Université Akli Mohand Oulhadj Bouira

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Thème :

La contribution de l'audit interne à la performance de l'entreprise
Etude de cas : BATICOMPOS Beni Mançour, Béjaia

Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention de diplôme de Master en sciences financières et comptabilité
Option: Comptabilité et audit

Réalisé par:
Mr. Bouras Boukhalfa
Mr. Skander Naim

Encadreur :
Mr. Ali.Ziane.Med.O

Membres de jury
Président : Mme Merzouk
Encadreur : Mr. Ali.Ziane.Med.O
Examinateur : Mme Bousbaine Tassadit

Année universitaire 2014-2015

Remerciements

J'exprime tout d'abord mes profonds remerciements à mon encadreur de thèse, Monsieur Ali.Ziane.Med.O pour sa grande disponibilité, son écoute, son suivi tout au long de ce travail. Ainsi que pour sa patience et sa compréhension des situations diverses et variées. Je désire qu'il trouve en ces mots toute ma reconnaissance pour ses précieux conseils.

J'exprime également ma gratitude aux membres du jury qui ont accepté d'examiner cette thèse.

J'adresse mes vifs remerciements, à tous les responsables d'audit interne et les cadres dirigeants de l'entreprise BATICOMPOS, pour leur chaleureux accueil.

Je remercie aussi l'ensemble du personnel administratif de la faculté des Sciences économiques, des Science de Gestion et des Science commercial.

Je ne pourrais terminer sans exprimer ma profonde reconnaissance à ma famille qui n'a cessé de me soutenir tout au long de ces travaux de recherche, un grand MERCI à mon père qui m'a supporté dans les moments difficiles et à ma mère qui a été la première à avoir cru en moi et à m'avoir poussé à faire de la recherche. Comme je remercie également mon unique frère Amar et toutes mes sœurs, pour leur encouragement.

À tous mes amis, tous mes collègues et tous ceux qui m'entourent, ici ou au loin par leur présence ou par leurs pensées.

Bouras Boukhalfa

Dédicace

Je dédie ce mémoire à :

La mémoire de mon grand-père.

La mémoire de mon oncle.

A vous mes chères parents, ce modeste travail qui est le fruit de vos interminable conseils, assistance, et soutient moral, en témoignage de ma reconnaissance et mon affection, dans l'espoir que vous en serez fiers.

A mon frère au quel je souhaite beaucoup de réussite.

A toutes mes sœurs pour leurs soutiens.

A toute la famille Bouras et Hamichi.

A tous mes amis (es).

A toute la promotion SEGC 2015.

Bouras Boukhalfa

Liste des abréviations

Liste des abréviations

Abréviation	Désignation
ASC	Accounting standard committe
AACI	Association des auditeurs et conseillers internes algeries
CIA	Certified internal auditors
CNCC	La compagnie nationale des commissaires aux comptes
FASB	Financial accounting standards board
FRPA	Feuilles de révélation des problemes apparents
IASC	International accounting standards committee
IIA	The institute of internal auditors
IFAC	International fédération of accountants
IFACI	Institut français des auditeurs et des contrôleurs internes
MPA	Modalités pratiques d'application
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique
OEC	L'ordre des experts comptables

Liste des tableaux

Numéro	Titres	Pages
01	Les normes de qualifications et de fonctionnement	16
02	La grille d'analyse des tâches	39
03	La méthode subjective et objective d'appréciation du contrôle interne	55
04	Les facteurs de détection de la fraude	69
05	La lettre de mission	92
06	La grille d'analyse des tâches (cas pratique)	97
07	Questionnaire du contrôle l'interne première version	100
08	Tableau d »analyse des risques	103
09	Questionnaire du contrôle interne deuxième version	107

Liste des figures

Numéro	Titres	Pages
01	Principaux symboles	41
02	Pyramide du COSO	50
03	Risque d'anomalies significatives	62
04	Risque d'audit	63
05	Définition du terme « Fraude »	65
06	Organigramme de l'entreprise BATICOMPOS	79
07	Organigramme de la direction achats	93
08	Diagramme de circulation	99

CONCLUSION GENERALE

Introduction Générale.

Dans un environnement de plus en plus turbulent et en perpétuelle mutation, le développement rapide des nouvelles technologies, la mondialisation, les clients de plus en plus exigeants, l'augmentation des incertitudes et des risques, les problèmes d'ordre éthique, et plusieurs autres facteurs, les managers ont besoin de manière croissante d'un système de contrôle interne performant qui leur permettent de mieux gérer leurs entreprises et qui leur apporte une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs.

La fonction d'audit interne, qui est un outil de pilotage du système de contrôle interne donne à cet égard l'assurance raisonnable que les opérations menées, les décisions prises sont « sous contrôle» et qu'elles contribuent donc à la réalisation des objectifs de l'entreprise en prenant appui sur les procédures, les lois et les règles de la profession. Et de proposer les recommandations pour une meilleure amélioration de l'activité.

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 sur le contrôle 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[1]».

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[2] , l'évolution que connait ce métier et la prise de conscience de son intérêt auraient entrainé 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 un et Sonatrach deux, 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 a légiféré de nouvelles lois, instructions et règlements en matière d'audit interne, Dans le but de conduire les entreprises à plus de transparence, surtout en matière d'information financière, et de les aider à créer de la valeur[3]

[1]Sur le site interne, http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/278/normes.pdf, la date de consultation, 10/04/2015, (Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne), page 9.
[2]Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », Septième édition d'Organisations, Paris, 2010, p 35.
[3]ZIANI Abdelhak, le role de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, thèse doctorat, tlemcen, 2013/2014, p3

Le rôle que doit entreprendre la fonction de l'audit interne étant au centre de notre problématique, et pour lequel nous avons choisi de réaliser ce travail qui portera sur l'utilité de l'audit interne et la détection des risques liés à l'activité de l'entreprise. Ces entreprises sont obligées non seulement de créer une fonction d'audit interne mais aussi de renforcer son rôle dans l'amélioration du système du contrôle interne, ce mécanisme peut conduire ces entreprises a créèrent la valeur ajoutée, A cet effet, notre sujet est présenté comme suit : **« la contribution de l'audit interne à la performance de l'entreprise ».**

La fonction de l'audit interne n'existe pas au niveau de toutes les entreprises que ça soit publiques ou privés, contrairement à ce qu'on croit, c'est une fonction que toute entreprise devrait la rendre compte. En effet, elle joue un rôle fondamental à l'application des politiques et directives de la direction, ainsi que l'assurance de l'existence d'un bon système de contrôle interne.

L'objectif est donc, de savoir comment l'audit interne peut contribuer au bon fonctionnement de l'entreprise, et la problématique serait :

« **La fonction d'audit interne veille-t-elle à l'amélioration du système du contrôle interne de l'entreprise en agissant sur sa performance ?** »

De cette problématique découlent les questions suivantes :

- Quel est le rôle de l'audit interne ?
- C'est quoi la performance du système du contrôle interne ?
- La fonction d'audit interne, veille-t-elle à l'efficacité du système du contrôle interne?

Hypothèses

Pour aborder cette problématique, nous allons examiner les hypothèses suivantes :

- La fonction d'audit interne veille à la capacité du système du contrôle interne à réaliser les objectifs du contrôle.
- La performance d'une entreprise peut être évaluée à travers sa capacité à atteindre les objectifs qu'elle s'est fixée au préalable.

Objectif de l'étude :

L'objectif recherché en traitant ce thème est d'avoir une image claire de l'application de la notion d'audit interne en Algérie, prenant Baticompos Béjaia comme cas d'étude pratique.

L'Intérêt de l'étude

L'intérêt de cette recherche réside dans la détection des lacunes en matière du système de contrôle interne afin d'apporter aux dirigeants un éclairage sur l'ensemble de leurs entreprises et les aider à prendre les décisions appropriées

Méthodologie et Organisation de la recherche :

Pour réaliser cette recherche, nous avons opté pour une démarche méthodologique composée de deux niveaux d'analyse, une recherche bibliographique dont l'objectif est de décrire tous les aspects théoriques. Dans le souci de compléter les aspects théoriques et de les étayer d'avantage, nous avons jugé utile de présenter un cas pratique.

Enfin pour atteindre les objectifs escomptés, nous avons opté pour une démarche structurelle, imposée de trois chapitres et qui sont comme suites :

- Le premier se porte sur le cadre conceptuel de l'audit interne, composé de quatre sections : le contrôle interne, historique et approche théorique sur l'audit interne, la fonction d'audit interne et les fonctions proches, l'audit interne et ses outils.
- Le deuxième chapitre Le pilotage du contrôle interne et la performance de l'entreprise, composé à son tour de quatre sections, la performance de l'entreprise, Le pilotage du système de contrôle interne par l'auditeur interne, évaluation du système de contrôle interne par l'auditeur interne, Les risques liés à la mission d'audit.
- Et enfin, le troisième chapitre représente notre cas pratique au niveau de l'entreprise BATICOMPOS, composée de trois sections, l'organisme d'accueil, la démarche de l'auditeur interne, la démarche de l'auditeur interne au sein de l'entreprise BATICOMPOS.

CHAPITRE I

Introduction.

Aujourd'hui, le système du contrôle interne occupe une place important au sein de l'entreprise, il est une action collective au sens où il engage l'action conjuguée d'un grand nombre d'acteurs[1].Toutefois, ce système ne peut pas fournir une assurance raisonnable à la direction, car les facteurs qui appliquent ce système sont des êtres humains qui peuvent l'affecter par des erreurs, des dysfonctionnements et des défaillances.

En effet, le contrôle interne a des limites et il doit être évalué par l'audit interne qui devient la fonction vitale et se situe au cœur du management. Chaque responsable sait que la mission de l'audit est une mission délicate car son but est de créer une valeur ajoutée dans un environnement changeant.

Ce premier chapitre a pour objectif d'étudier la fonction de l'audit interne qui est un mécanisme important dans l'amélioration du contrôle interne. Nous essayerons d'aborder en premier lieu des généralités sur le contrôle interne, à travers: sa définition et ses principaux objectifs, les conditions d'un bon contrôle interne, les limites du contrôle interne, puis, dans la deuxième section, nous nous consacrerons en particulier à l'audit interne, en étudiant : son évolution, définition, ses caractéristiques, ses objectifs, ses normes ainsi que ses formes. Dans la troisième, section nous aborderons les disciplines voisines de l'audit interne, à savoir l'audit externe, le consultant externe, l'inspection, le contrôle de gestion et le management des risques. Enfin, et dans la quatrième section, nous présenterons les différents outils de l'audit interne, qui sont les outils d'interrogations et les outils de description.

[1] Sur le site interne, http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/les-metiers-du-controle-interne-306.html, date de consultation, 10/03/2015, à 13 :58.

Section1 : Le contrôle interne

Le contrôle interne est parfois confondu avec l'audit interne, ce dernier est un service au sein de l'entreprise alors que le contrôle interne ne correspond ni à un service ni à une fonction mais à des éléments d'organisations que l'on retrouve dans tout les services de l'entreprise. Pour cela, cette section est consacrée essentiellement à présenter la notion du contrôle interne.

1. Les définitions et les principaux objectifs du contrôle interne :

1.1 Les définitions du contrôle interne :

Il existe de nombreuses définitions du contrôle interne, mais nous allons citer les définitions qui semblent les plus pertinentes, universelles et qui traitent d'une façon claire le concept et les objectifs du contrôle interne.

- **Selon L'institut Anglais Des Experts Comptables:**

«Le contrôle interne comprend l'ensemble des systèmes de contrôle, financiers et autres, mis en place par la direction, afin de pouvoir diriger les affaires d'une société de façon ordonnée, de sauvegarder ses biens et d'assurer, autant que possible, la sincérité et la fiabilité des informations enregistrées. Font partie du système de contrôle interne les activités de vérification, de pointage, et d'audit interne »[1].

- **Définition de (American Institute of Certified Public Accountants):**

« Le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction »[2]. (Définition donnée en 1978)

[1] Sur le site internet, www.univ-oran.dz/theses/document/TH3906.pdf, p 09.date de consultation 12/03/2015 à 14 :00.

[2] Jacques Renard, « théorie et pratique de l'audit interne », 7e édition, eyrolles, paris, 2010, p124

- **Définition du COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) [1] :**

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

- ✓ réalisation et optimisation des opérations ;
- ✓ la fiabilité des informations financières ;
- ✓ la conformité aux lois et réglementations en vigueur".

- **Définition de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) [2]**

" Le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle comptable et autres que la direction définit, applique et surveille sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine, la régularité et la sincérité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en résultent, la conduite ordonnée et efficace des opérations de l'entreprise, la conformité des décisions avec la politique de la Direction. "

1.2 Les principaux objectifs du contrôle interne :

Les définitions qui précèdent permettent de faire ressortir les principaux objectifs du contrôle interne [3]

- **assurer la protection des actifs de l'entreprise** : d'après la CNCC, le terme " protection des actifs " est ainsi à prendre au sens large et correspond non seulement à la " conservation physique des biens (gardiennage, protection matérielle, suivi et contrôle des actifs) " mais aussi aux " risques provenant de l'environnement naturel (séisme, inondation) ".ainsi aux risques provenant de l'environnement humain (tiers, employés, dirigeants) tels que l'erreur, la négligence ou la fraude ".
- **assurer la qualité de l'information, et en particulier de l'information financière** : selon la CNCC, un bon système d'information comptable doit " permettre de s'assurer que les documents nécessaires et les informations qui

[1] Mémento pratique Francis Lefebvre, "Audit et commissariat aux comptes ". Edition Francis Lefebvre. Paris, 2010, page 530.
[2] Stéphanie Thiery-Dubuisson, " **L**'audit ", Editions La Découverte, Paris. 2004, page 53.
[3] Ibid. p 45-48.

contribuent aux prises de décisions de la direction sont produits dans les délais et avec la qualité requise ". Ceci revient à considérer que l'information fournie et objective (elle reflète effectivement l'état réel de l'entreprise dans son environnement) et disponible (par exemple dans le format voulu et dans les délais appropriés à ceux qui doivent l'interpréter).

