contrôle ainsi que l'évaluation des risques liés aux objectifs de l'organisation.

²⁸ KHELASSI Reda, « L'audit Interne : Audit Opérationnel : Techniques, Méthodologie, Contrôle Interne », 2^{ème} éditions Houma, Alger, 2007, p 77.

²⁹ CHEKROUN Meriem, thèse doctorat LMD, « Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne » : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, Tlemcen, 2013, p 195.

³⁰ Abderraouf YAICH, « Le pilotage du système de contrôle interne : démarche, outils et rôle de l'expert-comptable ».PDF, Université de Sfax, P.82.

³¹ Ibid.

Toutefois, les recommandations et conseils de l'audit interne doivent prendre en considération le rapport coût-avantage pour pouvoir être retenus. A. YAICH affirme que : l'utilisation du travail de l'audit interne est un outil important de pilotage du contrôle interne. Néanmoins, plus que tout autre responsable, l'auditeur interne doit garder constamment présent à l'esprit de soumettre ses recommandations à l'examen du rapport coût-avantage. En effet, pour être pertinentes, les recommandations des auditeurs internes doivent apporter la preuve de leur efficacité économique³².

En effet, les auditeurs internes doivent s'assurer que le système du contrôle interne constitue un vecteur essentiel d'amélioration de la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs (efficacité) et qu'il est conçu avec moindre coût (efficience).

Section n°03 : Déroulement d'une mission d'audit interne

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

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

Par ailleurs, trois phases jalonnent le déroulement d'une mission d'audit interne, à savoir : une phase d'étude, de vérification et de conclusion³³.

3-1-La phase d'étude

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

³² A. YAICH, op cit, p 86.87.

³³ Ces différentes phases correspondent aux normes 2200 (planification de la mission), 2300 (accomplissement) 2400 (communication des résultats) et 2500 (surveillance des activités de progrès), respectivement.

3-1-1 Initialisation de la mission

C'est à partir du plan d'audit³⁴ ou des demandes ponctuelles d'audit que l'initialisation de la mission d'audit s'effectue. Ensuite le directeur du service de l'audit interne doit recueillir les informations nécessaires concernant les entités à auditer pour rédiger, par la suite, un ordre de mission. Ce dernier est un document qui formalise le mandat donné par la direction générale au service d'audit et doit contenir une brève description de la mission.

3-1-2 Préparation de la mission

Les auditeurs étudient les documents récupérés³⁵ auprès des audités et les synthétisent dans le but d'estimer le coût de la mission et d'identifier les processus où se situent les risques, c'est-à-dire de construire une base pour élaborer un référentiel de l'activité à auditer appelé le tableau des risques. Ce dernier contient la décomposition de l'entité à auditer en objets auditables et la présentation pour chacun des objectifs du contrôle interne, des risques ainsi que les bonnes pratiques de contrôle devant être présentes.

3-1-3 Lancement de la mission sur site

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

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

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

³⁴ Il consiste en une description des activités qui composent une mission d'audit (date de début et de fin, l'équipe d'audit ainsi que l'entité à auditer, etc.) tandis que le programme d'audit est la planification annuelle des audits à effectuer issue des demandes des responsables, propositions du service d'audit et souhaits de la direction générale.

³⁵ Ces documents fournissent des informations sur l'environnement du secteur de l'entreprise, l'organisation de l'entité à auditer, le volume et types des transactions réalisées ainsi que l'analyse économique et financière et son évolution.

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

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

3-2 La phase des vérifications

Durant cette phase de vérification l'équipe d'audit réalise l'ensemble des travaux de contrôles prévus au programme de vérifications par le biais des techniques d'audit mises à leur disposition. Afin de conserver la traçabilité des contrôles réalisés, ils formalisent tous ces travaux dans divers documents :

3-2-1 Les « papiers de travail »

Sont la matière première que l'auditeur produit pour :

- Documenter et consigner chacune de ses constatations et conclusions, compiler les faits et réflexions ayant valeur de preuve et d'argument ;
- Constituer une base commune en vue d'un travail d'échange, d'enrichissement de réflexion et d'émulation entre les membres de l'équipe³⁶.

L'auditeur produit des papiers de travail à tout instant, depuis le moment où il prépare sa mission jusqu'à son rapport. Il est établi pour matérialiser la production et la progression de la mission, recueillir des informations qu'il obtient, identifier et documenter les faiblesses qu'il relève, aider la progression ordonnée de sa mission, étayer le rapport et valider ses conclusions et recommandations

3-2-2 Les « feuilles de couvertures »

C'est un document qui est établi en deux temps, décrit les modalités de mise en œuvre d'une tâche définie dans le programme de vérification, puis met en évidence les résultats obtenus et les conclusions qui en ont été tirées ainsi que les modifications éventuelles.

³⁶ IFACI., La conduite d'une mission d'audit interne, éditions DUNOD, Paris, 1998, P 161.

Les feuilles de couverture apportent des gains de temps et de productivité, elles réduisent l'étendue du travail en permettant au chef de mission et aux responsables d'audit de comprendre l'action menée, d'interpréter ses résultats et d'apprécier ses conclusions sans qu'il ait besoin d'aller aux papiers de travail détaillés³⁷.

3-2-3 La feuille de révélation et d'analyse du problème (FRAP)

C'est le papier de travail synthétique par lequel l'auditeur présente et documente chaque risque ou dysfonctionnement, conclut chaque section de travail terrain et communique avec l'audité concerné³⁸. Elle permet de :

- Faciliter la communication avec les audités ;
- Permettre à maîtriser la progression du travail terrain et à gérer la mission car elle permet de - suivre pas à pas le programme de vérification ;
- Faciliter la synthèse et accélérer la rédaction du rapport (ossature du rapport) ;
- Contribuer à la qualité du contrôle interne de l'audit interne³⁹.

La méthodologie employée consiste à étudier le fonctionnement réel des opérations ; repérer les constats significatifs, déterminer leurs causes, démontrer les conséquences et proposer des moyens d'amélioration.

Ces fiches sont présentées aux principaux responsables concernés afin d'enregistrer leurs réactions et discuter des principales recommandations que les auditeurs seront amenés à faire dans le rapport d'audit. Enfin, tous les documents utilisés lors de la conduite des vérifications constituent le dossier d'audit qui rassemble tous les éléments d'entrée de la phase des conclusions.

3-3 La phase des conclusions :

Une fois le dossier d'audit élaboré, la mission atteint sa phase des conclusions qui consiste dans un premier temps en la rédaction des conclusions à travers la construction de l'ossature du rapport d'audit qui va servir de support pour le compte rendu oral sur site et de base pour l'établissement du projet de rapport. Une fois validés par le chef de mission, il est communiqué aux audités en préparation de la réunion de validation. Suites à cette réunion, les auditeurs établissent le rapport

³⁷ IFACI (1998), Op.cit., P 89-93.

³⁸ IFACI (1998), op.cit., P 95.

³⁹ CHEKROUN Meriem (2013).Op.,Cit.P 80.

d'audit final et dans un deuxième temps de permettre le suivi de la mise en œuvre des recommandations⁴⁰.

3-3-1 L'ossature du rapport

L'ossature du rapport (OR) est un petit travail qui sort d'une réunion de synthèse entre les auditeurs, il est élaboré à partir des « problèmes » figurant sur les FRAP et des conclusions figurant sur les feuilles de couverture pour les points satisfaisants et l'enchaînement des messages que l'auditeur veut livrer lors des présentations et dans le rapport concluant la mission. En effet, l'ossature du rapport peut être considérée comme étant un support sur lequel s'appuie l'auditeur pour élaborer son rapport final. Il permet également de faciliter le compte rendu final au site⁴¹.

3-3-2 Le compte rendu oral sur site

Le compte rendu oral sur site est une présentation orale faite par le chef de mission au principal responsable de l'entité auditée, des observations des plus importantes sa fin de faire part de ses conclusions sous peine de les valider. Il est effectué à la fin du travail sur terrain⁴².

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

A la fin de chaque mission, l'audit rédige un « projet de rapport » formalisant ses constats et recommandations. Il constitue un relevé des lacunes, des dysfonctionnements constatés au cours de la mission, évalués et hiérarchisés en fonction du degré de gravité des conséquences qu'ils induisent.

Ces niveaux de gravité sont mesurés à partir d'éléments recueillis lors des tests réalisés au cours des investigations ; à défaut, la gravité peut être estimée en fonction des enjeux sur lesquels portent les faiblesses qui ont été identifiés et quantifiés pendant la phase d'étude.

Le projet de rapport est diffusé aux responsables concernés par le champ de l'audit, dans les meilleurs délais leur permettant d'en prendre connaissance avant la réunion de validation⁴³.

⁴⁰ Pierre SCHICK, Jacques VERA, Olivier BOURROUILH PAREGE (2014), « Audit interne et référentiels des risques ». Éditions Dunod, Paris, 2010. P83.

⁴¹ CHEKROUN Meriem (2014). Op.cit, P81.

⁴² IFACI). Op.cit., P115 (1998).

⁴³ SCHICK Pierre, Jacques VERA, Olivier BOURROUILH PAREGE (2014)., Op.cit, P144.

3-3-4 La réunion de validation

Une réunion de validation est tenue entre audités et auditeurs. Cette réunion a pour objet de recueillir l'avis des audités sur les constats, raisonnements et conclusions de façon à rendre le rapport incontestable.

Il est prévu en introduction à cette réunion de rappeler les objectifs couverts par l'audit, les personnes rencontrées et sites audités puis d'identifier pour information les points jugés sous contrôles relèves à l'issue de l'analyse des risques ou à l'issue des travaux de vérification.

Ces points « forts » seront soulignés dans la note de synthèse présente au sein du rapport définitif.

Dans le cas d'un désaccord persistant sur la formulation d'un problème ou de la pertinence d'une recommandation, les commentaires écrits des responsables audités confirmés par leur hiérarchie sont annexés au cahier de recommandation.

La réunion de validation vaut accord pour le rapport définitif. La position des audités est enregistrée. Au terme de la réunion de validation, il n'y a plus lieux de commenter mais d'agir⁴⁴.

3-3-5 Le rapport définitif

Suites à cette réunion, les auditeurs établissent le rapport d'audit final.