- **l'amélioration des performances** : l'analyse des activités est centrale dans une organisation ainsi le management des coûts. Or le coût des produits dépend de celui des activités. L'analyse des coûts est un appui au contrôle interne. Ignorer le management des coûts et son rôle dans les procédures internes reviendrait, à refuser l'amélioration des performances.
- **l'application des instructions de la Direction** : le contrôle préalable au déroulement des opérations permet de s'assurer que les objectifs des instructions sont bien définis, que les instructions même sont claires et adressées spécifiquement aux personnes habilitées et formées pour les interpréter correctement. De même après le déroulement des opérations. Ainsi, nous pouvons considérer le dirigeant comme l'ultime et unique responsable de la performance final de l'entreprise.

La définition de la commission Treadway introduit une notion importante, " l'assurance raisonnable" signifiant que le contrôle interne ne peut constituer une garantie totale. En revanche, il convient que les procédures existantes soient efficaces et garantissent une couverture raisonnable des risques.[1]

2. Les conditions d'un bon contrôle interne[2] :

La gestion des risques est un préalable à un bon contrôle interne. D'où l'exigence d'une approche logique, et globale de l'appréciation des risques.

Les cinq composantes du contrôle interne inspirées de celles du référentiel COSO (le Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) et dont l'auditeur doit tenir compte dans sa quête de la compréhension du contrôle interne de l'entité sont les suivantes:

- l'environnement de contrôle,
- la procédure d'évaluation des risques de l'entité,

[1] Mémento pratique Francis Lefebvre, op, cité, page 530.
[2] Mohammed-Hamzaoui , Audit gestion des risques et contrôle interne, . Edition village mondial, paris, 2005, p108.

- le système d'information et les processus connexes concernant les enregistrements comptables et la communication,
- les activités de contrôle,
- la surveillance des contrôles (pilotage).

- **L'environnement du contrôle**

Il faut entendre par là, un environnement interne favorable, c'est à dire la nécessité d'avoir une éthique, une stratégie et une organisation.

- **la procédure d'évaluation des risques de l'entité**

L'auditeur interne apprécie la qualité de la cartographie des risques et les moyennes mises en place par les opérationnels pour maîtriser les risques inacceptables et limiter les risques acceptables.

- **Le système d'information et de processus connexes concernant les enregistrements comptables et la communication**

" Les éléments du contrôle interne doivent être connus de tous ceux qui auront à les mettre en œuvre ou à les rencontrer.

La transparence doit être la règle: pas de rétention d'information, pas de circuits de communication excessivement complexes, pas d'informations superflues, pas de repli sur sa propre activité, tous éléments qui misent à la bonne maîtrise de l'ensemble".[1]

- **Les activités de contrôle**

Ce sont les dispositifs spécifiques qui permettent à chacun de gérer ses activités dans le respect des objectifs généraux du contrôle interne.

- **La surveillance des contrôles (pilotage)**

La mise en place et la surveillance des systèmes de contrôle incombent en premier aux managers, eux qui pilotent leur activité et gèrent donc les risques qu'elles génèrent. Pour ce faire ils doivent s'approprier le contrôle interne et le tenir à jour de façon permanente en utilisant les recommandations de l'audit interne.

[1] Jacques Renard, op, cité, p145

«Si le DG est le premier responsable du contrôle interne, il doit déléguer la mise en place aux responsables hiérarchiques qui définissent les contrôles qui seront réalisés par eux-mêmes ou par d'autres salariés »[1]

3. Les limites de contrôle interne

- **Absence de garantie absolue :** Selon le référentiel COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), il stipule que tout système de contrôle interne ne peut fournir au plus qu'une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise. La probabilité d'atteindre ceux-ci est soumise aux limites inhérentes à tout système de contrôle interne, qu'il s'agisse, par exemple, d'un jugement erroné, de dysfonctionnements dus à des défaillances humaines ou à de simples erreurs[2].
- **Coût du contrôle interne** : en outre, lors de la mise en place des contrôles, il est nécessaire de tenir compte du rapport coût / bénéfice et ne pas développer des systèmes de contrôle interne inutilement coûteux quitte à accepter un certain niveau de risque[3].

[1] Élisabeth Bertin, audit interne enjeux et pratique à l'international, édition eyrolles, paris, 2007, 59.
[2] Ibid.
[3] Sur le site interne, www.amf-france.org/documents/general/76012.pdf, (Le dispositif de contrôle interne), date de consultation le 20/03/2015, p17.

Section 2 : Historique et approche théorique

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

Il est nécessaire dans cette première section de donner un descriptif global de l'audit interne à travers son évolution historique et définitions, en suite on parlera de l'ensemble de ses caractéristiques et objectifs, ainsi que ses normes, et en fin on abordera le autres disciplines voisines de l'audit interne.

1. Evolution et définition de l'audit interne :

1.1 Evolution historique :

« Beaucoup d'auditeurs remontent l'origine de l'audit à l'époque sumérien ou les premières traces de contrôle se trouvent lorsque ceux-ci vérifiaient que le nombre de sacs de grains entraient dans les magasins que correspondaient aux sacs livrée par les fermiers. »[1]

D'origine latin « auditus ». Il signifie étymologiquement le verbe entendre, écouter. Ce mot a été utilisé par les romains pour désigner un contrôle de la gestion des provinces au nom de l'empereur. Ce contrôle a pris cette signification car peu de gens savaient lire et écrire à cette époque et que les contrôles se faisaient, absolument oralement[2].

Ultérieurement, ce contrôle a été développé par les anglo-saxons au début du 19e siècle avec la création du premier cabinet d'audit à LONDRES. Ce dernier a été chargé de détecter les anomalies, les fraudes et les risques au sein des organisations qu'il examine. Quant aux Etats-Unis, la révolution industrielle a conduit à adopter des méthodes pour contrôler les coûts, la production et les ratios d'exploitation. Ceux-ci ont été les principaux accélérateurs du développement de la profession comptable. C'est là où les entreprises américaines ont ressenti la nécessité des mécanismes de détection de la fraude

[1] Vlaminick H, « histoire de la comptabilité », édition pragmos, Paris, 1979, p17.
[2] Sur le site internet, http://normes-ias-ifrs-au-maroc.over-blog.com/article-29313104.html Consulté le: 12/03/2015 15:23.

et de la responsabilité financière, et les investisseurs de plus en plus compter sur les rapports financiers.[1]

Ensuite, c'est qu'après la crise économique de 1929, l'audit est devenu un processus obligatoire aux États-Unis. A cet effet, la Securities and Exchange Act de 1934 a créé la Securities and Exchange Commission (SEC), qui a donné l'autorité pour la diffusion des normes comptables et préciser les tâches de surveillance des auditeurs. En conséquence, the American Institue of Certified Public Accountants (l'AICPA) a publié le Statement on Auditing procédure (SAP) n°1 en Octobre 1939 et il a fallu que les auditeurs examinent les inventaires et confirment les créances. De ce fait, les auditeurs sont devenus responsables de la vérification de l'entité de l'entreprise.

En 1977 une organisation internationale de la profession comptable nommée « the international federation of accountants » a été fondée dans le but de créer une forte profession comptable. Après, en 1996, l'IFAC était composée de 119 organismes comptables professionnels de 86 pays. Il s'agit notamment, des experts-de l'industrie, de commerce, de secteur public, de l'éducation et ceux en pratique privée. La mission de l'IFAC est le développement et la valorisation de la profession pour lui permettre de fournir des services de qualité élevée et constante par l'intérêt public[2].

A partir du début du 21^{e} siècle, la nécessité d'émettre un jugement sur la validité globale des états financiers apparaît parallèlement à la recherche de fraudes ou d'erreurs. Les méthodes de sondages sur les pièces justificatives, par opposition à leur vérification détaillée, font leur apparition. Cette évolution a été imposée par la forte croissance de la taille des organisations contrôlées qui a augmenté le coût des audits[3].

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

[1] Khelassi Reda, L'audit interne, Audit opérationnel, Technique, Méthodologie, Contrôle interne -Ed Houma, 2005, p 21.
[2] BELHACHEMI Amina, thèse doctorat, L'apport de l'audit opérationnel interne dans la réduction des abus de la rémunération des dirigeants, Université de Tlemcen, 2014, p 80.
[3] Benhayoun Sadafi. M. A., « L'audit interne : levier de performance dans les organisations publiques, Etude du cas Drapor », Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, Rabat, 2001, p 08.

1.2 Définition de l'audit interne :

L'audit interne a vu se succéder plusieurs définitions avant que la notion ne soit stabilisé.

1.2.1 Selon l'IIA (the Institue of Internal Auditor) « L'audit interne est maintenant une fonction d'assistance au management. 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 : nouvelles, méthodes de direction (délégation, décentralisation, motivation), informatisation, concurrence… »[1] .

1.2.2 Selon l'IFACI (Institut français de l'audit et du contrôle interne) : « 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 périodiques, de vérifier que les procédures comportent les sécurités suffisantes ; les informations sont sincères ; les opérations régulières ; les organisations efficaces et les structures claires et bien adaptées »[2].

❖ **Définition officielle :**

c'est la traduction de la définition internationale adoptée par l'Institut International d'Audit Interne (l'IIA : the Institute of Internal auditors) le 29 juin 1999 et approuvée le 21 mars 2000 par le Conseil d'Administration de l'Institut de l'Audit Interne (IFACI) « L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité [3] ».

[1]Schick. P, « Mémento d'audit interne », Edition Dunod, Paris, 2007, p 05.

[2] Ammar. S, « Le rôle de l'auditeur interne dans le processus de gouvernance de l'entreprise à travers l'évaluation du contrôle interne », Institut des Hautes Etudes Commerciales de Sfax, Tunisie, 2007, p 03.

[3] Schick. P, op cité, p 05.

Il est à souligner que la définition officielle, a fait l'objet de controverse. Certains avancent que le mot activité figurant dans la définition signifie que l'audit interne peut faire la place aux cabinets d'audit externe. Alors que la perspective de Jaques Renard s'oppose en disant qu'on est en contradiction avec le vocable « interne » accolé au mot audit.

Nous partageons également l'avis de l'auteur Jaques Renard, lorsqu'il regrette la qualification de l'audit interne par « activité » et non pas par « fonction », car une activité est plus élémentaire qu'une fonction et place de ce fait son responsable dans une position subalterne[1]

En définitive, l'audit interne est une fonction ayant pour but de déceler les principales faiblesses au niveau du management des risques, de contrôle ainsi que la gouvernance de l'entreprise, déterminer les causes, évaluer les conséquences, formuler des recommandations et convaincre les responsables d'agir, ce qui permet ainsi de réaliser les objectifs de l'entreprise[2].

2. Caractéristiques et objectifs de d'audit interne :

2.1 Caractéristiques de la fonction [3] :

L'audit interne s'occupe de tout ce que devrait faire un manager pour s'assurer de bonne maitrise de ses activités, il existe trois activités :

1) **Activité d'évaluation indépendante ;**
2) **Activité d'assistance du management ;**
3) **Activité d'appréciation du contrôle interne.**

- **<u>Activité Indépendante :</u>**

La norme 1100 précise que « L'activité d'audit interne doit être indépendante et les auditeurs internes doivent être objectifs dans l'accomplissement de leur travail.»[4]

L'auditeur interne :

- doit être rattaché au plus haut niveau de la hiérarchie (avec aucune dépendance ; fusse-t-elle opérationnelle ou fonctionnelle) ;
- ne peut pas intervenir en tant qu'opérationnel ;

[1]Jacques Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », 6e Edition d'Organisations, Paris, 2007, p 52.
[2] 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 22.
[3] Abdesselam Medjoubi, séminaire « généralité sur l'audit interne », Alger, janvier 2013, p 04.
[4] Sur le site web, www.IFACI.com , Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne.pdf, p31.

- ne doit pas exercer un contrôle des (sur) les personnes (contrôle interne ou inspection) ;

➢ **Activité d'assistance du management :**

L'audit interne assiste le management en vue :

- D'optimiser le fonctionnement de l'organisation ;
- D'encourager un contrôle efficace à un cout raisonnable ;

Cela est réalisable :

✓ En menant des enquêtes et analyses ;
✓ Procédant à des évaluations ;
✓ En fournissant des informations critiques et pertinentes ;
✓ En émettant des recommandations et avis.

➢ **Activité d'appréciation du contrôle interne :**

L'audit interne est une fonction d'appréciation et d'évaluation dont la tache essentielle est, notamment, la validation de du contrôle interne via :

✓ La détection de dysfonctionnements éventuels ;
✓ D'analyse critique des procédures.

2.2 Objectifs de d'audit interne[1] :

L'audit interne a en permanence deux objectifs :

- Assurer à la Direction l'application de ses politiques et directives et la qualité du contrôle interne.
- Aider les responsables concernés à améliorer leur niveau de contrôle et leur efficacité (les aider à se contrôler).

On peut expliciter les objectifs de l'audit interne sous l'angle de quatre apports :

[1] Chekroun Meriem, op cité, p 24.

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

2.3 L'organisation de l'audit interne :

L'audit interne a été organisé grâce à l'Institute of internal auditor (IIA) qui a été fondu aux Etat-Uni en 1942, l'IIA connu comme une association professionnelle internationale de 122000 membres, il a une activité importante en matière de formation professionnelle et de recherche. Publie ouvrage et revue organise même des conférences et colloques. D'autres regroupements sont apparus dont le but de développer la fonction d'audit interne, l'exemple de la « Confédération Européenne des Instituts d'audit interne » (ECIAA), « L'union Francophone de L'audit interne » (UFAI), en Algérie on parle de l'association des auditeurs consultants internes algériens (AACIA) qui a été créé en 1993 dont le but de développer l'audit interne en Algérie. Aujourd'hui les principales activités de L'AACIA sont : formation, séminaires, conférences, rencontres débat et publication[1].

2.3.1 Les normes de l'audit interne :

La fonction de l'audit interne s'exerce dans la limite des normes définie par la profession celle-ci est, en effet organisée au plan international. Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (ISA) approuvé officiellement par L'IIA en 1978 et publié sont devenues un référentiel essentiel et très important pour les auditeurs internes. Ces normes ont été publiées en 1978 par « The Internal Audit Standards Board » (IASB).