C'est un rapport qui se compose d'une part d'une synthèse de trois pages maximum destinée à être lue par les dirigeants, et d'autres part des fiches examinées lors de la réunion de validation et d'une liste des recommandations classées par destinataire précisant la position des audités et constituant de fait leur première réponse à l'audit.

Un rapport d'audit analyse une situation, mais met l'accent sur les dysfonctionnements, pour faire développer les actions de progrès, sans omettre d'évoquer les points forts.

Il contient des recommandations, qui sont des améliorations proposées au responsable habilité à mener l'action et qui est en charge de développer et mettre en place une solution au problème soulevé : celle qui a été proposée où une meilleure⁴⁵.

⁴⁴ Idem. P.145.

⁴⁵ SCHICK Pierre, Jacques VERA, Olivier BOURROUILH-PAREGE (2014)., Op.Cit., P138.

3-3-6 Le suivi de la mission

A des échéances bien précises après la fin de la mission (par exemple 3 mois, 9 mois, 1 an), le service d'audit a en charge le suivi de la mise en œuvre des plans d'actions afin de « boucler la boucle » et de remplir complètement et véritablement sa mission.

Ce suivi peut prendre diverses formes (d'un simple déclaratif de la part des audités jusqu'à des missions d'audit de suivi de courte durée sur le terrain), il fait l'objet d'une transcription sur un « état des actions de progrès ».

Ce dernier permet à l'audit d'obtenir les plans d'action des audités, les évaluer et assurer la direction que le problème cessera quand les actions seront en place, suivre leurs mises en place directement ou indirectement et à l'achèvement de la mise en œuvre des plans d'actions, l'état final des progrès est communiqué au commanditaire de la mission⁴⁶.

Nous pouvons conclure que la mission d'audit est une fonction temporaire et déterminée et que l'auditeur interne doit l'accomplir à l'attention de la direction générale de manière efficace. Elle exige de l'auditeur interne un bagage de connaissances et de techniques et surtout la mise en œuvre d'une organisation humaine et matérielle qui lui permettront l'amélioration des systèmes et la vérification des processus internes et lui garantissant la pertinence de ses conclusions.

⁴⁶ Idem.P.83.

Conclusion :

Le contrôle interne est considéré de plus en plus comme étant le socle sur lequel s'appuie l'entreprise pour assurer d'un côté l'efficacité et l'efficience des opérations, la qualité des informations et le respect des lois, règlements et ses politiques, de l'autre côté, prévenir et maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs. De ce fait, le contrôle interne englobe toutes les variantes de sécurité qui existent au sein de l'entreprise afin de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs.

C'est à partir de la notion du contrôle interne que se définit la fonction d'audit interne dont la finalité est l'amélioration constante des contrôles internes. Ces derniers constituent donc la matière sur laquelle va travailler l'auditeur interne.

Etant donné que le système de contrôle interne est limité par des facteurs, les auditeurs internes doivent combler ses limites tout en identifiant les faiblesses résidant dans sa conception ou lors de sa mise en œuvre.

En fait, évaluer le contrôle interne revient à évaluer ses composants à savoir : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle et le pilotage (selon le référentiel COSO). Les auditeurs internes s'inscrivent dans le cadre du pilotage. Ainsi, ils ont la possibilité d'effectuer des évaluations qu'elles soient permanentes ou ponctuelles sur les autres éléments de contrôle interne.

Les contrôles à réaliser par l'auditeur interne visent à s'assurer que toutes les opérations de l'entreprise sont maîtrisées et que l'entreprise est gérée efficacement et dans la transparence... En effet, l'audit interne est un maillon essentiel dans la performance de l'entreprise.

Introduction :

Ce chapitre porte sur une étude comparative de deux (02) missions d'audit interne au sein de deux entreprises industrielles.

Cette étude consiste en une analyse du déroulement d'une mission d'audit interne des processus achat à l'importation au sein d'Electro- Industrie d'Azazga et achat de matières premières au sein de Pâturage d'Algérie de Tizi-Ouzou.

Le matériau (document, outil et démarche) il nous a été mis à notre disposition pour analyse et étude , par les responsables des deux entreprise à l'issue des missions d'audit effectuées par des auditeurs externe à celles-ci pour les analyser et interpréter suivant la démarche méthodologique présentée en introduction.

L'objectif de cette étude, dans un premier temps, est la présentation concrète d'une démarche d'audit interne au niveau de deux entreprises, dans un second temps, l'accent est mis sur les contraintes et carences afférentes suivant la mobilisation des critères d'évaluation. Enfin les recommandations seront proposées dans un souci d'amélioration de la performance suivant notre problématique de départ.

Pour cela , nous avons structuré ce chapitre en trois (03) sections :

Les deux(02) premières sections sont consacrées pour une brève présentation des deux entreprises par le biais de leurs organigrammes et leurs différents processus d'achat, ainsi que la démarche d'audit interne effectuée. La troisième section porte sur l'étude comparative des missions d'audit interne, qui nous a permet d'analyser les différentes contraintes relevées lors de la mission, afin de proposer des solutions et recommandations pour améliorer l'activité d'audit interne au sein des entités cela dans le but de rendre l'entreprise performante.

Section 01 : Mission d'audit interne au sein de l'Electro-Industrie d'Azazga

1-1 Présentation de l'Electro-industrie :

Electro-Industrie d'Azazga est une entreprise publique de production de matériels électrique industrielle qui opère en Algérie depuis 1980, situé sur la route nationale n°12 a 8km du centre-ville d'Azazga.

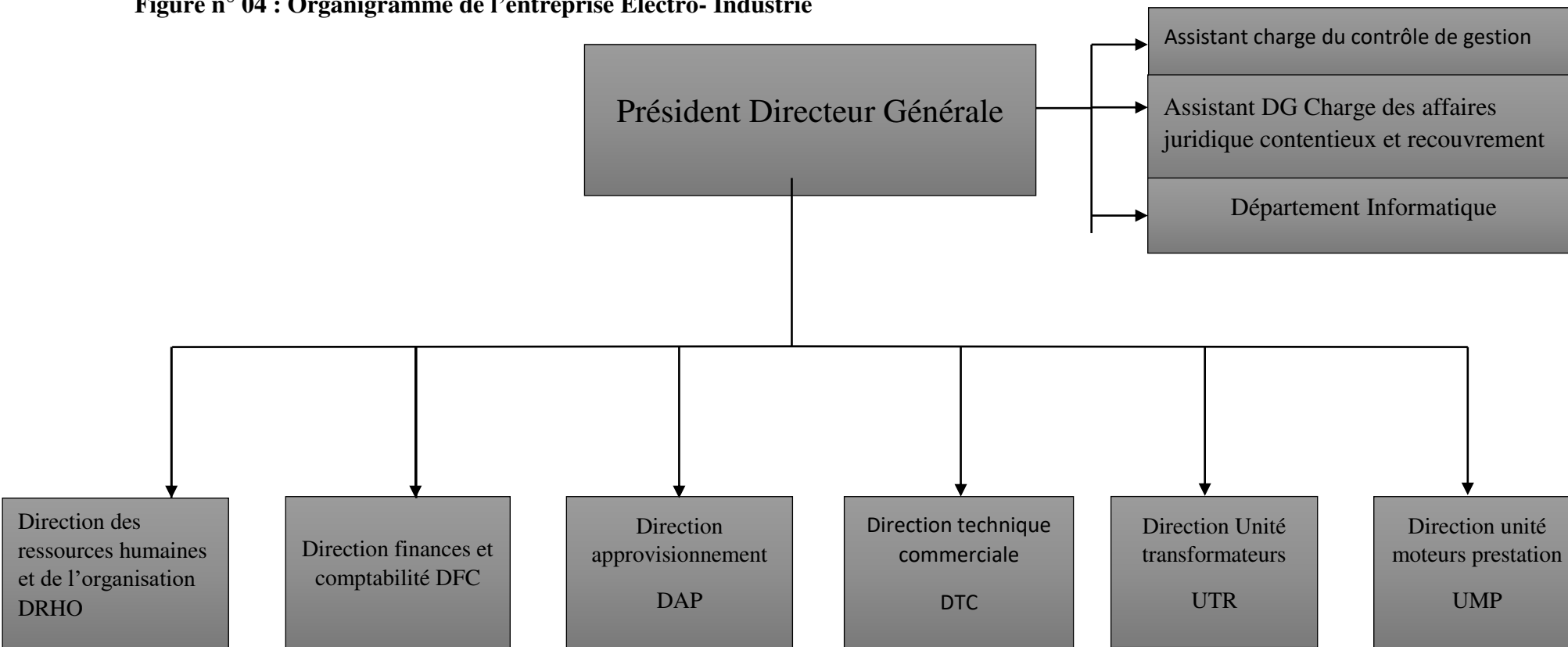
Chapitre III : Etude comparative de deux missions d'audit interne au sein de l'entreprise Electro-Industrie d'Azazga et Pâturage d'Algérie Tizi-Ouzou

Electro- Industrie est une entreprise économique au statut de société par action (SPA), dotée d'un capital social de 4 750 000 000 DA détenue par le groupe ELEC EL DJAZAIR pour le compte de l'Etat. Son activité principale consiste en la production et commercialisation de transformateurs et moteurs électrique.