Les Normes ont pour objet [2]:

- de définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne ;
- de fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée ;

[1] Sur site internet, http://algerieassociation.forumactif.com/t121-association-des-auditeurs-consultants-internes-algeriens, date de consultation, le 13/04/2015 à 21 :06.
[2] Sur le site interne, www.ifaci.com, « Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne.pdf, Edition 2013, p 25.

- d'établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
- de favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

On distingue trois types des normes de l'audit interne, des normes de qualification, des normes de fonctionnement et des normes de mise en œuvre.

Les Normes de qualification énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des missions d'audit interne. Les Normes de fonctionnement décrivent la nature des missions d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant de mesurer la performance des services fournis. Les Normes de qualification et les Normes de fonctionnement s'appliquent à tous les services d'audit. Les Normes de mise en œuvre précisent les Normes de qualification et les Normes de fonctionnement en indiquant les exigences applicables dans les activités d'assurance (A) ou de conseil (C)[1].

[1] Sur le site interne, www.ifaci.com, « Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne.pdf, op cité, p 26.

Tableau n°01 : Les normes de qualification et de fonctionnement

Normes de qualification « Ce que sont l'audit interne et les auditeurs »	Normes de fonctionnement. « Ce qu'ils font »
1000 : Mission, pouvoir et responsabilité 1100 : indépendant et objectivité 1110- indépendance dans l'organisation 1120- Objectivité individuelle 1130- Atteintes à l'indépendance et à l'objectivité 1200 : Compétence et conscience professionnelle 1210- Compétence 1220- Conscience professionnelle 1230- Formation professionnelle 1300 : programme d'assurance et de la qualité 1310- Evaluation du programme qualité 1311- Evaluations interne 1312- Evaluation externe 1320- Rapport relatifs au programme qualité 1330- Utilisation de la mention « conduit conformément aux normes » 1340- Indication de non-conformité	2000 – Gestion de l'audit interne 2010 – Planification 2020 – Communication et approbation 2030 – Gestion des ressources 2040 – Règles et procédures 2050 – Coordination 2060 – Rapports au Conseil et à la direction générale 2100 – Nature du travail 2110 – Management des risques 2120 – Contrôle 2130 – Gouvernement d'entreprise 2200 – Planification de la mission 2201 – Considérations relatives à la Planification 2210 – Objectifs de la mission 2220 – Champ de la mission 2230 – Ressources affectées à la mission 2240 – Programme de travail de la mission 2300 – Accomplissement de la mission 2310 – Identification des informations 2320 – Analyse et évaluation 2330 – Documentation des informations 2340 – Supervision de la mission 2400 – Communication des résultats 2410 – Contenu de la communication 2420 – Qualité de la communication 2421 – Erreurs et omissions 2430 – Indication de non-conformité aux normes 2440 – Diffusion des résultats 2500 – Surveillance des actions de progrès 2600 – Acceptation des risques par la direction générale

Source: Schick P, « Memento d'audit interne. Dunod », 2007, Paris, p.217.

2.3.2 La charte d'audit interne [1]:

La charte de l'audit interne est un document formel qui définit le but, l'autorité et la responsabilité de la fonction de l'audit interne. La charte de l'audit interne établit la position de la fonction de l'audit interne dans l'organisation; autorise l'accès aux disques, au personnel et aux propriétés physiques concernant l'exécution des engagements; et définit la portée des activités de l'audit interne. Cela signifie que le rôle de ce document officiel a montré le chemin de l'audit interne, précise la mission et définit le champ des activités d'audit interne.

2.4 Les formes de l'audit interne

Le terme « audit » est aujourd'hui utilisé dans tous les domaines d'activités d'une entreprise, il peut être exercé par une personne issue d'une profession organisée (expert-comptable, commissaire aux comptes, auditeur interne), mais il peut être également exercé par des personnes venant d'horizons différents (informaticiens, avocats, ingénieurs, fonctionnaires, etc.).

2.4.1 Audit de la fonction comptable par les auditeurs :

L'audit de la fonction comptable suivi par les auditeurs internes vise à « porter un jugement sur la maitrise de la fonction par les responsables et recommander les dispositions à prendre pour les améliorer »[2]. Cela signifie, que la mission de l'auditeur interne est orientée vers le bon fonctionnement de la fonction comptable. L'auditeur interne en collaboration avec les auditeurs externes doivent s'assurer que les procédures de contrôle interne comptable sont fiables. Il ne s'agit pas ici d'une mission de certification des comptes.

2.4.2 L'audit opérationnel :

Selon le Dictionnaire de la langue française, 'il s'agit de l'une des études menées dans le cadre d'un audit global d'une entreprise[3].

Contrairement à l'audit financier, qui vise à certifier la régularité et la sincérité de l'information comptable et financière ainsi qu'intéresse les actions ayant une incidence sur la préservation du patrimoine, l'information financière publiée par l'entreprise, l'audit opérationnel, s'applique à toutes les actions sans privilégier leur incidence sur la préservation des comptes.

[1] Sur le site interne, www.ifaci.com, op cité, p 26.
[2] Jacques Renard, op cité, p 60.
[3] Sur le site internet, http://www.linternaute.com/dictionnaire/fr/definition/auditopérationnel, date de consultation, le 23/03/2015 à 22 :35.

Il est en effet défini selon l'IIA comme « l'audit interne examine et évalue les processus de planification, d'organisation et de gestion pour déterminer s'il existe une assurance raisonnable que les objectifs et les buts seront atteints ». L'audit opérationnel, est donc un processus qui intéresse toutes les fonctions de l'entreprise dans le but d'améliorer ces opérations[1].

2.4.3 L'audit de management[2] :

L'audit de management est une dimension nouvelle de l'audit qui constitue le stade ultime de développement de la fonction. Il peut s'agir:

- d'une vérification de la conformité de la politique de chaque fonction par rapport à la stratégie de l'organisation ou aux politiques qui en découlent ;
- de la vérification de la façon dont les politiques sont conçues, transmises et exécutées tout au long de la chaîne hiérarchique ;
- d'audit du processus d'élaboration de la stratégie de l'organisation. Il est surtout utilisé dans les filiales de groupes pour s'assurer du respect du processus stratégique édicté par la maison mère.

Il ne s'agit pas :

- d'auditer la direction générale en portant un quelconque jugement sur ses options stratégiques et politiques ;
- mais, d'observer les choix et les décisions arrêtées par les directions générales afin de les comparer et les mesurer dans leurs conséquences et attirer l'attention sur les risques ou les incohérences relève bien de l'audit interne. Pratiquer l'audit de management c'est donc toujours, et quelle que soit la définition retenue, observer la forme et non le fond.

2.4.4 L'audit de stratégie[3] :

L'audit de stratégie, conçu comme une confrontation de l'ensemble des politiques et stratégies de l'entreprise avec le milieu dans lequel elles se situent pour en vérifier la cohérence globale. Le rôle de l'auditeur interne ici, se limite à souligner les incohérences.

[1] Sur le site internet, http://www.linternaute.com/dictionnaire/fr/definition/auditopérationnel, date de consultation, le 23/03/2015.
[2] Jacques Renard, op, cité, 2010, p 50.
[3] Ibid., p 54.

Observons cependant que ces révélations peuvent conduire la direction générale à modifier au fond tel ou tel point pour retrouver une cohérence globale.

Mais quelle que soit l'option appliquée, il s'agit là d'audit de haut niveau, exigeant des compétences sérieuses. Il est certain que cette ultime étape en cours de développement laisse présager des conceptions plus élaborée de l'audit interne.

2.4.5 Audit social [1]:

L'audit social regroupe les formes d'audit appliquées à la gestion et au mode de fonctionnement des personnes dans les organisations qui les emploient ainsi qu'au jeu de leurs relations internes et externes. Cela signifie que l'audit social a pour but d'améliorer les relations sociales que ce soit interne (relations des salariés entre eux, relations hiérarchiques, etc.) ou externe (relations de l'entreprise avec les différents parties prenantes telles que les actionnaires, L'Etat, les fournisseurs, etc.).

En effet, selon L'institut international de l'audit social les quatre buts poursuivis par l'audit social sont comme suit :

- vérification de la conformité d'un système social ou de management aux règles et normes nationales ou internationales qui s'appliquent à lui ;
- évaluation de l'efficacité et de l'efficience de ce système et des risques encourus ;
- appréciation de la cohérence des politiques sociales et des moyens mis en œuvre ;
- vérification de la faisabilité socio-économique d'un projet ou d'un programme.

[1] Sur le site internet, http://www.auditsocial.net, date de consultation 23/03/2015

Section 03 : La fonction d'audit interne et les fonctions proches

De grandes confusions existent entre l'audit interne et les fonctions proches (l'audit externe financier, consultant externe, l'inspection, le contrôle de gestion, l'audit qualité et le Risk management). C'est la raison pour laquelle, nous avons essayé de ressortir les différences et les complémentarités entre ces différentes disciplines dans cette section.

1. L'audit interne et l'audit externe (comptable et financier) :

L'audit externe a donné lieu à l'apparition de l'audit interne afin d'internaliser une partie des travaux de l'auditeur externe financier et par voie de conséquence réduire les coûts des travaux de ce dernier.

1.1 Les principales différences se situent dans les aspects suivants :

1.1.1 Le statut de l'auditeur :

Le statut de l'auditeur interne est défini dans le cadre d'une charte d'audit approuvé par la Direction Générale et / ou le Conseil d'Administration de l'entreprise; celui de l'auditeur externe financier est défini dans un cadre légal et réglementaire[1].

1.1.2 Les bénéficiaires de l'audit :

L'auditeur interne travaille pour le bénéfice des responsables de l'entreprise : managers, direction générale, 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.[2].

1.1.3 Les objectifs de l'audit :

La finalité de l'auditeur interne est d'apprécier le dispositif de contrôle interne et de ressortir les dysfonctionnements afin d'apporter des recommandations et de promouvoir la performance de l'entreprise et cela se fait par le biais de conseil et d'assistance aux audités ainsi que les responsables de l'entreprise.

[1] Sur le site interne, www.ifaci.com, « L'audit interne vers une collaboration renforcée avec ses prestataires externes.pdf», date de consultation le 16/04/2015.
[2] Jacques Renard, op cité, p80

Par contre, l'auditeur externe financier vise à certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes, résultats et états financiers de l'entreprise.

Par ailleurs, Il serait utile de noter que le contrôle interne est un moyen pour l'auditeur externe, alors qu'il est un objectif pour l'auditeur interne[1].

1.1.4 Le champ d'application de l'audit :

Le champ d'application de l'audit externe englobe tout ce qui concourt à la détermination des résultats, à l'élaboration des états financiers, alors que le champ d'application de l'audit interne est beaucoup plus vaste puisqu'il dépasse de plus en plus la stricte dimension comptable et financière pour s'étendre à l'ensemble des fonctions et des dimensions.

1.1.5 La prévention de la fraude :

L'audit externe est intéressé par toute fraude, dès l'instant qu'elle a, ou est susceptible d'avoir, une incidence sur les résultats. En revanche, une fraude touchant, par exemple, à la confidentialité des dossiers du personnel, concerne l'audit interne, mais non l'audit externe[2].

1.1.6 L'indépendance de l'auditeur :

Il va de soi que cette indépendance n'est pas de même nature. L'indépendance de l'auditeur externe est celle du titulaire d'une profession libérale, elle est juridique et statutaire ; celle de l'auditeur interne est assortie des restrictions analysées au chapitre précédent[3].

1.1.7 La périodicité des audits :

L'auditeur externe réalise sa mission de façon intermittente et à des moments privilégiés pour la certification des comptes : fin de trimestre, fin d'année .En dehors de ces périodes, ils ne sont pas présents, sauf le cas de certains grands groupes dont l'importance des affaires exige la présence permanente d'une équipe tout au long de l'année, laquelle équipe grossit considérablement en période des comptes[4].

A la différence de l'auditeur externe, l'auditeur interne exerce sa mission de façon constante en fonction de la demande du donneur d'ordre et du contenu de l'ordre de la mission.

[1] Chekroun Meriem, op cité, p48.
[2] Jacques Renard, op cité, p 82
[3] Ibid.
[4] Ibid.

1.1.8 La méthode de l'auditeur :

Les auditeurs externes réalisent en général leurs missions selon des méthodes qui ont fait leurs preuves, à base de rapprochements, analyses, inventaires. A contrario, la méthode des auditeurs internes est spécifique et originale ; elle sera décrite en détail dans le troisième chapitre. Bien que le but principal de l'audit interne diffère de celui de l'audit externe financier, il y'a des intérêts communs qui constituent la base de la complémentarité entre eux.

1.2 Les complémentarités :

Selon la norme 2050 : « le responsable de l'audit interne devrait partager des informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil[1]. »

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

Dans le cadre de cette coordination « le responsable de l'audit interne doit s'assurer que le travail des auditeurs internes ne fait pas double emploi avec celui de l'auditeur externe. Les travaux de l'audit interne et de l'audit externe doivent être coordonnés afin que toutes les activités ou fonctions de l'organisation soient auditées sans redondance ou double emploi »[2].

2. L'audit interne et consultant externes :

Les consultants ont, eux aussi, une connaissance du monde extérieur à l'entreprise qui les fait bénéficier d'un jeu de référentiels que n'ont pas toujours les auditeurs internes.

Les consultants externes sont des intervenants qui n'appartiennent pas à l'entreprise et qui ont une connaissance beaucoup plus sur l'environnement et des entreprises similaires, ce qui les fait bénéficier d'un jeu de référentiels que n'ont pas toujours les auditeurs internes.

Par rapport à la fonction et aux missions de l'audit interne les missions de consultant présentent quatre spécifiés originales[3] :

[1] Sur le site interne, www.ifaci.com, « Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne.pdf, op cité, p 47.
[2] Zied Boudriga, L'audit Interne : Organisation et Pratiques, Collection Azurite, 2012, Tunisie, p 271.
[3] Jacques Renard, op cité, p 90.

- Le consultant est appelé pour un problème particulier, bien identifié correspondant à sa compétence technique et il n'a pas à intervenir dans l'entreprise en dehors de ce domaine. A contrario, l'audit interne traite de divers types de problèmes au sein de l'entreprise relevant de ses prérogatives ;
- Il est missionné pour un objectif bien précis et sa mission est, en général, fixée dans la durée ;
- Il travaille pour un responsable déterminé : celui qui a sollicité ses avis et va donc rester «propriétaire» de son rapport. Ce responsable peut être la Direction Générale, mais il peut être également un manager spécifique dans un domaine particulier ;
- Selon les termes de sa mission, son rôle peut aller du simple diagnostic de l'existant, jusqu'à la préconisation à leur mise en œuvre. C'est souvent le cas des organisations.

Nous pouvons dire que les deux fonctions se rapprochent depuis que l'on assigne à l'auditeur un rôle de conseil. D'autant plus que la Norme 2050 sur la nécessaire coordination des activités et le partage des informations concerne également les consultants externes de toute nature.

La complémentarité entre l'audit interne et le consultant externe réside dans le fait que le premier a une connaissance approfondie de son entreprise, alors que le second a une expérience accumulée notamment dans le domaine technique. C'est à ce niveau que l'auditeur interne peut collaborer avec le consultant externe.

3. L'audit interne et l'inspection :

« Les confusions sont ici nombreuses et les distinctions plus subtiles car comme l'auditeur interne, l'inspecteur est membre à part entière du personnel de l'entreprise. Ces confusions sont aggravées par la pratique et le vocabulaire : on trouve bien évidemment des inspecteurs qui font de l'inspection mais on trouve également des « inspecteurs » qui, en fait, font de l'audit interne, et on trouve aussi – *last but not least* – des inspecteurs qui font de l'inspection et de l'audit interne[1] ».

Ces confusions trouvent leur origine dans :

- ✓ La position dans l'organisation : comme l'audit interne l'inspection est une structure hiérarchiquement rattachée au plus haut niveau de l'organisation ;
- ✓ le vocabulaire : il existe au niveau de certaines organisations des structures d'audit interne dont le nom contient le terme « inspection »,

[1] Jacques Renard, op cité, p 91.

- ✓ La confusion des champs : dans certaines organisations des inspecteurs/auditeurs qui effectuent tantôt des missions d'audit et tantôt des missions d'inspection, en fonction de la nature de la mission ils changent de casquettes.

3.1 Les divergences des deux fonctions et Les complémentarités[1] :

3.1.1 Les divergences :

- ✓ L'inspecteur a pour rôle de contrôler le travail des hommes alors que l'auditeur interne a pour rôle d'observer et d'analyser comment les opérations sont réalisées, les activités sont gérées et les processus fonctionnent. En d'autres termes, dans le cadre d'une mission d'audit l'audité est un partenaire alors que dans le cadre d'une mission d'inspection l'inspecté fait partie de l'objet de la mission.
- ✓ L'inspecteur intervient d'une manière inopinée alors que l'auditeur interne n'intervient que sur la base d'une mission programmée et planifiée d'avance.
- ✓ L'inspecteur communique les résultats de sa mission directement aux mandataires sans demander, au préalable, l'avis et la validation de l'inspecter ; alors que l'auditeur interne ne peut communiquer les résultats de sa mission qu'après que l'audité ait validé les constats et a validé les recommandations.
- ✓ Une mission d'inspection conduit à des sanctions des inspectés alors qu'une mission d'audit conduit à une meilleurs maîtrises des opérations du domaine audité

3.1.2 Les complémentarités :

L'audit interne et l'inspection sont complémentaires dans le sens que l'une peut faire appel à l'autre. Ainsi, d'un côté, une fraude détectée par l'inspection peut faire appel à une mission d'audit pour revoir le dispositif de contrôle interne afin de remédier aux défaillances qui ont favorisé l'apparition de cette fraude. D'un autre côté, des faiblesses du dispositif de contrôle interne constatées par les auditeurs internes peuvent faire appel à une mission d'inspection afin d'effectuer des contrôles exhaustifs de toutes les opérations pour statuer quant à l'existence ou l'absence de fraude.

[1] Zied Boudriga, op cité, p 195/196.

4. L'audit interne et le contrôle de gestion :

L'audit interne et le contrôle de gestion sont deux fonctions distinctes bien qu'elles aient suivi des évolutions comparables à savoir[1] :

- ✓ L'audit interne est passé du simple contrôle comptable à l'assistance au management pour la maîtrise des opérations.
- ✓ Le contrôle de gestion est passé de la simple analyse des coûts au contrôle budgétaire puis à un pilotage global de l'entreprise

L'audit interne et le contrôle de gestion présentent des points de similitude, de divergence et de complémentarité[2]:

4.1 Les similitudes :

L'audit interne et le contrôle de gestion sont deux "fonctions":

- Indépendantes dans la mesure où elles sont rattachées hiérarchiquement à la Haute Direction.
- Universelles: les deux fonctions sont appelées à intervenir dans toutes les entités et activités de l'organisation.

4.2 Les divergences :

Les divergences entre ces deux fonctions se manifestent au niveau :

- des objectifs l'audit interne vise à assister la direction pour mieux maîtriser les activités et les opérations et atteindre les objectifs, alors que le contrôle de gestion s'intéresse à l'exploitation de l'information et l'analyse des écarts par rapport aux objectifs ;
- des méthodes, l'audit interne se déplace et utilise des outils à la recherche de l'information alors que le contrôle de gestion demande et reçoit l'information sans se déplacer.

[1] Jacques Renard, op cité, p 94.
[2] Zied Boudriga, op cité, p 202.

4.3 Les complémentarités :

Il existe une synergie entre l'audit interne et le contrôle de gestion dans le sens où l'audit interne peut apporter une garantie relative à la qualité du système d'information et à la fiabilité des indicateurs. Aussi, les rapports produits par l'audit interne peuvent fournir des informations pour la compréhension des processus. De même, le contrôle de gestion peut jouer un rôle important comme source d'information pour l'audit interne. En effet, le contrôle de gestion, de par sa connaissance du terrain, est en mesure d'orienter le travail des auditeurs internes vers les risques décelés au sein de l'organisation.

Le contrôle de gestion représente la dimension de mesure, de pilotage des dispositifs de contrôle interne, il anime le système d'information. L'audit interne correspond à une dimension de supervision du contrôle interne, c'est "le contrôle du contrôle".

5. Audit interne et la fonction qualité :

Lorsqu'on parle de qualité on distingue entre deux différentes démarches : la Qualité Totale et l'assurance Qualité.

La qualité totale comme étant [1]« Mode de management d'un organisme, centré sur la qualité, basé sur la participation de tous ses membres et visant au succès à long terme par la satisfaction du client et à des avantages pour les membres de l'organisme et pour la société »

La Qualité Totale, pour une entreprise, est une politique qui tend à la mobilisation permanente de tous ses membres pour améliorer :

- la qualité de ses produits et services ;
- la qualité de son fonctionnement ;
- la qualité de ses objectifs,

En relation avec l'évolution de son environnement.

Ainsi, la qualité totale est considérée comme aptitude d'un ensemble de caractéristiques intrinsèques à satisfaire des exigences. Ses exigences peuvent être un produit, activité ou un organisme. La qualité totale concerne l'ensemble des services ou processus de l'entreprise. Il vise la conformité aux besoins du client.

[1] Duret D, Pillet M, 2005. « Qualité en production: De l'ISO 9000 à Six Sigma », 3éme édition, Organisation, Paris, p.23.

L'Assurance Qualité[1] : selon la norme ISO 9000 : 2000, l'Assurance Qualité 'est la partie du management de la qualité visant à donner confiance en ce que les exigences pour la qualité seront satisfaites.

L'audit interne est la qualité totale deux éléments qui dépends l'un de l'autre. En effet, d'une part la Qualité Totale peut être appliquée au fonctionnement du service d'audit interne, il a lui aussi, des clients et des fournisseurs. D'autre part, elle peut être auditée. Les auditeurs internes doivent apprécier si les professionnels (chargés de la mission de qualité) ont une maitrise suffisante.

De plus, les deux fonctions ont une relation de nature en ce qui concerne la certification. En effet, la Qualité Totale est certifiée par rapport aux normes ISO 9000, par contre la certification de l'audit interne est conformément liée aux normes professionnelles de l'audit interne (ISA).

- **La certification ISO 9000** :

Créée en 1947, l'ISO est une organisation internationale regroupant les organismes nationaux de normalisation de plus de cent dix pays. Elle a pour mission « de favoriser le développement de la normalisation et des activités connexes dans le monde, en vue de faciliter entre les nations les échanges de biens et de services et de développer la coopération dans les domaines intellectuels, scientifiques, techniques et économiques ».

- **La certification professionnelle**[2] :

Selon les normes professionnelles de l'audit interne « Le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne. »

Ce programme d'assurance est en effet conçu de façon à évaluer :

- ✓ la conformité de l'audit interne avec la définition de l'audit interne et les normes ;
- ✓ le respect du Code de Déontologie par les auditeurs internes.

Cette norme exige donc que la fonction de l'audit interne doit être certifiée par un organisme certificateur indépendant dont le but de vérifier la conformité aux normes professionnelles de la fonction et au code de déontologie. En Algérie, c'est IFACI certification qui joue ce rôle.

[1] Ziani Abdelhak, op cité, p 41.
[2] Jacques Renard, op cité, p 99.

6. Audit interne et risque management

Les différences et les similitudes ne peuvent être abordées sans avoir préalablement précisé la notion de la gestion des risques.

Le COSO définit la gestion des risques d'entreprise comme[1] « Un processus conçu et exécuté par le conseil d'administration d'une entité, sa direction et tout autre personnel dans le cadre de la mise en œuvre de la stratégie de l'ensemble de l'entité, pour identifier les événements potentiels qui peuvent l'affecter et pour gérer les risques conformément au ' risque d'appétit, en fournissant une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité ».

L'extension de la gestion des risques est due au développement d'activités complexes, génératrices de risques d'atteinte aux personnes, à l'environnement ou mettant en jeu la pérennité ou la rentabilité de l'entreprise.

Les principaux objectifs qui peuvent être assignés à la gestion des risques selon le contexte et le domaine d'activité sont[2] :

- La sécurité des personnes : clients ou usagers (par exemple dans l'aviation civile), personnes situées dans l'environnement (par exemple nucléaire ou chimique). La maîtrise du risque écologique et la protection de l'environnement peuvent être intégrées dans cette catégorie d'objectifs ;
- La sécurité financière et la pérennité de l'entreprise : les banques, les sociétés d'assurance, les entreprises tentent de maîtriser le risque financier qui peut compromettre la pérennité de la structure concernée. L'optimisation des coûts générés par la prévention des risques est également un objectif recherché ;
- La préservation de l'image et de la réputation de l'entreprise : l'atteinte à la réputation de l'entreprise, à son image, est un risque majeur. On peut alors définir ce risque comme ce qui affecte la confiance à long terme des parties prenantes (fournisseurs, clients, salariés, actionnaires) ;
- La sécurité juridique : les professionnels savent que leur responsabilité pénale personnelle ou celle de l'entreprise elle-même peut être engagée lorsqu'un dommage se produit. Apporter la preuve au juge que des mesures de prévention et de gestion des risques avaient

[1] Mohamed Hamzaoui, op cité, p 79.
[2] Chekroun Meriem, op cité, p 58.

été mises en place permet aux professionnels d’assurer qu’ils avaient bien effectué ce que le Code pénal français nomme les «diligences normales » ;

- L’assurabilité, c'est-à-dire la possibilité de contracter une assurance à un coût raisonnable. La mise en place d'un dispositif de gestion des risques constitue un élément favorable pour maintenir l'assurabilité d'un établissement.

Les objectifs définis ci-dessus, nous ont révélé que :

- ✓ l’audit interne et le management des risques ont un enjeu commun (ces deux fonctions contribuent ensemble à maitriser les risques).

De point de vue de la différence :

La gestion des risques ne s’intéresse qu’aux risques de toute nature, alors que l’audit interne vise également à donner une assurance raisonnable sur le degré de maitrise des processus de management des risques.

En définitive, l’audit interne et le Risque management sont deux fonctions complémentaires et interdépendantes. Il est important en effet de garder un équilibre entre les deux approches.

Section 04 : L'audit interne et ses outils

1. Les outils de l'audit interne :

L'audit interne à sa disposition tout un ensemble d'outils sur chaque phase de mission : il faut citer aussi les logiciels spécifiques aux audits, car les outils informatiques deviennent très important dans la conduite d'une mission d'audit interne, surtout si nous savons qu'aujourd'hui la plupart des entreprises utilisent les TIC (technologie de l'information et de communication).

Généralement dans la pratique de l'audit interne, les outils utilisés par l'auditeur présentent trois caractéristiques[1] :

- Ils ne sont pas appliqués de façon systématique, l'auditeur choisit l'outil le mieux adapté à l'objectif.
- Ils ne sont pas concernés seulement à l'auditeur interne, d'autres professionnels comme : l'audit externe, consultants, informaticiens,…etc. peuvent employer ces outils.
- Deux outils peuvent être utilisés au cours de la même recherche.

On peut distinguer entre deux types d'outils :

- ✓ **Les outils d'interrogation** : ce sont des outils qui permettent d'aider l'auditeur interne à formuler des questions ou à répondre à des questions qu'il se pose.
- ✓ **Les outils de description** : ce sont des outils qui aident l'auditeur à éclairer les spécificités des situations rencontrées.

Les outils d'interrogation sont :

- les sondages statistiques ou échantillonnages,
- les interviews,
- le questionnaire,
- les outils informatiques,
- les vérifications et rapprochements divers.

[1] Jacques Renard, op cité, p 329.

Les outils de description sont :

- l'observation physique,
- la narration,
- l'organigramme fonctionnel,
- la grille d'analyse des tâches,
- le diagramme de circulation,
- L'internet.

1.1 Les outils d'interrogation :

1.1.1 les sondages statistiques ou échantillonnages :

1.1.1.1 La définition du sondage statistique :

Le sondage statistique est une technique qui permet, à partir d'un échantillon prélevé aléatoirement dans une population de référence, d'extrapoler à la population les observations effectuées sur un échantillon.