1-2 L'organisation de l'entreprise :

Le complexe Electro-industrie comporte une direction générale hiérarchisé en sept (7) sous directions :

Figure n° 04 : Organigramme de l'entreprise Electro- Industrie

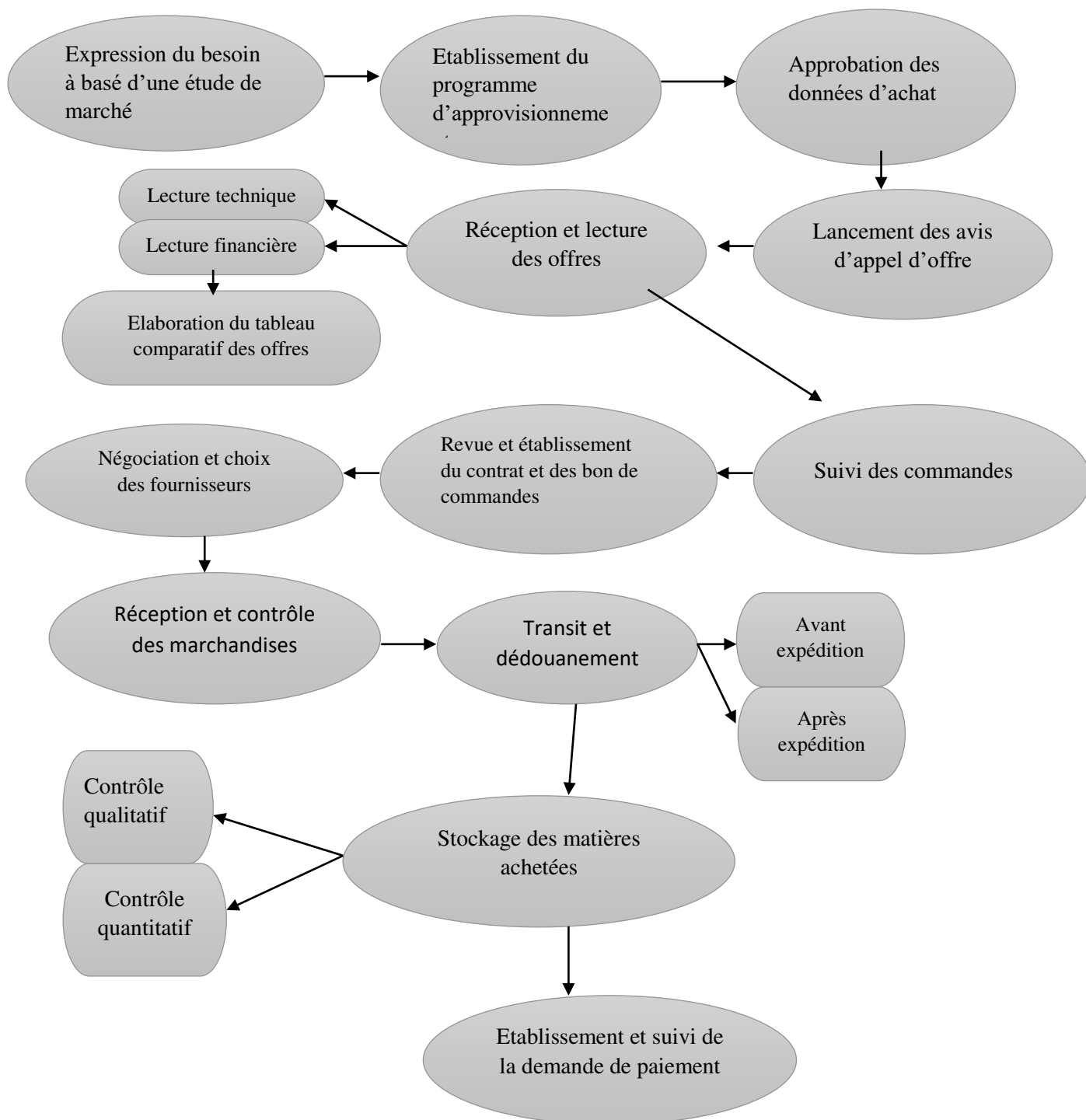


Source : document interne de l'ENEL

1-3 La procédure d'achat au sein de l'Electro-Industrie

Le schéma suivant montre les différentes étapes d'achat au sein de l'entreprise Electro- Industrie.

Figure n° 05 : la procédure d'achat à l'importation au sein de l'Electro-Industrie



Source : Réalisée par nous même d'après les documents de l'ENEL

1-4 La démarche d'audit interne au sein de l'Electro Industrie

Après avoir reçu l'ordre de mission de la part de la direction générale de l'Electro-industrie dans le service achat à l'importation. Sachant que cette dernière ne dispose pas d'un service d'audit. Pour cela la mission d'audit va se dérouler en 3 phases : la phase de préparation, la phase de réalisation et la phase de conclusion.

1-4-1 la phase de préparation (étude) :

A la réception de l'ordre de mission les membres d'audit interne au sein de l'Electro industrie se lance dans la première phase (la phase d'étude) ; cette dernière consiste à la prise de connaissance et d'information sur la fonction achat à l'importation en utilisant :

- Un questionnaire de prise de connaissance
- Un tableau de risque processus achat¹ (suivi d'analyse)
- Un plan d'audit et un programme de vérification² (suivi d'analyse)

1-4-2 la phase de réalisation :

Durant cette phase, les membres d'audit interne réalisent les étapes suivantes

- La tenue de la réunion d'ouverture afin de présenter le plan et le programme de vérification ainsi le rappel des objectifs de la mission ;
- La réalisation des travaux d'audit à base :
 - Des questionnaires de contrôle interne relatifs au respect de procédure d'achat et de stockage.
 - La grille de séparation des taches.
 - Et le diagramme de circulation des documents³. (Suivi d'analyse)

¹ Annexe n°01

² Annexe n°02

³ Annexe n°03

1-4-3 la phase de conclusion (finale)

Les membres d'audit interne effectuent un compte rendu final sous forme de constat ensuite établir sur rapport d'audit⁴ dans une réunion clôturé organisé. Dont l'objectif a dénoncé les points forts et les points faibles⁵.

1-5 Déroulement de la mission d'audit interne, résultats et interprétations

1-5-1 Questionnaire de prise de connaissance

Questions	Réponses
Donnée organisationnelles :	
1) Quel est le nombre de service composant la direction approvisionnement ?	1) Il y a trois services (qu'on a déjà vu lors de la présentation de l'organisme, ainsi que leurs taches).
2) Quelle est la position de la direction approvisionnement dans l'entreprise ?	2) Elle occupe un poste clé du moment ou la ventes dépendent de la fabrication et la fabrication dépendent de la disponibilité des matières.
3) Disposer-vous d'un organigramme de la direction approvisionnement, est-il mis à jour ? quand et pour quoi ?	3) Oui, nous disposons d'un organigramme, et il est mis à jour lors de recrutement ou de création de nouveau service.
4) Avez-vous un manuel de procédure pour les achats à l'importation ?	4) Oui, mais il n'est pas formalisé par écrit
5) Les besoins en formation, sont-ils déterminés régulièrement ?	5) Non.
Données quantitatives :	
1) Fait-on le choix des fournisseurs selon des critères prédéterminés ?	1) Le rapport qualité/cout et délais
2) Quel est le montant des achats à l'importation ?	2) 2605971.00KDA. Il présente 36% du CA Par canal bancaire, remise documentaire à 60jours.
3) Quel est le nombre de fournisseurs avec lesquels vous traiter cette	3) 3.

⁴ Annexe n°04

⁵ Annexe n°05

Chapitre III : Etude comparative de deux missions d'audit interne au sein de l'entreprise Electro-Industrie d'Azazga et Pâturage d'Algérie Tizi-Ouzou

année ?	
4) Quel est le nombre de bon de commande à nos jours ?	4) 86.
5) Quel est le nombre de bon de réception pour la même période ?	5)86.
6) Quel est le nombre de factures reçues pour la même période ?	6)86.
7) Le stock minimum est-il disposer par l'entreprise ?	7) Oui.
8) Quel est le délai de paiement des fournisseurs ?	8)60 Jours.
9) Quel sont les avantages fiscaux dont vous disposez ?	9) On a des rééducations d'impôts, et des droits de douanes.
10) Droits de douane soit-il payé ou exonérés ?	10) Ils sont payés sauf pour certaines marchandises qui sont exonérées.
11) L'entreprise est-elle certifier ?	11) Elle est certifiée selon ISO 9001 et elle prépare la certification d'ISO 14000.

Source : réalisée par les membres d'audit

Analyse :

De ce questionnaire réalisé avec le responsable des achats à l'importation nous constatons que :

- Ce service est bien réglementé en interne, en possédant des organigrammes
- Une sélection de fournisseurs qui faite aux meilleurs rapports qualité/cout/délai ;

Chapitre III : Etude comparative de deux missions d'audit interne au sein de l'entreprise Electro-Industrie d'Azazga et Pâturage d'Algérie Tizi-Ouzou

- L'existence d'un rapprochement entre bon de commande et bon de livraison, cela permet d'éviter la non-conformité de la marchandise commandée et la marchandise livrée, et si c'est le cas, réagir immédiatement.
- Le manque de procédures écrites ne permet pas aux agents d'avoir une bonne connaissance de ce qu'ils doivent faire, par conséquent, il devient aussi très difficile d'assurer l'intérim d'un agent lorsqu'il est absent car lui seul sait comment il exécute ses tâches ;
- Non formation du personnel est un point négatif pour l'entreprise vu l'importance de celle-ci.

1-5-2 Questionnaire de contrôle interne des achats :

Questionnaire	Oui	Non	Observation
1) Etes-vous sûr que les achats effectués correspondent aux besoins réels de votre organisation ?	X		
2) Le besoins d'achat est-il validé par une personne autorisée ?	X		
3) Avez-vous une procédure d'exception pour les achats en urgence ?	X		
4) Disposez-vous d'un maximum d'information sur les fournisseurs potentiels afin d'évaluer leurs offres ?	X		
5) Le service achats dispose-t-il d'une autonomie importante ?	X		
6) L'entreprise effectue-t-elle des vérifications chez le fournisseur ?		X	Seulement pour les carcasses en forme
7) L'entreprise dispose t'elle d'exigences relatives au management de la qualité ?	X		
8) Les résultats des évaluations sont-ils enregistrés et conservés ?	X		

Chapitre III : Etude comparative de deux missions d'audit interne au sein de l'entreprise Electro-Industrie d'Azazga et Pâturage d'Algérie Tizi-Ouzou

9) Les critères de sélection, d'évaluations et de réévaluation sont-ils respectés ?	X		
10) L'entreprise dispose-t-elle d'un support de commande standard, numérotée et comportant les conditions d'achat ?	X		
11) Les commandes en cours font-elles l'objet d'un suivi ?	X		
12) Le contrôle de la réception de la marchandise fait-il l'objet d'une vérification de la conformité avec la commande ?	X		
13) Existe-t-il un rapprochement bon de réceptions et bon de commande ?	X		
14) Les factures sont-elles réglées à temps ?	X		
15) Le service achats participe-t-il à l'élaboration du budget annuel et aux plans d'achats annuels ?	X		Sauf en cas de retard causé par le fournisseur.
16) Les stocks en magasin sont-ils prient en considération lors de l'élaboration des budgets ?	X		

Source : réalisé par les membres d'audit interne

Analyse :

A partir de ce questionnaire relatif au respect de la procédure d'achat réalisé avec le responsable des achats à l'importation nous pouvons dire que :

- Les achats trouvent leur origine dans l'expression du besoin ;
- La disponibilité des informations relative aux achats ;
- La procédure d'achat à l'importation au sein de l'Electro-Industries est respectée par le personnels responsables ;
- L'existence des contrôles et des vérifications interne qui permettent d'assurer de la pertinence des opérations en interne.

1-5-3 Questionnaire de contrôle interne des stocks

Questionnaire	Oui	Non	Observation
1) Le stock au niveau des magasins permet-il de satisfaire les aléas de la demande des clients ?	X		
2) Est-ce-que l'estimation des niveaux de stocks nécessaire tient compte du stock de sécurité et correspond à l'activité de l'organisation ?	X		
3) Est- ce- que tout mouvement de stock correspond à une réalité et à une justification ?	X		
4) Les mouvements de stocks sont-ils enregistrés ?	X		
5) Est –ce-que pour tout besoin de reconstitution des stocks, un réapprovisionnement est fait ?	X		
6) Est-ce-que le niveau de stock est maintenu (stock de sécurité) ?	X		
7) Le stock est-il évalué selon les principes comptables de l'organisation ?	X		
8) La valorisation des stocks est-elle représentative de la réalité en magasin ?	X		
9) L'inventaire des stocks est-il conforme à la réalité ?	X		
10) Est-ce-que l'organisation des inventaires physiques assure une			

Chapitre III : Etude comparative de deux missions d'audit interne au sein de l'entreprise Electro-Industrie d'Azazga et Pâturage d'Algérie Tizi-Ouzou

continuité d'exploitation ?	X		
11) La sécurité des stocks est-elle toujours assurée ?	X		

Source : réalisée par les membres d'audit interne

Analyse :

A partir de ce questionnaire relatif au respect du processus de stockage réalisé avec le responsable nous pouvons dire que :

- La disponibilité des stocks permet à l'entreprise de faire face à des aléas de la demande.
- Les inventaires sont réalisés régulièrement.
- Les stocks sont sécurisés d'une manière qui reflète une gestion rigoureuse.

1-5-4 La grille de répartition des tâches

	B. D	K. Z	B. Z	I. T	A. Y	A. F	B. F	A. L	S. M	T. M	M. A	A. T	S. K
Demandeurs d'achats		X											
Etablissement des appels d'offre	X												
Choix des fournisseurs			X										
Etablissement des contrats				X									
Autorisations et signature des contrats					X								
Passation des commandes				X									
Suivi des commandes				X									
Réception des commandes						X							
Contrôle quantitatif						X							
Contrôle qualitatif							X						

Chapitre III : Etude comparative de deux missions d'audit interne au sein de l'entreprise Electro-Industrie d'Azazga et Pâturage d'Algérie Tizi-Ouzou

La signature des bons de réception						X							
Gestion du magasin						X							
Rapprochement commande/réception/facture								X					
Contrôle du calcul des factures									X				
Etablissement de la demande de paiement				X									
Tenue du journal des achats										X			
Tenue des comptes fournisseurs										X			
Rapprochement des relevés fournisseurs avec les comptes									X				
Emission des chèques					X								
Signature des chèques					X								
Envoi des chèques												X	
Tenue du journal de trésorerie										X			
Approbation des retours de marchandises													X
Contrôle du calcul des avoirs									X				
Classement du dossier fournisseur				X									

Source : réalisée par les membres d'audit interne

Analyse :

De cette grille de séparation des tâches, nous constatons que :

- L'ensemble des tâches qui interviennent pour la réalisation du processus achat est récapitulée dans ce tableau ;
- Chaque personne effectue sa tâche respectivement ;
- Aucune tâche incompatible n'a été détectée.

Section n° 02 : Mission d'audit interne au sein de l'entreprise Pâturage d'Algérie

2-1 Présentation de pâturage d'Algérie

Pâturage d'Algérie native en 1998 au nom la « montagnard » à Ain El hammam, sise à 40km du chef-lieu de Tizi-Ouzou.

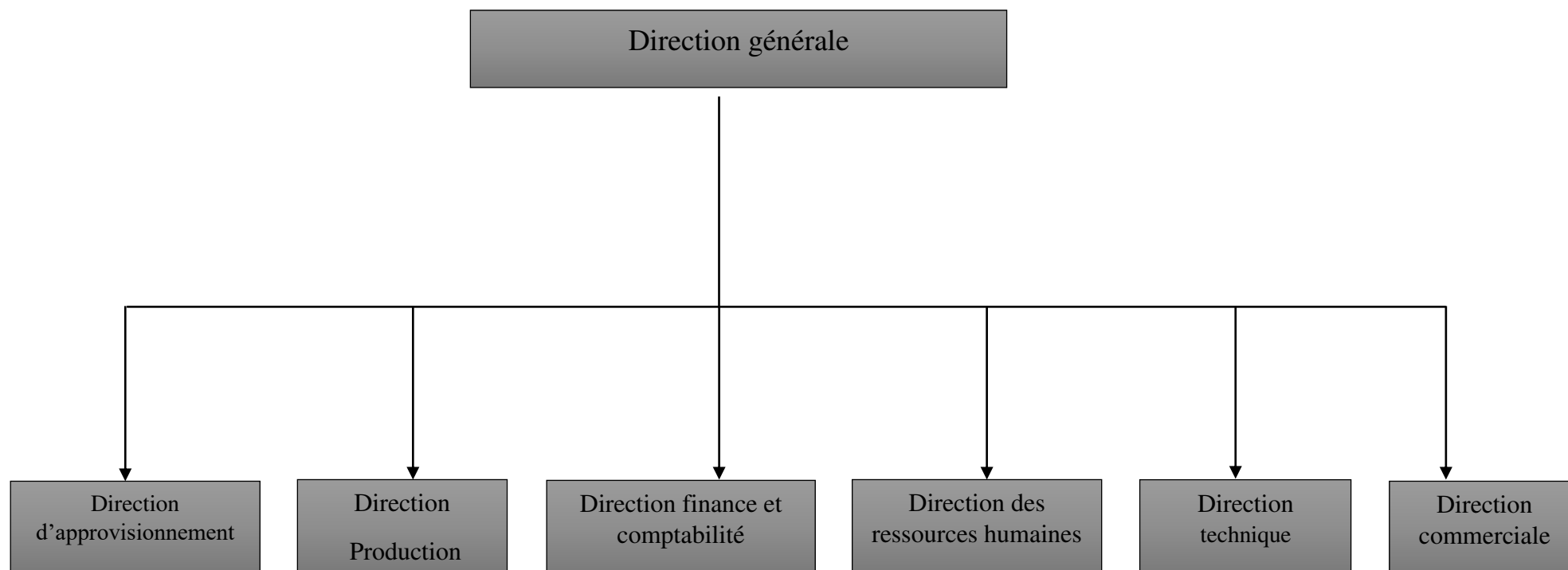
En 2002 l'entreprise s'est installée à Tizi-Ouzou ville suite à un incendie de ses ateliers sise à Ain El Hammam. À la même année l'entreprise adopte le nom de « pâturage d'Algérie »

Depuis des années, l'établissement s'impose à côté des 19 unités existantes sur le sol de la wilaya à leur tête l'usine de DBK avec ses produits. Comme elle est classée parmi les quarantaines entreprises exportatrices des PME Algériennes après des tests réalisés lors de sa participation au salon à l'étranger, chose qui lui a permet de négocier avec des partenariats marocains et de l'Afrique du sud. Ses exportations soumises à des contrôles strictes à l'internationale, des démarches ont été prises par le biais du ministère pour rendre l'Algérie éligible à l'exportation du lait et dérivés.

2-2 l'organisation de l'entreprise pâturage d'Algérie

L'entreprise pâturage d'Algérie comporte six (06) directions fonctionnelles coordonnées par une direction générale

Figure n° 06: Organigramme de l'entreprise pâturage d'Algérie



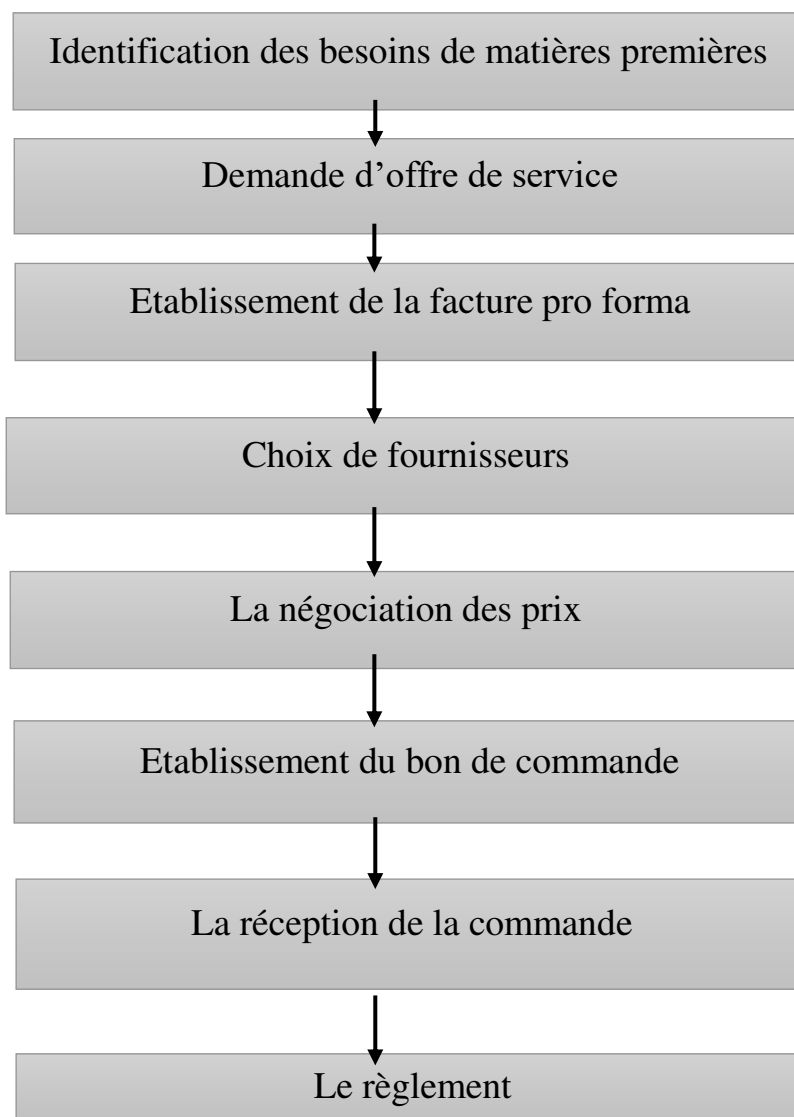
Source : document interne de Pâturage d'Algérie

2-3 Processus d'achat au sein de pâturage d'Algérie

Le processus d'achat s'effectue à la direction d'approvisionnement qui constitue trois effectifs : le responsable des approvisionnements et deux agents qui assurent la fonction de la gestion de stock et du magasin.