Les sondages statistiques sont notamment utilisés lorsque l'objectif de l'auditeur est d'estimer une grandeur (valeur monétaire, fréquence, ...) pour une population de taille importante.

Souvent, il est très coûteux et voir impossible matériellement d'organiser un contrôle exhaustif de l'ensemble des opérations d'un organisme. L'utilisation des sondages est une technique courante et nécessaire en audit, qui permet de se forger une opinion raisonnable et de formuler les recommandations adéquates pour les diligences normales

1.1.1.2 Les modalités d'application :

Les recherches de l'auditeur interne peuvent être de trois natures différentes :

- des sondages de dépistage : ce sont ceux que l'auditeur est susceptible de réaliser lorsqu'il recherche une erreur sur facture, des inexactitudes de données dans la paye, des omissions dans des mesures de qualité de fabrication, etc. Le sondage de dépistage est donc à considérer comme un test, une recherche permettant de déceler des dysfonctionnements.

- des sondages pour acceptation : dans quelle proportion une procédure est-elle ou n'est-elle pas appliquée ? Est-ce que telle règle de sécurité est ou n'est pas connue ? Ici le sondage a un rôle mixte : dépistage possible si on ne connaît aucun élément de réponse ou appréciation de l'ordre de grandeur si on a découvert un dysfonctionnement.
- des sondages pour estimation des attributs : ils sont la plupart du temps purement informatifs.

Mais quel que soit le cas, le sondage statistique doit toujours être réalisé avec rigueur et ne pas s'arrêter aux résultats statistiques, mais il faut rechercher plutôt les causes de ce résultat

1.1.2 Les Questionnaires[1] :

1.1.2.1 Le questionnaire d'audit :

L'évaluation du système de contrôle interne nécessite la recherche des informations relatives à l'activité auditée. Pour cela l'auditeur utilise une batterie de questions pour avoir tout ce qu'il faut. C'est le questionnaire.

Le questionnaire est une liste de questions auxquelles on doit répondre par écrit. C'est en général l'auditeur qui reporte les réponses sur le questionnaire. Ce dernier est rempli après l'interview, à partir des notes prises et des documents obtenus.

Le questionnaire d'audit doit être aussi court que possible et les questions doivent être conçus de telle sorte qu'elles évitent toute ambiguïté, l'imprécision ou la confusion.

Par ailleurs, la méthode d'approche par le questionnaire dépend de la crédibilité des réponses données par les audités. A cet effet, il est nécessaire que l'auditeur interne procède à la vérification des données collectées.

1.1.2.2 Le questionnaire de contrôle interne :

Le questionnaire qui porte sur l'efficacité du système de contrôle interne de la fonction audité est appelée « questionnaire de contrôle interne (QCI) ».

[1] Khelassi. Reda, « L'audit interne: audit opérationnel: techniques, méthodologie, contrôle interne », 2 eme éditions Houma, Alger, 2007, p 37.

Le questionnaire de contrôle interne est une liste de questions auxquelles l'auditeur répond « oui » ou « non » (ou non applicable) afin de porter un diagnostic par simple lecture des réponses.

Ce questionnaire permet à l'auditeur d'apprécier le niveau et de porter un diagnostic sur le dispositif de contrôle interne de l'entité ou de la fonction auditée. Or, le questionnaire est bâti pour que les réponses négatives désignent les points faibles du dispositif de contrôle interne, et que les positives signalent les points forts. En fait, l'exploitation du QCI consiste ensuite pour l'auditeur à évaluer l'impact des « non » et à vérifier la réalité des « oui ». De plus, l'auditeur interne doit inclure le questionnaire de contrôle interne dans les documents du travail de l'auditeur.

On soulignera que les auditeurs internes qui utilisent le questionnaire du contrôle interne identifient plus les faiblesses en matière de contrôle interne que les auditeurs qui n'utilisent que la

Narration et, par voie de conséquence, le questionnaire de contrôle interne est un véritable fil conducteur pour l'auditeur interne.

Le questionnaire de contrôle interne doit être revu par le responsable de mission d'audit avant la réalisation des sondages.

1.1.3 L'interview :

L'interview est un outil important que l'auditeur utilise dans sa mission. Ce n'est pas un entretien, ni une conversation parce que l'auditeur interne n'est pas comme un journaliste qui interviewe une star ou un homme politique. Ici l'auditeur c'est celui qui écoute : Auditer c'est écouter, et ce n'est pas un interrogatoire, dans lequel le rapport serait celui d'un accusé face à son accusateur. Rappelez bien que l'auditeur interne ne doit pas accuser ou dénoncer. L'auditeur est arbitrage de jeux. L'atmosphère d'une interview d'audit interne doit être une atmosphère de collaboration. En audit interne, l'interview est coopérative.

- **Les sept règles d'une bonne interview** :

Pour que l'auditeur arrive à réaliser une bonne interview, il doit suivre les sept règles principales [1]:

1ère règle : il faut respecter la structure ou bien la hiérarchie. L'auditeur ne doit pas procéder à une interview sans que le supérieur hiérarchique de son interlocuteur ne soit informé.

[1] Jacques Renard, op cité, p 337.338.

2ème règle : L'interlocuteur de l'auditeur interne doit connaître le pourquoi et le comment de l'interview. C'est-à-dire, il doit connaître clairement la mission de l'auditeur et ses objectifs.

3ème règle : Toutes les difficultés, les points fiables et même les erreurs et les anomalies doivent être citées en même temps, en rappelant le résultat de ses toutes dernières investigations.

4ème règle : Les conclusions de l'interview résumées avec l'interlocuteur doivent recueillir son adhésion avec d'être communiquées et les résultats d'une interview ne doivent pas être communiquées alors que l'intéressé ou l'audit n'a pas encore donné son avis sur les conclusions.

5ème règle : on doit garder de toute question ayant un caractère subjectif et mettant en cause les réponses.

6ème règle : L'auditeur interne doit savoir écouter. L'auditeur doit éviter d'être celui qui parle plus qu'il n'écoute.

7ème règle : L'auditeur dans sa mission doit réaliser une interview et considérer son audité comme un égal dans la conduite du dialogue.

1.1.4 Les outils informatiques :

De nombreuses fonctions d'audit interne à l'échelle mondiale se sont tournées vers le microordinateur comme outil d'audit nouveau, un outil qui peut être utilisé non seulement par les auditeurs informatiques, mais par tous les auditeurs, à titre d'exemple, l'interrogation des fichiers. Informatiques qui sont une technique d'audit assistée par ordinateur. Elle consiste à extraire selon certains critères, et éventuellement traiter, des informations existant sur les supports électroniques de l'entreprise, par exemple

- La vérification des calculs et additions ;
- Les comparaisons de fichiers et d'extractions d'anomalies ;
- Les extractions d'échantillons;
- Le tri des fichiers selon des critères prédéfinis[1].

En effet, l'interrogation de fichiers informatiques constitue une des directions les plus prometteuses de l'audit moderne. Elle améliore l'efficacité de l'auditeur, tant directement comme

[1] Cheknoun, Meriem, op cité, p 102.103.

outil performant de recherche et de calcul pour effectuer ses travaux, que indirectement comme familiarisation avec l'informatique.

Cet outil permet également à l'auditeur de vérifier la transmission des données brut afin d'établir une plateforme sécurisée permettant une bonne prise de décision. Ainsi, l'interrogation des fichiers informatiques est devenue de plus en plus un outil indispensable dans toute activité et procure un gain du temps considérable pour l'auditeur interne.

1.1.5 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 fournies[1].

1.1.5.1 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. 11 s'agit également, sans toutefois tout recalculer dans le détail de faire des estimations sur les calcules 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.

1.1.5.2 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 :

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

- 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.

1.1.5.3 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.

1.2.Les outils de description :

1.2.1 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[1] :

1) 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.

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

[1] Ziani abdelhak, op cité, p 74.

3) 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 comme 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.

1.2.2 La narration :

L'auditeur interne utilise deux types de narrations[1] : la narration par l'audité et la narration par l'auditeur. La première est orale, la seconde est écrite :

1.2.2.1 La narration par l'audité :

C'est un outil essentiel qui permet à l'auditeur d'être un homme passif, il veut écouter et motionner tout ce qui a été dit contrairement à l'interview. La narration a pour objet de faire écrire un care général.

1.2.2.2 La narration par l'auditeur

La narration par l'auditeur n'est qu'une mise en ordre des idées et des connaissances, en général elle est basée sur la bonne écriture. La narration est structurée sur la logique et la fascination de la lecture.

1.2.3 L'organigramme fonctionnel[2] :

L'organigramme hiérarchique, doit être construit et mis en place par le responsable et qu'il est de première importance pour l'auditeur de se le faire communiquer. L'organigramme fonctionnel, par contre, va être construit par l'auditeur, si celui-ci le juge nécessaire, pour y voir plus clair.

L'auditeur le dessine à partir d'informations recueillies par observations, interviews, narrations. Cet organigramme a comme caractéristique que les mots figurant dans les cases

[1] Sur le site interne : www.exaco.mr/audit/guide technique.pdf. (Manuel technique d'audit, La date de consultation, le 10/04/2015, p 114.
[2] Jacques Renard, op, cité, 2010, p 355 et 356.

ne sont pas des noms de personnes (organigramme hiérarchique) mais des verbes désignant des fonctions. Et les deux organigrammes ne se confondent pas car :

- une même personne peut avoir plusieurs fonctions ;
- une même fonction peut être partagée entre plusieurs personnes ;
- une fonction peut n'être pas attribuée ;
- une personne peut se trouver sans fonction.

Le dessin d'un organigramme fonctionnel permet d'enrichir les connaissances obtenues à partir de l'addition : organigramme hiérarchique + analyses de poste. C'est, en général, le document qui permet de passer de l'un à l'autre car il révèle la totalité des fonctions existantes.

1.2.4 La grille d'analyse des tâches :

Ce document complète totalement les autres outils descriptifs. En effet, il permet de visualiser les différentes tâches et fonctions réalisées pour chaque procédure. Les informations recueillies par l'auditeur permettent de remplir la grille ci-après :

Tableau n°02 : la grille d'analyses des taches

		Resp.courrier	Resp.achats	Comptable	Gestionnaire	Directeur	Non réaliser
Fonction							
Réception	O						
Transcription	O						
Rapporo fac /Bc	C						
Rapporo fac /BR	C						
Vérification fac	C						
Comptabilisation	E						
Ordonnancement	A						
Etablissement du chèque	F						
Signature du chèque	A						
Envoi du chèque	O						

Source : GERARD VALIN & AL, " Controlor & Auditeur ", édition DUNOD, Paris, 2006, page 184

O : Opérationnelle **C** : Contrôle **E** : Enregistrement **A** : Autorisation

F : Financière

Cette grille peut se présenter ainsi :

Première colonne ⟶ découpage unitaire des opérations ;

Deuxième colonne ⟶ nature de la tâche :

- ✓ opérationnelle ;
- ✓ enregistrement ;
- ✓ autorisation ;
- ✓ financière ;
- ✓ contrôle.

1.2.5 Le diagramme de circulation :

Le diagramme de circulation « Flow Chart » est un outil dynamique, certains le présente comme un cinéma. En effet ce diagramme permet de montrer la circulation des documents entre les différentes fonctions. Il aide l'auditeur interne à prendre une vision complète du cheminement des informations.

❖ **Avantages et inconvénients** :

Selon jacques renard les avantages et les inconvénients de diagramme de circulation sont [1]:

a) les avantages :

C'est un document facile à lire et à comprendre. Chaque opération a un symbole différent, par exemple : Création de document, archivage,…etc. Concernant la circulation des documents elle est indiquée par des flèches.

C'est un document qui permet à l'auditeur de poser les questions suivantes :

- Combien d'exemplaires ?
- Qui les envoie ?
- Où arrivent-ils ?

b) Les inconvénients :

L'utilisation de ce document nécessite des méthodes et des techniques difficiles à utiliser, pour cela, l'auditeur interne doit les pratiquer souvent pour bien les maitriser.

L'utilisation du diagramme de circulation exige des formations pratiques continues. Mais avec les nouveaux logiciels relatifs au diagramme de circulation existant dans le marché, on peut dire que ces difficultés ont diminué.

D'une façon plus générale, les principaux symboles dont les auditeurs ont l'usage lors de la réalisation de leurs flow-charts, sont les suivants :

[1] Jacques Renard., 2010 Op Cite. p. 361.

Figure n°01 : Principaux symboles

	Document		Test/décisions
	Document en plusieurs exemplaires		Registre ou fichiers papier
	Classement définitif		Fichiers informatisés
	Classement provisoire		Document mis en attente

Source : GERARD VALIN & AL, « Controlor &Auditeur », édition DUNOD, Paris, 2006, p 186.

1.2.6 L'internet [1]:

L'auditeur interne pourrait travailler de son bureau, obtenir les informations qui lui sont nécessaires, via l'internet qui lui permet d'accéder et d'utiliser des informations résidant sur le système informatique du siège social; obtenir des journaux et des encyclopédies des universités et des bibliothèques; et lire des bases de données et d'autres sources d'information du monde entier.

Comme l'internet continu à se développer, de nombreux organismes d'audit ont mis en place cet outil précieux. Les auditeurs du monde entier trouvent l'internet ou l'intranet (c'est-à-dire, l'internet qui est physiquement et logiquement limité à la société) un outil utile d'audit et celui qui devient de plus en plus utile chaque jour1. En outre, la plupart des auditeurs considèrent la capacité de partager des informations avec d'autres dans le monde entier, par email être un avantage

[1] Chekroun, Meriem, op cité, p 86,87.

significatif de l’internet. Les auditeurs internes utilisent l’email pour recevoir des programmes d'audit d'autres auditeurs, obtenir des informations sur l'analyse des risques d'un expert dans le domaine ainsi que pour correspondre avec des auditeurs collègues partout.

Les moteurs de recherche d’internet sont des outils de valeur pour les auditeurs internes tels que Yahoo et Google qui leur permettent de trouver des informations sur presque n'importe quel sujet lié à l'audit, des programmes d'audit et la littérature concernant l'audit actuel. Cet outil permet également de faire des recherches sur des cours de formation et des séminaires. Il est important de noter que les auditeurs internes doivent faire attention aux risques liés aux sites d’internet pouvant détruire les données.

Conclusion.

Suite aux évolutions qui ont marqué les entreprises en matière du contrôle, l'audit est devenu un élément indispensable au sein de la gouvernance d'entreprise afin qu'il détecte les erreurs et les anomalies. L'audit ne se limite plus maintenant à l'audit financier comme il était à ses débuts, il est plus orienté vers les systèmes et les processus de l'entreprise.

La pratique professionnelle de l'audit interne est régit par référentiel très riche, élaboré par L'IIA et les associations professionnelles des différents pays qui lui sont associé.

L'audit interne est positionné dans les normes internationales comme une véritable source d'amélioration continue pour accroître l'efficacité du système globale de l'entreprise. Son objectif est d'analyser les risques et les déficiences existants dans le but de donner des conseils, de faire des recommandations, de mettre en place des procédures ou encore de proposer de nouvelles stratégies. Ainsi, l'audit interne vise à vérifier l'efficacité des systèmes et procédures de toutes les fonctions de l'entreprise. En effet, l'audit interne comprend toutes les tâches qui ont pour but d'améliorer la performance de cette dernière.

CHAPITRE II

Introduction.

Audit et contrôle interne, deux mécanismes de contrôle dans l'entreprise, jouant un rôle important dans la maitrises des activités de cette dernière, le premier veille a la réalisation et l'optimalisation des opérations qui touche l'ensemble des activités de l'entreprise, la fiabilité des informations financières et en fin assure la conformité aux lois et règlementations en vigueur.

Vu la complexité de cette mission, le contrôle interne et souvent assisté par l'audit interne, quand il existe, il a un rôle déterminant dans le processus de pilotage du contrôle interne.

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.

Nous abordons dans ce chapitre les indicateurs d'efficacité et d'efficience pour évaluer la performance du système de contrôle interne et ses répercussions sur la performance de l'entreprise. Ensuite, nous nous consacrerons en particulier à l'importance du pilotage, En l'occurrence, l'audit interne en tant qu'outil du pilotage du système du contrôle interne, qui doit s'assurer que le contrôle interne est véritablement efficace et exploité de manière efficiente, Pour ce faire, l'auditeur interne procède par des méthodes qui prennent deux formes : méthodes objectives ou méthodes subjectives à l'appréciation du système du contrôle interne, qui sera notre sujet de la troisième section, et en fin, dans la quatrième section, nous présenterons les différents risques liée à la mission d'audit.

Section 01 : La performance du contrôle interne et de l'entreprise

Avant d'entamer la première section, nous devons tout d'abord avoir une connaissance préalable sur la notion de la performance.

1. La performance

Etymologiquement, performance vient de l'ancien français performer qui signifiait «accomplir, exécuter », au 13e siècle. Le verbe anglais to perform apparaît au 15e siècle avec une signification plus large. C'est à la fois l'accomplissement d'un processus, d'une tâche, mais aussi les résultats obtenus ainsi que le succès dont on peut se prévaloir ! »[1]

Lorino (2003) définit la performance comme « le déploiement du couple valeur-coût dans les activités de l'organisation »[2].

Bourguignon (2000) définit la performance « comme la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action)....»[3]

Toutefois, les managers n'ont jamais de carte blanche pour réaliser la performance qui leur est demandée. En effet ils sont toujours « sous contrainte de cout ». En conséquence, un manager n'est nullement performant que s'il atteint le résultat escompté en respectant un montant de cout, la plupart du temps matérialisé par une enveloppe budgétaire qui est l'efficience.

Efficience et efficacité recouvrent bien deux aspects distincts de la performance. Ainsi, dans une entreprise, la performance peut être définie « comme étant tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le coulpe valeur-cout, c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur »[4].

Par contre, l'action qui contribue à diminuer le cout ou à augmenter la valeur, isolement, n'est pas une performance sauf si cela améliore le ratio valeur/cout ou le solde valeur-cout.

---

[1] Sur le site interne, http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/Management_de_la_performance_-_des_concepts_aux_outils.pdf, Stéphane Jacquet, « Management de la performance : des concepts aux outils », CREG, 2012, p 02, date de consultation 26/04/2015.

[2] Marcel Guenoun, thèse doctorat, le management de la performance publique locale : Etude de l'utilisation des outils de gestion dans deux organisations intercommunales, Marseille, p187.

[3] Sur le site internet, http://www.memoireonline.com/11/13/7724/m_L-impact-des-innovations-financieres-sur-la-performance-financiere-des-banques-tunisiennes-cas-de22.html, date de consultation 26/04/2015.

[4] Selmer c, « concevoir le tableau de bord », édition Dunod, Paris, 2003, p 287.

Cependant, le couple valeur-cout n'apparait que lorsque des produits et des services sont mis en vente. Il apparait donc trop tard pour aider à piloter les activités de l'entreprise.

Alors, pour l'amélioration du couple valeur-cout[1], il faut d'abord traduire ce couple en éléments d'appréciation plus tangibles c'est-à-dire décrire en termes globaux comment l'entreprise dans son ensemble crée et créera de la valeur à partir de son système de gestion.

1.1 Indicateur de performance

Pour avoir une notion précise des indicateurs de performance, nous devons tout d'abord définir ce qu'est un indicateur.

Un indicateur peut être défini comme « une information ou un ensemble d'informations contribuant à l'appréciation d'une situation par le décideur »[2].

Un indicateur de performance KPI (Key Performance indicator) « est une mesure ou un ensemble de mesures braquée sur un aspect critique de la performance globale de l'organisation »[3]

Un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le coure d'une action vers l'atteinte d'un l'objectif donné ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat.

L'indicateur n'est pas une mesure objective mais il est construit par l'auteur, en relation avec les objectifs qu'il poursuit et avec les plans d'actions qu'il conduit. « L'indicateur de performance n'est pas nécessairement un chiffre. Il peut être un jugement qualitatif, un signe binaire, un graphe... »[4].

1.2 La performance de l'entreprise

Au niveau d'une entreprise, la performance exprime le degré d'accomplissement des objectifs poursuivis[5].

Une entreprise performante doit être à la fois efficace et efficiente. Elle est efficace lorsqu'elle atteint les objectifs qu'elle s'est fixés. Elle est efficiente lorsqu'elle minimise les moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés[6].

[1] Philippe Lorino, Comptes et récits de la performance : essai sur le pilotage de l'entreprise, édition Organisation, Paris, 1995, p102.
[2] Alain Fernandez, les nouveaux tableaux de bord des managers, édition eyrolles, 2008, p 27.
[3] Ibid. P 31.
[4] Alain Fernandez, op cité, p 32.
[5] Sur le site internet, www.compta-online.com/management/la-performance-de-lentreprise/, date de consultation 05/05/2015.
[6] Ibid.

1.3 La performance du contrôle interne

Un système de contrôle interne efficace peut former un avantage concurrentiel important pour l'entreprise quelle que soit sa taille ou le secteur dans lequel elle évolue. Plusieurs entreprises ont donc compris qu'il ne suffirait pas d'avoir un dispositif de contrôle mais il faut qu'il soit efficace et efficient pour qu'il puisse assurer son rôle.

Dans une approche « gestionnaire » et classique, la performance contient une triple idée[1] :

- C'est un résultat qui représente le « niveau de réalisation des objectifs »
- C'est une action, qui implique une production réelle, donc un processus ;
- Ce peut être un succès, comme attribut de la performance, ce qui induit un jugement, donc de la subjectivité.

Donc on pourrait définir la performance comme la capacité à agir selon des critères d'optimalité très variés, pour obtenir la production d'un résultat. Mais la performance désigne aussi bien le résultat que les actions qui ont permis de l'atteindre (Bourguignon, 1996)[2].

Le management de la performance, dans cette approche, peut alors être défini comme « La mise en place d'actions et moyens susceptibles de conduire à la rentabilité»[3]. C'est plutôt une approche situationnelle qui pourrait être complétée par une approche plus processuelle, comme celle de l'US Navy : « processus de définition de la mission et des résultats escomptés, de détermination des standards de la performance, de mise en relation du budget avec la performance, de reporting des résultats ainsi que de l'assurance que les managers sont comptables des résultats »[4].

Cette approche privilégie également les concepts d'efficacité et d'efficience, qui apparaissent comme des synonymes de la performance, mais parfois aussi des résultats à atteindre.

Ainsi, la performance du système de contrôle interne peut s'appréhender à travers les indicateurs d'efficacité et d'efficience du système.

[1] Jacquet. S, « Management de la performance : des concepts aux outils », CREG, 2012, p 02.
[2] Ibid, p 02.
[3] Cambet Alban, « Sphère Publique/Privée : Universalité ou contingence des caractéristiques et de l'impact du SIF en termes de pilotage de la performance et de processus décisionnel», Toulouse, 2014, p11.
[4] Jacquet. S, op cité, p 02.

L'efficacité : le résultat obtenu par rapport au niveau du but recherché[1]. En effet, pour que le système de contrôle interne soit efficace, il est nécessaire qu'il constitue un vecteur essentiel d'amélioration de la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs.

En outre, le contrôle interne peut être qualifié efficace s'il remplit les critères développés ci-dessous.

Il peut être jugé efficace dans chacune des trois catégories d'objectifs (objectifs opérationnels, financiers et de conformité) lorsque le conseil d'administration et le management estiment qu'ils disposent d'une assurance raisonnable leur permettant de considérer :

- Qu'ils savent clairement dans quelle mesure les objectifs opérationnels de l'entité seront atteints ;
- Que les états financiers publiés sont établis sur une base fiable ;
- Que l'entreprise est en conformité avec les lois et règlements en vigueur.

En fait, apprécier l'efficacité d'un système de contrôle interne est un jugement subjectif fondé sur la présence des cinq éléments du contrôle interne et le fonctionnement efficace de ceux-ci.

L'efficacité de leur fonctionnement fournit un niveau d'assurance raisonnable quant à la réalisation d'une ou plusieurs catégories d'objectifs. Ainsi, les éléments du contrôle interne constituent également des critères d'efficacité.

Par rapport à l'efficience, qui est la capacité d'obtenir un résultat donné au moindre coût. Ainsi, pour que le système de contrôle interne soit efficient, il doit être conçu avec moindre coût.

Tel que mentionné précédemment, la performance de l'entreprise est l'alliance entre l'efficacité et l'efficience. Ainsi, lorsque les opérations deviennent plus efficaces et efficientes du fait que la direction mette davantage l'accent sur la conception du contrôle tout en réduisant les coûts, ceci entraîne évidemment des impacts positifs sur la performance de l'entreprise.

Il est clair maintenant que le lien entre contrôle interne et performance de l'entreprise est une évidence. Par contre, une défaillance du système de contrôle interne menace automatiquement la performance de l'entreprise. Prenons le point de vue de deux auteurs NOIROT.P et WALTER. J qui affirment que «s'il n'y a pas ici un lien évident entre le contrôle interne et la performance, cela

[1] Ibid.

matérialise toutefois l'existence d'un lien direct entre le dysfonctionnement du contrôle interne et la non-performance»[1]

Ces deux auteurs ajoutent qu'«il est nécessaire d'introduire les différents rouages qui permettront au dispositif de contrôle interne de se positionner comme un vecteur essentiel d'amélioration de la capacité à atteindre les objectifs… Le rouage essentiel de cette préparation est la mise en place d'un système de pilotage et de mesure de l'efficacité du dispositif de contrôle interne lui-même»[2]. En effet, vu que l'audit interne est un outil de pilotage du système du contrôle interne (sujet de notre prochaine section), il conditionne ainsi l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne et sa capacité à aider l'entreprise à atteindre ses objectifs.

[1] Pigé. B, « Gouvernance, contrôle et audit des organisations », Edition ECONOMICA, Paris, 2008, p 10.
[2] Ibid.

Section 02 : Le pilotage du système de contrôle interne par l'auditeur interne

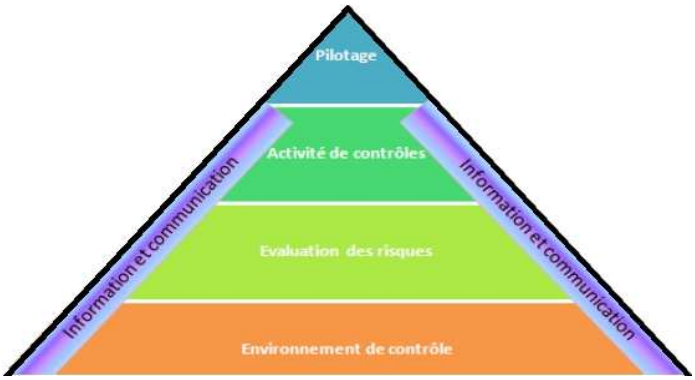
Dans un environnement dominé par l'incertitude et les changements rapides, tout système de contrôle interne doit, en effet, être doté d'un dispositif de pilotage lui permettant de s'adapter à toutes les évolutions de l'environnement et aux conditions dans lesquelles il fonctionne, dans cette section on parlera de l'importance du pilotage du contrôle interne, ainsi que le rôle de l'audit interne comme étant outil du pilotage du système du contrôle interne.

1. L'importance du pilotage du contrôle interne

Le cadre conceptuel du contrôle interne COSO (Committee of sponsoring Organisation of tradeway commission) présente les cinq composantes sous forme de pyramide (voir figure ci-dessous) dont l'environnement de contrôle constitue la base et le pilotage représente le sommet. Le COSO explique cette présentation par le fait que «l'environnement de contrôle constitue le milieu dans lequel les personnes accomplissent leurs tâches et assument leurs responsabilités en matière de contrôle. Il sert de base pour les autres éléments de contrôle interne. Dans cet environnement, les dirigeants évaluent les risques susceptibles de mettre en cause la réalisation d'objectifs spécifiques.

Les activités de contrôle sont mises en place pour permettre à la direction de s'assurer que ses directives visant à traiter ces risques ont été exécutées. Entre-temps, les informations pertinentes sont recueillies et communiquées à l'ensemble de l'organisation. Le processus complet fait l'objet d'un pilotage et de modifications le cas échéant»[1].