Figure n°07 : processus d'achat au sein de pâturage d'Algérie

L'opération d'achat dans l'entreprise suit les étapes suivantes :



Source : document interne de Pâturage d'Algérie

2-4 La démarche d'audit interne au sein de pâturage d'Algérie :

La mission d'audit interne effectuée au sein de l'entreprise pâturage d'Algérie par un ordre de mission accordé par le directeur général.

La méthodologie de cette mission s'articule autour de trois (03) grandes phases : la phase préparation (étude), vérification (réalisation) et conclusion.

Tenant compte que trois acteurs interviennent dans la mission :

2-4-1 la phase de préparation (étude) :

Après la réception de l'ordre de mission, les directions de l'entreprise (la direction comptabilité et finance, la direction des approvisionnements s'organisent pour une rencontre afin de déterminer les différents points à examiner en suivant deux étapes :

➤ La prise de connaissance :

Cette étape focalise sur la collecte d'information et de données concernant l'entreprise en général, et le déroulement de processus d'achat des matières premières en particulier. Afin de bien cerner les préoccupations majeures de la mission.

A - Questionnaire :

La prise de connaissance ne peut se faire dans le désordre, pour cela un questionnaire a été présenté au responsable de la direction d'approvisionnement, qui comporte différentes questions sur les matières premières achetées, le budget d'achat, les critères de choix de fournisseurs...etc.

B - l'interview :

Cette technique a été utilisée pour collecter des informations absentes dans les questionnaires de prise de connaissances. Pour cela une interview a été réalisé avec le responsable de service d'approvisionnements et la direction de comptabilité et finance, en présentant l'objectif essentiel de cette dernière qui est la collecte de maximum d'informations afin de mesurer la contribution de l'audit interne dans la maîtrise des risques opérationnels dans le processus achat de matières premières.

➤ **Détermination des points de contrôles et les risques associés :**

Cette méthode a été faite en décomposant le processus achat de matières premières en sous-processus simple à appréhender, et l'élaboration d'un tableau de séparation des tâches qui permet de détecter les carences (zones à risques) facilement.

2-4-2 la phase de réalisation (vérification) :

Cette phase a débuté après la collecte de toutes informations nécessaires en commençant par :

➤ **Une réunion d'ouverture :**

C'est une réunion organisée à la présence du chef de la direction des approvisionnements et les membres d'audit, qui va marquer le début des opérations, l'étude des points essentiels et les premiers échanges avec les interlocuteurs clés de l'entité auditée.

➤ **Le travail sur terrain :**

Le travail sur terrain s'est déroulé en utilisant le questionnaire de contrôle interne CI, les rapprochements, et enfin une évaluation des procédures. Commençant par :

- ✚ Le questionnaire de contrôle interne : sur le processus d'achat de matières premières, qui facilite l'observation.
- ✚ Les rapprochements : qui s'effectue par une facture d'achat suivie à partir de l'émission de la demande d'achat jusqu'à son règlement, par un test de conformité⁶ et un test sur les commandes suivi d'analyses⁷.
- ✚ Les évaluations des procédures : c'est une évaluation qui est faite à l'aide des informations du questionnaire, qui permet de détecter les points forts et les points faibles du processus achat de matières premières.

Pour cela les membres d'audit ont reporté les dysfonctionnements constatés sur des feuilles de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP)⁸ qui leur permet d'assurer l'analyse des causes et les conséquences des problèmes.

⁶ Annexe n°06

⁷ Annexe n°07

⁸ Annexe n°08

2-4-3 la phase de conclusion :

Cette phase est réalisée en suivant trois (3) étapes :

- **Le projet de rapport** : qui est fait à partir des problèmes et conclusions figurant sur les FRAP et les feuilles de couvertures, sous forme d'un support adressé au responsable de la direction d'approvisionnement qui comporte à la fin des recommandations.
- **La réunion de clôture** : c'est une réunion de validation, sanctionnée par un procès-verbal⁹.elle s'est réalisée au niveau du bureau de responsable de la direction des approvisionnements. Elle a pour objet de communiquer les anomalies et les insuffisances constatées, et recueillir l'avis des audités sur ces dernières, afin de dissiper les zones d'ombre et les ambiguïtés à ce niveau ; pour encourager les responsables de parvenir à une solution de mesures correctives, avant de passer à la rédaction du rapport définitif.
- **Le rapport définitif** : c'est un document d'informations et d'examens effectués par l'auditeur interne tout au long de la mission, sous forme d'une synthèse qui permet aux audités d'entreprendre les actions correctives¹⁰.

2-5 Déroulement de la mission d'audit interne, résultats et interprétations

2-5-1 Questionnaire de prise de connaissance

Questions	Réponses
Q1 : Quelles sont les matières première achetées au niveau local et à l'extérieur?	R1 : les matières premières achetées sont: Au niveau local: le lait importée: la poudre du lait, le beurre, le cheddar, le sel
Q2 : Comment les budgets d'achat de matières premières sont répartis?	R2 : les budgets d'achat sont établis en fonction de besoin indiqué de la matière première.
Q3 : Comment procédez-vous à	R3 : les prévisions d'achats de matières premières sont faites annuellement, au

⁹ Annexe n°09

¹⁰ Annexe n°10

<p>l'établissement des prévisions d'achats de matières premières?</p>	<p>dernier trimestre de l'année, nous allons faire des prévisions annuelles de l'année (n+1) prenant en considération les trois dernières années.</p>
<p>Q4: Quelles sont les critères de choix de fournisseurs?</p>	<p>R4:Le fournisseur doit être capable à nous assurer la quantité commandée, dans les meilleures conditions de qualité, de délai de livraison.</p>
<p>Q5: Procédez-vous à une évaluation périodique de vos fournisseurs?</p>	<p>R5:Non, la relation entre l'entreprise et les fournisseurs se base sur la confiance, et leurs caractères (le respect des conditions d'achats)</p>
<p>Q6: Est ce que les prix proposés par vos fournisseurs sont comparés et étudiés par rapport aux autres prix du marché?</p>	<p>R6:Oui, il y a toujours une comparaison des prix proposées par rapports aux prix de marché, à prendre en considération aussi que nos fournisseurs nous informent immédiatement s'il y a une augmentation des prix pour qu'on puisse prendre la décision qui nous arrange.</p>
<p>Q7: Qu'elles sont les procédures de vérification des matières premières reçues par rapport aux lois?</p>	<p>R7: L'entreprise est dotée d'un laboratoire d'analyse constitué d'un nombre important de biologistes compétents.</p>

<p>Q8: Avez-vous un système de suivi des données avant la réception de la demande d'approvisionnement ?</p>	<p>R8: Non, nous n'avons pas un système de suivi de la demande d'approvisionnement. Le chef d'approvisionnement n'a pas l'autorité de contrôle mais en cas de doute, il signale à la direction commerciale.</p>
<p>Q9: Avez-vous une convention avec un vétérinaire?</p>	<p>R9: Oui.</p>
<p>Q10: Comment maîtrisez-vous la chaîne logistique de matières premières importées?</p>	<p>R10: Nous n'avons pas une chaîne logistique, on travaille avec les transitaires, ainsi le transport est assuré par le fournisseur lui-même.</p>
<p>Q11: Quel est le système de réception de la matière première</p>	<p>R11: Deux cas figurants: s'il s'agit d'un ancien fournisseur, on stock la matière première reçue puis on la vérifie par contre, s'il s'agit d'un nouveau fournisseur, on procède d'abord à une vérification puis au stockage.</p>

Analyse :

De ce questionnaire présenté au responsable de la direction approvisionnement, nous constatons que :

- Ce service est bien organisé en ce qui concerne les budgets d'achat de matières premières, l'établissement des prévisions d'achat.
- Une comparaison des prix de matières premières proposées par rapport aux prix du marché.
- inexistence d'une évaluation périodique des fournisseurs.
- Une sélection des fournisseurs aux meilleures conditions (délai, qualité).