Figure 02: Pyramide du COSO (Committee of sponsoring Organisation of tradeway commission)



Source : www.institut-numerique.org/chapitre-2-objectifs-de-laudit-interne-51a98084edeca

[1] Robert Obert Marie-Pierre Mairesse, comptabilité et audit : manuel et applications, 2e édition, Dunod, Paris, 2009, p 523.

Il précise toutefois, que «le contrôle n'est pas un processus en série dans lequel un élément ne joue que sur l'élément suivant, c'est un processus itératif et multidirectionnel dans lequel tout élément peut influer sur un autre»[1].

Le pilotage du système de contrôle interne est un élément du dispositif global de contrôle interne. Il représente le sommet de la pyramide du système mais ne peut être considéré comme étant une fonction séparée. En effet, tous les éléments qui composent le système de contrôle y compris le pilotage doivent fonctionner de façon interactive et interdépendante, chacun à un rôle à jouer dans l'efficacité global du dispositif sans être séparé des autres.

L'efficacité du dispositif de pilotage du système de contrôle interne dépend de celle des autres éléments du système global. En effet, une bonne culture de contrôle, une analyse adéquate des risques, une bonne conception des contrôles et une communication adaptée sont des facteurs clés pour l'efficacité et l'efficience du pilotage.

Une défaillance dans l'une des composantes du système de contrôle peut provoquer une augmentation des procédures et de la fréquence des activités de pilotage, ce qui peut réduire son efficacité et son efficience. Ainsi, la conception du dispositif de pilotage doit prendre en considération tous les éléments et toutes les variables qui composent le système global de contrôle interne.

Bien que l'efficacité du système de contrôle dépend de celle de ces composantes, le pilotage doit évaluer l'efficacité du système globalement et non pas celle des éléments qui le composent individuellement. Il doit prendre en considération la façon dont le système du contrôle interne gère ou réduit les risques significatifs, et non pas la façon dont les activités de contrôle fonctionnent individuellement d'une façon isolée. Dans ce sens, le guide de pilotage COSO précise que «chaque composante du contrôle interne formulée dans le cadre COSO est importante dans le processus de réalisation des objectifs de l'organisation. Cependant, le fait que chacune des composantes doit être présente et fonctionnelle, ne veut pas dire qu'elle doit être parfaitement efficace. De ce fait, le pilotage ne doit pas chercher à tirer des conclusions quant à l'efficacité de chacune des composantes du système de contrôle interne fonctionnant séparément, mais il doit prendre en considération l'efficacité du système dans sa globalité»[2].

[1] Abderraouf Yaich, Le pilotage du système de contrôle interne : démarche, outils et rôle de l'expert-comptable.pdf, Université de Sfax, p 23.
[2] Ibid, p 24.

En outre, le pilotage est un élément du système de contrôle interne qui ne peut être considéré comme étant une fonction séparée, en présence d'un dispositif de pilotage efficace, toutes les défaillances qui touchent les autres composantes du contrôle interne peuvent ne pas affecter l'efficacité globale du système du fait qu'elles seront raisonnablement détectées et corrigées au moment opportun. En effet, un pilotage, conçu et exécuté efficacement, peut jouer le rôle d'un régulateur permettant de détecter les déficiences au moment opportun et d'entreprendre les actions correctrices nécessaires pour y remédier

2. 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 internes[1].

L'audit interne représente un outil de pilotage du système de contrôle interne[2], 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'administration[3]. 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 confirmer 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 efficience et en encourageant son amélioration continue »[4].

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.

[1] Chekroun Meriem, op cité, p 195.
[2] Abderraouf Yaich, op cité, p 82.
[3] Ibid.
[4] Sur le site interne, http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/278/normes.pdf, op cité, p 09.

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 économique[1].

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).

[1] Abderraouf Yaich, op cité, p 86.87.

Section 03 : Evaluation du système de contrôle interne par l'auditeur interne

La complexité croissante des entreprises ont conduit les auditeurs internes à se méfier de leurs intuitions et de leurs conclusions précipitées. Et c'est la raison pour laquelle les méthodes d'appréciation du système du contrôle interne ont vu le jour.

Les méthodes d'appréciation du système de contrôle interne prennent deux formes [1]:

- **Des méthodes subjectives ;**
- **Des méthodes objectives**.

1. Les méthodes subjectives :

L'appréciation du système de contrôle interne 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 dés 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 système de contrôle interne ainsi que les dispositifs spécifiques du système de contrôle interne (les activités de contrôle) : 1 à 5 ou 1 à 10 et cela sera disposé dans un tableau de ce type :

[1] Jacques Renard, op.cit, p 302.

Tableau N° 03 : La méthode subjective d'appréciation du contrôle interne

Missions	Conditions du contrôle interne					Contrôle interne de l'activité				
	Pilotage	Enviro. contrôle	Com	Politique de risques	Objectifs	Moyen	si	Procédure	Organisation	Supervision
1										
2										
3										
4										
5										
/										
Totaux										

Source : Jacques Renard, op.cit, p 315.

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 système du contrôle interne 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.

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.

2.1 La conception de la méthode objective :

Dans 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 des 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.

2.2 Les pondérations :

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

2.2.1 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.

2.2.2 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 maximum possibles de chaque activité en sorte que[1] :

- 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 tableaux [2]:

- 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).

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.

a) 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 interne, permettant de poser les bonnes questions afin de savoir si les opérations menées sont « sous contrôle ».

[1] Jacques Renard, op.cit, p 308.
[2] Ibid.

Toutefois, lorsqu'il s'agit de grandes organisations, le self audit constitue une sorte de pré-audit, 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.

b) L'auto-évaluation :

L'auto-évaluation a fait l'objet d'une attention accrue dans la profession d'audit interne, ces dernières années[1]. Il s'agit d'une démarche collective et qui part d'un double constat:

- Le contrôle interne d'une activité ne concerne pas exclusivement le responsable de cette activité. Ainsi, la mauvaise maitrise 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 :

- 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

[1] Chekroun Merieme, op cité, p 201.

Section 04 : Les risques liés à la mission d'audit

Dans cette section, on parlera sur les risques liés à la mission d'audit interne mais avant tout on doit d'abord définir la notion de « **risque** ».

Le rapport COSO II, dédié au management des risques, définit le risque comme «représentant la possibilité qu'un événement survienne et nuise à l'atteinte d'objectifs»[1]. Il ajoute que «l'incertitude relative aux événements potentiels porte sur leur probabilité d'occurrence et leur impact. La probabilité représente la possibilité qu'un événement donné survienne, tandis que l'impact en représente les conséquences »[2]

Ainsi, un risque est un événement à impact négatif qui peut affecter l'atteinte d'un ou de plusieurs objectifs organisationnels et qui pourrait survenir à court, moyen ou long terme. Il est inhérent à la vie et aux affaires, et ne peut, en aucun cas, être totalement éliminé.

1. Les Définitions du risque d'audit :

- **Définition de l'IFACI** *:* « Un ensemble d'aléas susceptibles d'avoir des conséquences négatives sur une entité et dont le contrôle interne et l'audit ont notamment pour mission d'assurer autant que faire se peut la maîtrise »[3].

- **Définition de Dominique VINCENTI** : « Le risque c'est la menace qu'un événement ou une action ait un impact défavorable sur la capacité de l'entreprise à réaliser ses objectifs avec succès. »[4]

- **Définition par la norme ISA 315 de L'IFAC** : «le risque résultant soit de conditions, de circonstances, d'actions, d'inactions ou d'événements importants qui pourraient compromettre la capacité de l'entité d'atteindre ses objectifs et de mettre à exécution ses stratégies, soit de l'établissement d'objectifs et de stratégies inappropriés »[5]

[1] Sur le site internet, www.larcf.com/seekrcf/RcfPdf/fich_085_059.pdf « Le cadre de management des risques de l'entreprise (COSO 2) », p 59.date de consultation le 10/05/2015.
[2] Ibid, p 60.
[3] Jacques Renard, « Audit interne : ce qui fait débat », édition Maxima, Paris, 2003, p 99.
[4] Jacques Renard, 2010, op cité, p 155.
[5] Comptable agrée du Canada, Norme ISA 315 (révisée), Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, 2012, p 04.

Le risque d'audit est le risque qu'un auditeur puisse exprimer une opinion inappropriée alors que les états financiers comportant des anomalies significatives.»[1].

2. Les différents risques liés à la mission d'audit[2]:

La notion de risque d'audit apparaît comme complexe et difficilement à saisir. Cependant, le processus de formalisation de l'audit contemporain l'a décomposée en plusieurs éléments susceptibles d'être appréhendés individuellement et articulés de manière à pouvoir être utilisés par les praticiens.

On distingue donc le plus souvent les composantes de risque suivantes :

L'IFAC (International Federation of Accountants) distingue trois composantes de risque :

- ✓ Le risque inhérent,
- ✓ Le risque de non contrôle,
- ✓ Le risque de non détection.

2.1 Le risque inhérent :

Qui correspond à la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie qui pourrait être significative, soit individuellement, soit de manière cumulée avec d'autres anomalies, malgré les contrôles internes existants. Ce risque peut être décomposé en deux risques à savoir :

- Les risques généraux liés à l'entreprise.
- Les risques liés à la nature des opérations traités

[1] H. Abdelwahed, «Guide pour l'utilisation des nonnes internationales d'audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises », p5
[2] 'Olivier Henbach, thèse de doctorat : « le comportement au travail des collaborateurs de cabinet d'audit financier : line approche par le contrat psychologique », Toulouse, 2000, p25

2.1.1 Risques généraux liés à l'entreprise :[1]

Il s'agit des risques qui sont de nature à influencer l'ensemble des opérations de l'entreprise. Chaque entreprise, selon le secteur dans lequel elle opère, sa structure et son organisation, possède des caractéristiques qui lui sont propres et qui rendent plus ou moins probables la concrétisation de ces risques potentiels. Pour contrôler une entreprise, l'auditeur doit donc identifier les risques qui la distinguent des autres.

2.1.2 Risque liés à la nature des opérations traitées :

Ce risque représente la possibilité qu'un compte ou un flux de transaction d'être erroné de façon significative.

On peut distinguer les données saisies en compatibilités en trois catégories. Chacune est porteuse de risques particuliers :

- ✓ les données répétitives: l'activité habituelle de l'entreprise; achats, ventes, salaire...Elles sont traitées de manière uniforme en fonction des systèmes mis en place les risques sont donc liés a la Habilité de ces systèmes.
- ✓ Les données ponctuelles : elles sont complémentaires de procédures mais, saisies a des intervalles de temps plus au moins réguliers: inventaire physiques, évolutions de fin d'exercice...Elles sont porteuses de risques significatif lorsque leur saisie n'est pas organisée de façon fiable et il est donc important de les connaître a l'avance pour décider des contrôles qui devront être effectués.
- ✓ Les données exceptionnelles ; ce sont des opérations ou des décisions qui sortent du domaine de l'activité courante: réévaluation, fusion, restructuration...L'entreprise ne disposent pas de critères préalables, d'éléments comparatifs, de personnel expérimenté pour ce type d'opération, les risques que des erreurs se produisent et ne soient pas détectées sont plus importants.

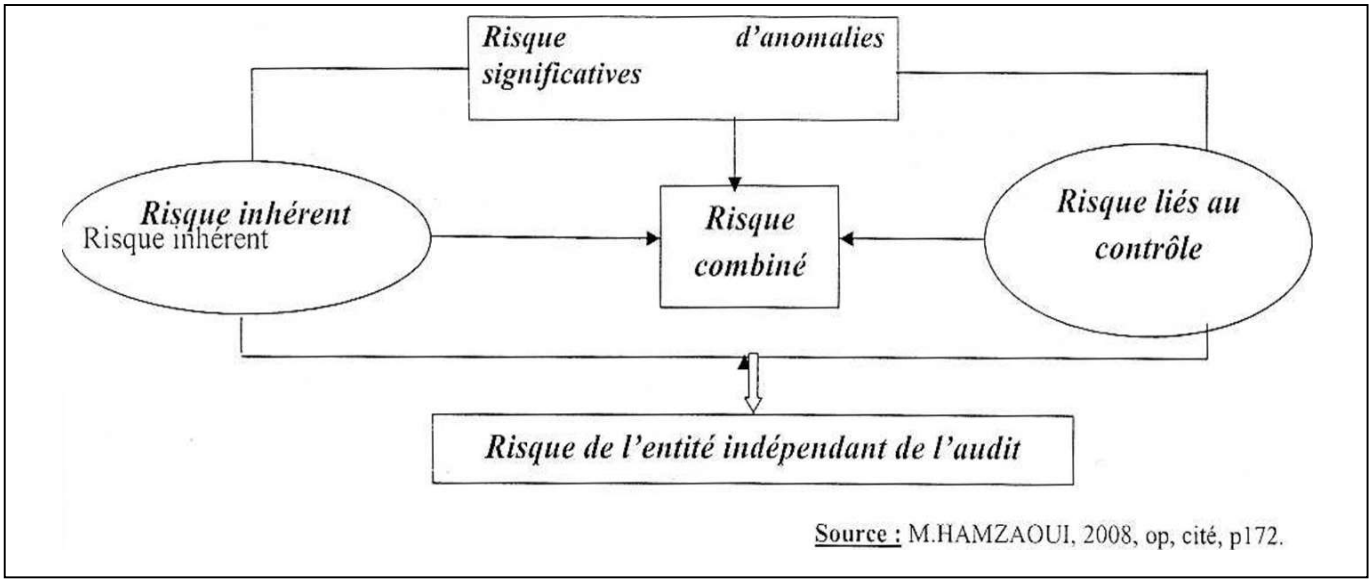
[1] 'La norme n° 25 de l'I.F.A.C. (Paragraphe 13).

2.2 Le risque de non contrôle:[1]

Le risque de non contrôle appelé encore risque lié au contrôle interne représente une anomalie, qui pourrait être significative isolément ou cumulée avec d'autres anomalies, ne se produise dans une assertion et ne soit ni empêcher ni corrigée par le contrôle interne de l'entité.