2-5-2 le questionnaire de contrôle interne

Questions	Réponses		
	Oui	Non	Remarques
La fonction achat est-elle complètement séparée des autres fonctions: fonction comptabilité, fonction réception des matières premières?	X		
Les achats sont-ils lancés à partir d'une demande d'achat interne?	X		
Les bons de commande aux fournisseurs sont-ils établis: A souche et pré numéroté? Une copie est-elle envoyée au service comptabilité?	X		
Les prix pratiqués par les fournisseurs les plus sont-ils vérifiés par des personnes indépendantes du service achat pour s'assurer qu'ils ne sont pas supérieurs à ceux pratiqués par les marchés ?		X	Les prix sont vérifiés mais par des personnes interne de service approvisionnement
Si des réceptions partielles sont opérées, le service achat indique-t-il cela clairement sur les bons de commande, pour éviter lors des réceptions complètes d'opérer à des doubles paiements?	X		
Le dossier achat comprend-il au moins les documents suivants: La demande d'achat Le bon de commande Le bon de livraison Le bon de réception La facture de fournisseur	X X X X X		
Est-il établi pour chaque entrée au magasin des bons de réception? Si des bons de réception sont établis, sont-ils :	X		

Chapitre III : Etude comparative de deux missions d'audit interne au sein de l'entreprise Electro-Industrie d'Azazga et Pâturage d'Algérie Tizi-Ouzou

-Signés ;	X		
-Datés ;	X		
-Pré numérotés ;	X		
-Vérifiés.	X		
Le magasinier ou le gestionnaire de stock vérifie-t-il les matières premières reçues et leur quantité?	X		Les matières premières reçues sont vérifiées par le magasinier
Un document est-il établi pour les matières premières qui ne sont pas acceptés par le service ou pour les éléments retournés aux fournisseurs?	X		
Le double des factures sont-ils marqués lisiblement dès leur réception afin d'éviter des doubles paiements ?	X		
Existe-t-il des signes apparents sur les documents indiquant que les contrôles sont effectués ?	X		
Tous les chèques sont-ils pré numéroté dans un carnet à souche ?	X		
Les chèques sont-ils préparés au vu des pièces justificatives régulièrement approuvés, et les personnes qui les préparent sont-elles indépendantes à celles qui approuvent ces pièces ?	X		
Existent-ils des personnes ayant habilité à signer des chèques ?	X		Les délégués de signature
Existe-t-il un manuel de procédure pour le processus d'achat?		X	
Existe-t-il une séparation des tâches entre chaque agent ?		X	

Analyse :

A partir de ce questionnaire de contrôle interne réalisé avec le responsable, nous pouvons dire que :

- Les contrôles sont effectués régulièrement au niveau du service d'achat.
- Le dossier d'achat au niveau du service est bien organisé
- La fonction achat est indépendante des autres fonctions de l'entreprise.

Chapitre III : Etude comparative de deux missions d'audit interne au sein de l'entreprise Electro-Industrie d'Azazga et Pâturage d'Algérie Tizi-Ouzou

2-5-3 Tableau de séparation des tâches

Fonctions taches	Direction achat	Service production	Gestionnaire des stocks	magasinier	Compta fournisseurs	Chef comptable	trésorerie	Comptabilité générale	Non exécuté
Emission des besoins		X							
Vérification de la réalité des besoins									X
Envoie de la demande d'approvisionnement au service achat				X					
Sélection des fournisseurs	X								
Etablissement de bon des commandes	X								
Signature des bons de réception	X								
Contrôle des réceptions			X						
Contrôle des factures					X				
Bon à payer						X			
Etablissement des règlements							X		
Signature des règlements						X			
Comptabilisation								X	

Source : réalisée par les membres d'audit interne

Analyse :

De ce tableau de séparation des tâches nous constatons que :

- Les fonctions de l'entreprise sont organisées selon leurs tâches.
- Chaque personne effectue sa tâche respectivement ;

Section n° 03 : étude comparative des missions d'audit interne

3-1 les critères d'évaluation comparative.

L'évaluation comparative est établie par un modèle d'analyse des résultats et des critères précis, qui permettent d'analyser la mission d'audit interne, dans le but de mesurer le degré de performance de l'activité d'audit interne à fin de l'améliorer à travers des recommandations. Ces modèles d'analyses comportent les éléments suivants :

3-1-1 Evaluation et rattachement de l'audit interne :

La norme 1110 « indépendance dans l'organisation » : Le responsable de l'audit interne doit être rattaché à un niveau de l'organisation qui permette à la fonction d'audit interne d'exercer ses responsabilités. Interprétation : En termes d'organisation, l'indépendance est effectivement atteinte lorsque le responsable de l'audit interne est fonctionnellement rattaché au Conseil.

3-1-2 Déroulement des missions

- **La Phase de préparation**

La phase de préparation ouvre la mission d'audit, exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage. Elle sollicite l'aptitude à apprendre et à comprendre, elle exige également une bonne connaissance de l'entreprise car il faut savoir où trouver la bonne information et à qui la demander. C'est au cours de cette phase que l'auditeur doit faire preuve de qualités de synthèse et d'imagination. C'est la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action (Phase de réalisation)

- **La phase de réalisation**

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

- **La Phase de conclusion**

La phase de conclusion exige également et avant tout une grande faculté de synthèse et une aptitude certaine à la rédaction. L'auditeur va cette fois élaborer et présenter son produit après avoir rassemblé les éléments de sa récolte.

3-1-3 Moyens et outils

- **Les moyens**

Selon J. Renard les moyens d'audit seraient :

- La charte d'audit
- Le manuel d'audit
- Les moyens financiers
- Les moyens humains

- **Les outils**

Outils de description

Outils d'interrogation

3-1-4 Le respect des normes :

Les Normes sont des principes qui fournissent un cadre pour la réalisation des missions et la promotion de l'audit interne. Elles se composent de Normes de qualification, de Normes de fonctionnement et de Normes de mises en œuvre.

3-1-5 La Communication de l'auditeur interne

D'après la norme 2410 « contenu de la communication » La communication doit inclure les objectifs et le champ de la mission, ainsi que les conclusions, recommandations et plans d'actions. et la qualité de la communication la norme 2420 exige qu'elle soit exacte, objective, claire, concise, constructive, complète et émise en temps utile.

3-1-6 Le contrôle :

L'audit interne se doit de vérifier en permanence son bon niveau de fonctionnement à travers un processus de contrôle de qualité.

3-1-7 La compétence d'audit interne :

Les normes de compétences peuvent être utilisées comme données de base de la formation et du développement du personnel. Elles peuvent être une plate-forme pour enrichir la qualité des services fournis par l'audit interne.

3-1-8 Gestion des stocks

La notion de stock est importante dans l'entreprise. Cette dernière fabrique et stock ses produits avant de les vendre.

Chapitre III : Etude comparative de deux missions d'audit interne au sein de l'entreprise Electro-Industrie d'Azazga et Pâturage d'Algérie Tizi-Ouzou

3-2 Tableau récapitulatif de l'évaluation comparative

Tableau n°07 : comparaison entre les deux missions d'audit interne

Le tableau suivant montre les différentes contraintes entre deux (02) entreprise selon des critères d'analyse d'audit ; suivi des recommandations :

Entreprise Critères	Entreprise Electro-Industrie		Entreprise pâturage d'Algérie	
	Contraintes	Recommandation	Contraintes	Recommandation
Evaluation et rattachement de SAI	Ne dispose pas d'un SAI	Existence d'un SAI pour la réalisation des objectifs et améliorer sa performances	Absence d'un SAI	Création d'un SAI qui permet de relever les insuffisances de l'entreprise.
Existence d'une charte d'AI	Ne dispose pas d'une charte d'AI	L'élaboration d'un SAI d'abord après l'élaboration d'une charte d'AI	Inexistence d'une charte d'AI	Nécessité d'existence d'une charte d'AI pour la bonne communication et le bon climat de contrôle.
Manuel d'AI	Non formalisation des procédures	Existence d'un manuel de procédure	Inexistence d'un manuel de procédure	Procéder à la rédaction d'un manuel de procédure.
Plan d'AI	-	-	Inexistence d'un plan d'AI	Elaboration d'un plan d'AI pour définir les objectifs de l'organisation.
Moyens humains Financières Matériels	Manque d'effectif (nombre limité de fournisseurs)	Renforcement l'effectif de fournisseurs	-	-

Chapitre III : Etude comparative de deux missions d'audit interne au sein de l'entreprise Electro-Industrie d'Azazga et Pâturage d'Algérie Tizi-Ouzou

Déroulement des missions d'AI	-	-	-	-
Respect des normes	Non-respect des normes	Revoir les normes d'audit et les respecter	Non-respect des normes	Revoir les normes d'audit et les respecter
Compétences	La non formation du personnel	Revoir le processus de formation de son personnel pour permettre être à jour.	Manque d'expérience dû à l'absence de SAI	Nécessité d'existence d'un SAI et d'un programme de formation continue.
Communication	-	-	-	-
Outils de l'AI	-	-	-	-
Contrôle	-	-	Absence des évaluations de la performance des fournisseurs. La non séparation des tâches et responsabilité.	Respect des critères de choix des fournisseurs exigés par la norme ISO 9001. Respect du principe de la séparation des tâches procéder au recrutement au bon moment.
Gestion des stocks	Non codification de toutes les références. La gestion calendaire des stocks.	Revoir l'organisation et le mode de gestion de stock. Ce qui concerne la codification des articles et la gestion calendaire.	Demande excessive par rapport aux besoins réels Une gestion aléatoire des stocks	Contrôle périodique des besoins exprimés Mise en place d'un système de stockage capable de répondre correctement aux objectifs fixés Organisation des tâches et responsabilités du personnel

Source : réalisée par nous-même à partir des documents internes de l'Electro-Industrie et Pâturage d'Algérie

3-3 synthèses des recommandations :

La proposition de nos recommandations constitue la dernière étape de notre travail, qui va mettre en évidence les différentes constatations apparus sur les FRAP dans le but de donner à la direction des deux entreprises les informations pertinentes afin de les aider à atteindre leurs objectifs ou bien freiner les risques qui pourront empêcher leur bon fonctionnement.

Tableau n°08: Les recommandations

Les recommandations proposées pour les entreprises	
Entreprise Electro industrie d'Azazga	Entreprise pâturage d'Algérie de Tizi-Ouzou
<ul style="list-style-type: none"> - Nécessité d'existence d'un SAI pour la réalisation des objectifs et améliorer sa performances - L'élaboration d'un SAI d'abord après l'élaboration d'une charte d'AI - Nécessité d'existence d'un manuel de procédure - Renforcement l'effectif de fournisseurs - Revoir les normes d'audit et les respecter - Revoir le processus de formation de son personnel pour permettre être à jour. - Revoir l'organisation et le mode de gestion de stock. Ce qui concerne la codification des articles et la gestion calendaire. 	<ul style="list-style-type: none"> - Création d'un SAI qui permet de relever les insuffisances de l'entreprise. - Nécessité d'existence d'une charte d'AI pour la bonne communication et le bon climat de contrôle. - Procéder à la rédaction d'un manuel de procédure. - Elaboration d'un plan d'AI pour définir les objectifs de l'organisation. - Revoir les normes d'audit et les respecter. - Nécessité d'existence d'un SAI et d'un programme de formation continue. - Respect des critères de choix des fournisseurs exigés par la norme ISO 9001. - Respect du principe de séparation des taches - procéder au recrutement au bon moment. - Contrôle périodique des besoins exprimés - Mise en place d'un système de stockage

Chapitre III : Etude comparative de deux missions d'audit interne au sein de l'entreprise Electro-Industrie d'Azazga et Pâturage d'Algérie Tizi-Ouzou

	capable de répondre correctement aux objectifs fixés - Organisation des tâches et responsabilités du personnel
--	---

Source : réalisée par nous-mêmes

Conclusion :

Ce chapitre est une clôture pour notre étude comparative, qui est faite à base d'informations collectées sur deux missions d'audit interne effectuées au sein de deux entreprises.

Cette étude nous a été une expérience, qui nous a appris l'activité d'audit interne, et la pratique de ces outils et techniques. Ainsi que l'évaluation de leurs performances par des analyses comparatives selon des critères précis, en détectant les dysfonctionnements des entreprises et les différentes contraintes constatées à ce niveau.

Pour ce faire, nous avons proposé des recommandations et solutions qui peuvent être un outil d'aide pour régler les dysfonctionnements et les carences au sein des deux entreprises, pour renforcer leurs systèmes de contrôle interne dans l'objectif d'améliorer leurs performance.

Conclusion Générale :

Conclusion 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 par cette dernière. L'atteinte de ces objectifs passe avant tout par la gestion et la maîtrise de son fonctionnement, c'est à dire par un système de contrôle interne efficace et efficient (performant).

L'évolution de la taille de cette dernière, l'introduction de nouvelles technologies de l'information et de la communication, les changements des stratégies adoptées ou des objectifs poursuivis et les événements économiques, sociaux ou politiques peuvent rendre ce système de contrôle interne inadapté au contexte et aux risques encourus. Pour cela ; afin de veiller au bon fonctionnement de ceci, il est recommandé aux responsables de l'organisation de mettre en place une structure de surveillance et de suivi de ce système appelé: audit interne.

L'audit interne est une activité indépendante et objective dont la finalité est d'évaluer, d'améliorer et d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs. En effet, l'audit interne, est le garant du bon fonctionnement du contrôle interne et ce à travers son évaluation et son appréciation en vue d'identifier ses points faibles.

Notre travail était une étude comparative de deux (02) cas pratique de deux entreprises industrielles ; Electro-Industrie et Pâturage d'Algérie, sur deux (02) missions d'audit interne effectuées dans ces dernières. qui s'est déroulé au niveau du service achat à l'importation et achat de matières premières.

Cette étude nous a permis en premier lieu, de conclure que l'audit interne est un outil indispensable pour toute organisation. Il permet une meilleure organisation ainsi qu'un bon fonctionnement de leurs services et une bonne application des procédures mises en place par la direction générale, il est donc primordial que la pratique de ce dernier ne soit pas négligée par toute organisation désirante à être performante et efficace, ce qui implique la première hypothèse est confirmée.

Elle nous a permis en deuxième lieu, de souligner le rôle et l'objectif de l'audit interne et l'apport de ceci dans la maîtrise et la détection des dysfonctionnements auxquels

Conclusion Générale :

est confrontée l'entreprise, en apportant un jugement et en attirant l'attention des dirigeants ; sachant que ces derniers attachent une grande importance pour cette fonction, et prennent à bras ouverts les recommandations de l'audit interne, ce qui confirme la deuxième hypothèse.

Au terme de notre travail, nous pouvons admettre que l'audit, à travers l'étude des procédures d'achat dans deux entreprises contribue d'une manière significative à l'amélioration continue de la performance par la présentation de l'architecture des procédures et des processus opérationnels d'une entreprise, ce qui rend visuel le schéma de la gestion d'un côté ; et la possibilité de détection des dysfonctionnements et carences par rapport aux normes et standards admis en la matière et par conséquent ce qui nécessite impérativement un redressement par la mise en place des actions correctives grâce aux recommandations établies à l'issue des différentes missions d'audit de l'autre côté.

Toutefois, les normes d'audit et du contrôle interne peuvent être dans certaines situations, comme contrainte de gestion et par conséquent des freins pour améliorer la performance. Ainsi, mettre en lace une gestion fondée sur une confrontation permanente entre des normes et procédures de fonctionnement des entreprises en cherchant à ce conformer aux dites normes, peut aveugler les dirigeants dans certains contextes : changement de l'environnement, nouvelles opportunités, prise de risque, approche volontariste de gestion, nouveau métier, etc.

A cet effet, les procédures d'audit sont aussi appelées à évoluer et à trouver une association adéquate avec la réalité des entreprises à fin de sortir du cadre normatif et figé de gestion des entreprises.

le rôle de l'audit interne s'éclaircit aussi à l'exécution de la mission d'audit en interviewant tous les participants au fonctionnement du processus achat des deux entreprises, passant au questionnaire du contrôle interne, qui mène vers la fin à trouver des solutions et recommandations aux faiblesses constatées, ainsi que la maîtrise des risques liés aux activités de l'entreprise à travers sa recherche, sa reconnaissance et son évaluation en permanence des risques importants quelle que soit leur nature qui pourraient compromettre ou empêcher la réalisation des objectifs. Ce qui fait la troisième hypothèse est confirmé.

L'apport de l'audit à la performance de l'entreprise se manifeste principalement à travers un système de contrôle interne fiable et maîtrisé, qui comprend des procédures

Conclusion Générale :

d'accomplissement des tâches simples et diffusées de manière claire aux différents agents de l'entreprise, ainsi qu'à travers un management des risques et le suivi de leurs évolutions et son aide à la prise de décision et la gouvernance de l'entreprise dans sa totalité. C'est à partir de toutes ces fonctions qu'on conclut en quoi consiste le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la performance de l'entreprise et la façon dont il apporte la valeur ajoutée à cette organisation.

Bibliographie

1. Alain D'Iribarne, « la logique de l'honneur » Edition du Seuil, Paris, 1989.
2. ANGELE Dohou et NICILAS Berland, « Mesure de la performance globale des entreprises », 28eme congrès de l'IFC, 23-24-25 mai 2007, IAE, Poitier.
3. AZEBA Chafik : Contrôle interne, Ed Tanger 23 avril 2009.
4. BOUQUIN Henri. « Audit encyclopédie de gestion », Édition Economica, 2eme Edition, Paris, 1997.
5. Bernard Grand et Bernard Verdalle, « Audit Comptable et Financier », Ed. Economica, 1999.
6. BECOUR Jean-Charles et BOUQUIN Henri, « Audit Opérationnel, Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance », 3eme Edition, Ed, Economica, 2008.
7. CHEKROUN Meriem, thèse doctorat LMD, « Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne » : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, Tlemcen, 2013.
8. Crammond, Bradley R BR ; Parker, Anna V AV ; Brooks, Megan M ; Skiba, Marina M ; McNeil, John J JJ, " Self-audit as part of a research governance framework for health research, Australia, 2011.
9. COLASSE B., « Encyclopédie de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit », Economica, 2000.
10. COHENE Elie, « Dictionnaire de gestion », Édition la Découverte, 3eme édition, Paris, 2001.
11. DORIATH B. et GOUJET C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance » 5^{eme} Édition, Paris, Dunod. 2011.
12. GERARD VALIN & AL J.-F. CAVANOU, C. GUTTMANN, J. LE VOURC'H, " Controlor & Auditor ", Edition Dunod. Paris, 2006.

13. IFACI. Les Outils de l'audit Interne : 40 fiches pour conduire une mission d'audit. Paris : édition Eyrolles, 2013.
14. IFACI., La conduite d'une mission d'audit interne, éditions DUNOD, Paris, 1998.
15. KHELASSI. Rédha, « L'audit Interne : Audit Opérationnel : Techniques, Méthodologie, Contrôle Interne », 2ème éditions Houma, Alger, 2007.
16. LAURENT Philippe, TCHERKAWSKY Pierre, « La Pratique De L'audit Opérationnel », Editions d'organisation, 1991.
17. Laurence J. Peter & Raymond Hull, « le Principe de Peter » 1669.
18. LAWRENCE B. SAWYER, « La Pratique de L'audit Interne », 2eme Edition, IIA, 1976.
19. LORINO Philipe, « Méthodes et pratiques de la performance », 3eme Édition d'organisation, France, 2003.
20. MEZIANE Mohamed., « l'audit interne est au centre des enjeux économiques », Journal ELWatan, Samedi 30 juin 2012, N° 6599, Algérie.
21. PIGE Benoit. « Audit et Contrôle Interne ». 2eme Ed, EMS management & société, Paris, 2001.
22. RENARD Jacques, « Théorie et Pratique de l'audit Interne », 7eme Edition, Edition d'organisation, Paris, 2009.
23. RENARD Jacques, « Théorie et Pratique de L'audit Interne », Editions D'organisation, 5^{eme} Edition, Paris, 2004.
24. RENARD Jacques « comprendre Et Mettre En Œuvre le Contrôle Interne », Edition Eyrolles.2004.
25. SCHICK Pierre et VERA Jacques Olivier BOURROUILH- PAREGE, « Audit Interne et Référentiels de Risques », Edition Dunod, 2eme Édition.2010.
26. SCHICK Pierre, « Mémento d'audit interne », Édition Dunod, Paris, 2007.

- 27.SIRUGUET J., « Le Contrôle Comptable Bancaire –Un Dispositif De Maitrise Des Risques- », Revue Banque Edition, Paris, Tom 1 : Principes, Normes et Techniques, 2éme Edition, 2007.
- 28.THIRY-DUBUISSON, Stéphanie. L’audit. Paris : Edition La Découverte, 2004.
- 29.YAICH Abderraouf, « Le pilotage du système de contrôle interne : démarche, outils et rôle de l’expert-comptable ».PDF, Université de Sfax.

Liste des tableaux et figures

Liste des tableaux

Tableau N°01	Classification des normes d'audit
Tableau N°02	Distinction entre l'audit interne et l'audit externe
Tableau N°03	Distinction entre l'audit interne et le contrôle interne
Tableau N°04	Différence entre l'audit interne et le contrôle de gestion
Tableau N°05	Comparaison entre les deux formes de performance
Tableau N° 06	Les méthodes subjectives d'appréciation du contrôle interne
Tableau N°07	Comparaison entre les deux missions d'audit interne
Tableau N°08	Les recommandations

Liste des figures

Figure N°01	L'évolution de l'audit interne
Figure N°02	Schématisation de la performance à partir des définitions
Figure N°03	Les cinq composantes du contrôle interne
Figure N°04	Organigramme de l'entreprise Electro- Industrie
Figure N°05	la procédure d'achat à l'importation au sein de l'Electro-Industrie
Figure N°06	Organigramme de l'entreprise pâturage d'Algérie
Figure N°07	Processus d'achat au sein de pâturage d'Algérie

Table des matières

Remerciements	
Dédicaces	
Sommaire	
Liste des abréviations	
Listes des tableaux et figures	
Introduction Générale	07
Chapitre I : Généralité sur l’audit interne et la performance	
Introduction	11
Section 1 : cadre conceptuel d’audit interne	11
1.1 Historique de l’audit interne	11
1.2 Définition de l’audit interne et son évolution	12
1.2.1 Evolution de l’audit interne	12
1.2.2 Définition d’audit interne	14
1.3 Principes structurant de l’audit interne	15
1.4 Les outils et techniques de l’audit interne	18
1.4.1 Les outils d’interrogation	18
1.4.1.1 Les interviews	18
1.4.1.2 Les questionnaires d’audit (check list)	20
1.4.1.3 Les sondages statistiques	21
1.4.1.4 Les outils informatiques	22
1.4.1.5 les vérifications et rapprochements	24
1.4.2 Les outils descriptifs	25
1.4.2.1 l’observation physique	25
1.4.2.2 La narration	26
1.4.2.3 Les organigrammes Fonctionnels.....	26
1.4.2.4 Les grilles de séparation des tâches	26
1.4.2.5 Le Diagramme de Circulation (Flow Chart)	26

1.4.3 Les techniques de recherche de preuves	26
Section 2 : positionnement de la fonction d’audit interne	27
2.1 L’audit interne et l’audit externe	27
2.2 L’audit interne et le contrôle interne	29
2.3 L’audit interne et le contrôle de gestion	30
2.3.1 Les ressemblances	30
2.3.2 Les différences	30
2.4 L’audit interne et les services méthodes/ organisations	31
Section 3 : Généralités sur la performance	32
3.1 Définition de la performance	32
3.2 Les instruments d’évaluation de la performance des entreprises	34
3.2.1 Analyses financières	34
3.2.2 Les outils de gestion	35
3.2.3 Les études d'optimisation d'emploi des facteurs	35
3.3 Les formes de la performance	35
3.3.1 La performance externe	36
3.3.2 La performance interne	36
3.4 Evaluation de la performance	37
3.4.1 L’axe financier	37
3.4.2 L’axe client	37
3.4.3 L’axe interne	37
3.4.4 L’axe marché	37
3.4.5 Le tableau de bord	38
Conclusion	38

Chapitre II : La contribution de l’audit interne à la performance de l’entreprise

Introduction	40
Section 1 : le rôle de l’audit interne dans l’évaluation du système de contrôle inter...40	
1.1 Le système de contrôle interne	40
1.1.1 Notions générales sur le COSO	40

1.1.1.1 Historique du COSO	41
1.1.1.2 Définition du contrôle interne	41
1.1.2 Objectifs du contrôle interne	42
1.1.2.1 Application des décisions de la direction	42
1.1.2.2 la sauvegarde des actifs	43
1.1.2.3 la qualité de l'information	43
1.1.3 Les composantes du contrôle interne	44
1.2 _ Les conditions de réussite du contrôle interne	46
1.2.1 Adhésion des dirigeants	46
1.2.2 Personnel compétent et honnête	47
1.2.3 Définition des fonctions et rôles	47
1.2.4 Dispositifs de contrôle	48
1.3 L'appréciation du système de contrôle interne par l'auditeur interne	50
1.3.1 Les méthodes subjectives	51
1.3.2 Les méthodes objectives	52
1.3.2.1 La conception de la méthode objective	52
1.3.2.2 Les pondérations	53
Section n°02 : la démarche d'évaluation de contrôle interne	55
2.1 Appréciation des préalables à la mission	55
2.2 La mise en œuvre de l'évaluation du CI	56
2.2.1 Description des procédures du contrôle interne	56
2.2.2 Vérification de l'adéquation des procédures aux objectifs à atteindre	57
2.2.3 Test de l'application et de l'efficacité des procédures	58
2.2.4 Rapport d'évaluation (conclusion)	59
2.3 Le pilotage du contrôle interne par l'auditeur interne	61
Section n°03 : Déroulement d'une mission d'audit interne	62
3.1 La phase d'étude	62
3.1.1 Initialisation de la mission	63
3.1.2 Préparation de la mission	63
3.1.3 Lancement de la mission sur site	63
3.2 La phase de vérification	64

3.2.1 Les papiers de travail	64
3.2.2 Les feuilles de couverture	64
3.2.3 La feuille de révélation et d'analyse du problème (FRAP)	65
3.3 La phase de conclusion	65
3.3.1 L'ossature du rapport	66
3.3.2 Le compte rendu oral sur site	66
3.3.3 Le projet du rapport d'audit	66
3.3.4 La réunion de validation	67
3.3.5 Le rapport définitif	67
3.3.6 Le suivi de la mission	68
Conclusion	69

Chapitre III : Etude comparative de deux missions d'audit interne au sein de l'entreprise Electro-Industrie d'Azazga et Pâturage d'Algérie Tizi-Ouzou

Introduction	71
Section 01 : Mission d'audit interne au sein de l'Electro-Industrie d'Azazga	71
1-1 Présentation de l'Electro-industrie	71
1-2 L'organisation de l'entreprise	72
1-3 La procédure d'achat au sein de l'Electro-Industrie	74
1-4 La démarche de l'audit interne au sein de l'Electro – Industrie	75
1-4-1 la phase de préparation (étude)	75
1-4-2 la phase de réalisation	75
1-4-3 la phase de conclusion (finale)	76
1-5 Déroulement de la mission d'audit interne, résultats et interprétations	76
1-5-1 Questionnaire de prise de connaissance.....	76
1-5-2 Questionnaire de contrôle interne des achats.....	78
1-5-3 Questionnaire de contrôle interne des stocks.....	80

1-5-4 La grille de répartition des tâches	81
Section 02 : Mission d’audit interne au sein de l’entreprise Pâturage d’Algérie.....	83
2-1 Présentation de pâturage d’Algérie	83
2-2 L’organisation de l’entreprise pâturage d’Algérie	83
2-3 Processus d’achat des matières premières au sein de pâturage d’Algérie	85
2-4 La démarche d’audit interne au sein de pâturage d’Algérie	86
2-4-1 La phase de préparation (étude)	86
2-4-2 La phase de réalisation (vérification)	87
2-4-3 La phase de conclusion	88
2-5 Déroulement de la mission d’audit interne, résultats et interprétations.....	88
2-5-1 Questionnaire de prise de connaissance.....	90
2-5-2 Questionnaire de contrôle interne	91
2-5-3 Tableau de séparation des tâches.....	93
Section 03 : Evaluation comparative des missions d’audit interne	94
3-1 Les critères d’évaluations comparatives	94
3-1-1 Evaluation et rattachement de l’audit interne	94
3-1-2 Déroulements des missions	94
3-1-3 Moyens et outils	95
3-1-4 Le respect des normes	95
3-1-5 La communication de l’auditeur interne	96
3-1-6 Contrôle	96
3-1-7 La compétence d’audit interne	96
3-1-8 Gestion des stocks	96
3-2 Tableau récapitulatif de l’évaluation comparative	97
3-3 Synthèse des recommandations.....	99
Conclusion	100

Conclusion Générale102

Bibliographie

Annexe

Résumé

Résumé

La fonction d'audit interne ayant un rôle prépondérant dans le pilotage et la performance du SCI. Pour ce faire, l'audit interne doit aider l'entreprise à maintenir un dispositif de contrôle interne approprié en évaluant son efficacité et son efficacité et en encourageant son amélioration continue. Afin de s'assurer que ces dispositifs de contrôle remplissent parfaitement leurs rôles, l'entreprise se dote d'un « outil » d'évaluation et de surveillance du contrôle interne, il s'agit bien évidemment de l'activité d'audit interne. Dans ce rôle d'appréciation de l'existence, de la bonne application et de l'efficacité des dispositifs de contrôle interne, l'audit pourrait donc être qualifié comme étant « le contrôle du contrôle (interne) ».

L'objectif de cette étude est d'examiner si la fonction d'audit interne existante au sein des entreprises industrielles algériennes, étudiées dans notre échantillon, contribue à l'efficacité et l'efficacité du système de contrôle interne. L'intérêt de cette étude réside également dans la détection des lacunes en matière du système de contrôle interne des entreprises choisies.

Les mots clés :

Audit interne, Contrôle interne, Processus d'achat, Performance d'entreprise, Efficacité, Efficacité, Risque.

The internal audit function having a predominant role in the management and performance of the ICS. To do this, internal audit must help the company to maintain an appropriate internal control system by evaluating its effectiveness and efficiency and encouraging its continuous improvement. In order to ensure that these control systems fulfill their roles perfectly, the company equips itself with a "tool" for the evaluation and monitoring of internal control, this obviously involves the internal audit activity. . In this role of assessing the existence, proper application and efficiency of internal control systems, the audit could therefore be qualified as "the control of (internal) control".

The objective of this study is to examine whether the internal audit function existing within Algerian industrial companies, studied in our sample, contributes to the effectiveness and efficiency of the internal control system. The interest of this study also lies in the detection of shortcomings in the internal control system of the selected companies.

Keywords :

Internal audit, Internal control, Purchasing process, Company performance, Efficiency, Efficiency, Risk.

Introduction Générale

Chapitre I

Chapitre II

Chapitre III

Annexe

Conclusion Générale

Table des matières

Sommaire

Bibliographie