Ce risque dépend de l'efficacité avec laquelle la conception et le fonctionnement du contrôle interne permettent d'atteindre les objectifs de l'entité relative à l'établissement de ses états financiers. Il subsiste toujours un risque lié au contrôle.

Figure n°03 : Risque d'anomalies significatives.



Source : M.HAMZAOUI, 2008, op, cité, p172.

Ce schéma décrit les deux composantes d'anomalies significatives dans les états financiers : (Le risque inhérent) et (le risque liés au contrôle), il s'agit que les états financiers puissent emporter des erreurs avant l'audit.

[1] O. Herrbach, op cite, pl5.

2.3 Le risque de non détection :

Le risque de non détection est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter une exactitude présente dans un solde de compte ou une catégorie

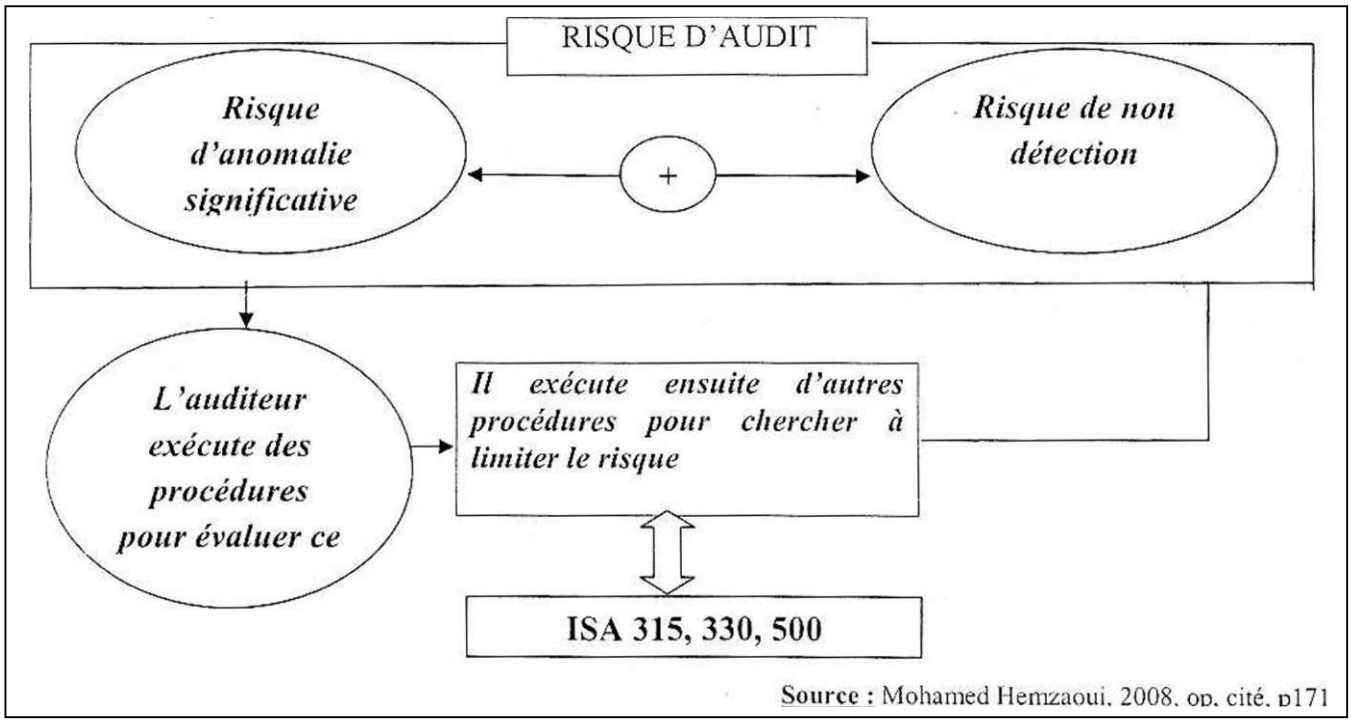
D'opération qui, seule ou ajoutée à l'autre inexactitude présentée dans d'autres soldes ou catégories d'opérations, pourrait être significative.

C'est donc le risque que les contrôles mise en œuvre par le reviseur ne détecter pas les erreurs dans un compte ou un flux de transaction.

Ils sont pour conséquence de pouvoir émettre au reviseur une opinion inappropriée sur les états financiers.

Ainsi, quel que soit les systèmes mise en place par une entreprise ou les contrôles de détections mise en œuvre par l'auditeur le risque existe toujours mais de niveaux différents.

Figure n°04 : Risque d'audit.



Source : Mohamed Hemzaoui, 2008, op. cité, p171

Ce schéma décrit le risque de non détection par l'auditeur c'est-à-dire l'auditeur ne détecte pas les anomalies significatives.

Le risque d'audit et donc le résultat de la combinaison des trois catégories de risques ci-dessus, ce que l'on représente souvent sous la forme mathématique [1] :

RA = RI x RCI x RND

RA : Risque d'Audit

RI : Risque Inhérent

RCI : Risque du Contrôle Interne

RND : Risque de Non Détection

3. Le risque de la fraude

La fraude est un sujet d'actualité qui occupe et préoccupe de plus en plus les entreprises. Un phénomène qui existe sous tous les cieux, à en croire nos journaux qui révèlent des cas à longueur de journée. Les astuces utilisées pour la pratique de la fraude sont de plus en plus complexes et diverses.

Nous essayerons de définir la fraude d'une part et de comprendre son mécanisme de fonctionnement tout en limitant à notre cas qui est le cycle achat.

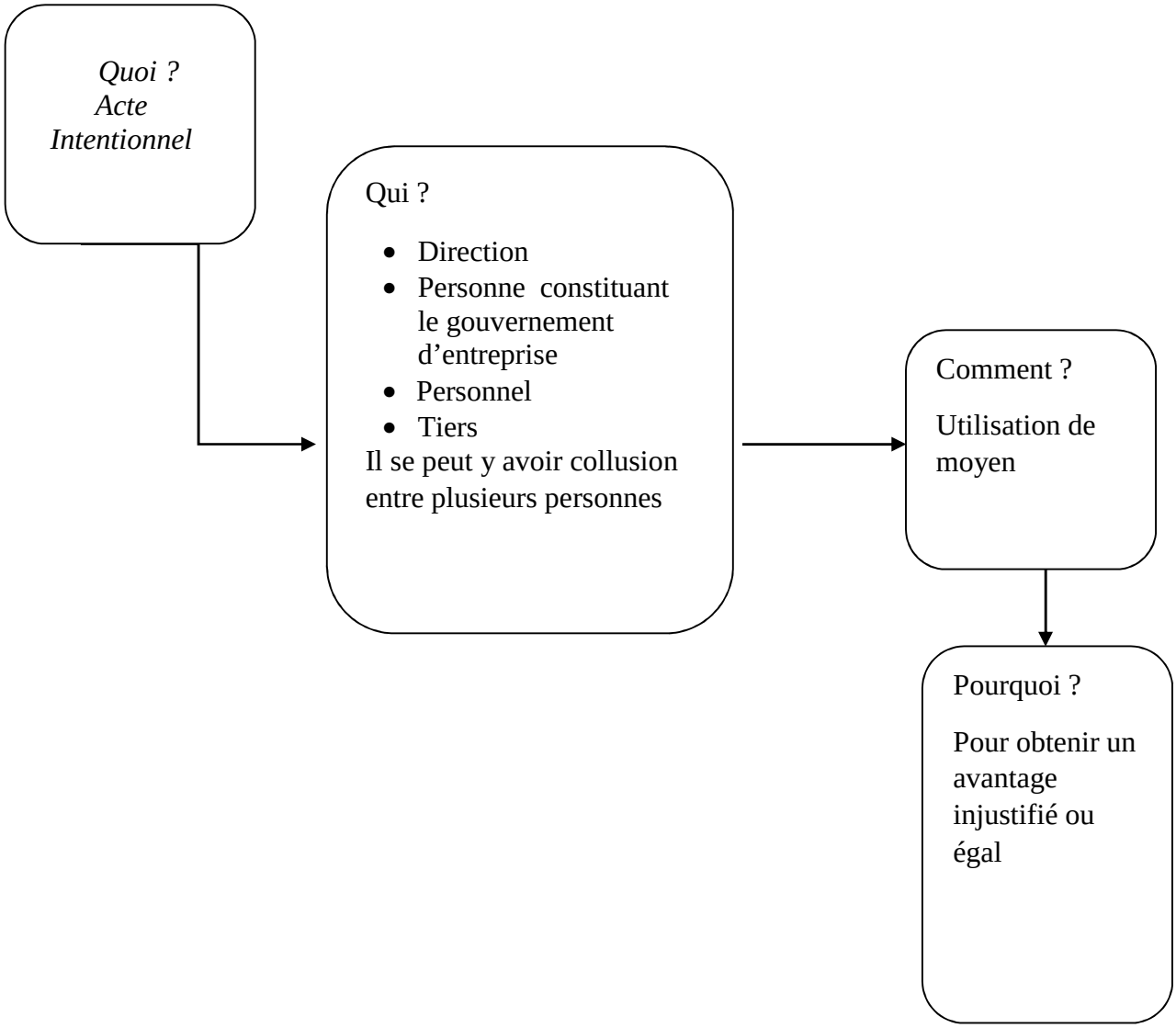
3.1 Définition

Définition du code pénal : « La fraude recouvre tous les actes malhonnêtes et malveillants prévus par le code pénal et dont le préjudice est purement financier. Il s'agit de faux et d'usage de faux, du vol non caractérisé , de l'extorsion de pièces , du détournements de gages, de l'abus de blanc-seing , de l'abus de confiance, et enfin de la fraude informatique»[2].

[1] O. Herrbach, op cité, p l5.

[2]Grant Thornton International, Les fraudes internes et leur détection de la cartographie des risques au dispositif de contrôle, conférence du 25 avril 2008, le Paris, p 05.

Figure n°05 : Définition du terme « fraude »



Source : M.HAMZA0UI, op, cite, 116.

L'ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) définit la Fraude comme : «l'utilisation de son propre emploi afin de s'enrichir personnellement tout en abusant ou en détournant délibérément les ressources ou les actifs de l'entreprise»[1].

Selon la norme ISA 240 de l'IFAC relative à la responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de la fraude dans les états financiers, est constitutif d'une fraude « un acte intentionnel commis par un ou plusieurs dirigeants, par des personnes constituant le gouvernement d'entreprise,

[1] Ibid.

par des employés, ou par des tiers, impliquant des manœuvres dolosives dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal »[1].

3.2 Les risques de fraude possible (fonction achat)

Les risques sont multiples à tel point que Montesquieu disait « Tout homme ayant un pouvoir est naturellement porté à en abuser »[2]. Par ailleurs « il y a éventualité de fraude toutes les fois qu'un pouvoir est exercé sans contrôle ».

Il est indéniable que les risques sont nombreux, nous allons exposer quelques unes[3]:

- Achats superflus (Exemple: Commande personnelle) ou impossible (non budgété, absence de trésorerie) ;
- Achat qui ne tient pas compte des particularités des produits exprimé par la demande d'achat;
- Surfacturation des biens et services livrés à l'entreprise;
- Biaiser l'appel d'offre ou donner des informations à un soumissionnaire;
- Paiement des travaux fictifs réalisés par les fournisseurs;
- Fraude par réutilisation des documents d'achat ;
- Détournement par oubli des acomptes versés aux fournisseurs;

Nous exposons les mécanismes de fraude liés aux risques ci-dessus.

a) Surfacturation des biens et/ou service livré à l'entreprise.

L'agent ou le service demandeur s'entend avec le fournisseur qui facture les marchandises ou les prestations à des tarifs supérieurs à ceux habituellement pratiqué contre rétrocession à l'agent ou au service.

Dans le cas d'un marché gré à gré, le responsable propose un prix nettement supérieur à celui du marché», le surplus étant entendu au bénéfice de l'acheteur.

Ce type de fraude est facilité par l'absence d'un fichier de fournisseurs avec les prix pour les produits habituellement utilisés par l'entreprise.

[1] Chekroun meriem, op cité, p 187.
[2] Sur le site internet www.wikiberal.org/wiki/Montesquieu, date de consultation le 14/05/2015.
[3] Moussa Vasi, séminaire, « la prévention de la fraude en entreprise »,Cesag, mars 2000, p 11/12.

b) Paiements des travaux fictifs réalisés par les fournisseurs.

Le service ou la personne concernée par les soi-disant travaux traite directement avec le fournisseur en approuvant le bon de livraison ou le bon de service fait proposé par le fournisseur. Ce genre de travaux rapides ou des prestations de service.

Elle peut se manifester autrement par l'attestation d'une réception inexistante ou incomplète et donner le bon à payer pour une facture totalement ou partiellement fictive

c) Fraude par réutilisation des documents d'achat.

La technique utilisée à ce niveau consiste à détacher une liasse de factures (bon de commande, bon de livraison, procès-verbal de réception) et, de connivence avec le fournisseur, à faire établir par ce dernier une autre facture. La nouvelle (fausse) facture est jointe aux documents justificatifs et est réintroduite dans le circuit de comptabilisation et de règlement.

d) Déroger au principe d'égalité des fournisseurs

Les fournisseurs en matière d'appel d'offre peuvent recevoir des informations d'un employé de l'entreprise afin de biaiser le respect d'égalité des fournisseurs;

e) Détournement par oubli des acomptes versés aux Fournisseurs.

Le processus est d'accorder des acomptes au fournisseur à la commande et d'un commun accord avec l'agent ou le service fraudeur au non-remboursement de l'acompte accordé par l'entreprise lors du règlement.

3.3 Le rôle de l'audit interne :

Il faut toujours garder à l'esprit que la fraude s'engraisse du manque de transparence, c'est la raison pour laquelle le renforcement perpétuel du système de contrôle interne est d'une importance cruciale et par voie de conséquence, **« La meilleure prévention contre la fraude est le contrôle interne ».**

A cet effet, les auditeurs internes doivent aider la Direction générale et le conseil d'administration à prévenir les risques de fraude en évaluant la pertinence et l'efficacité du système de contrôle interne compte tenu des risques spécifiques à chaque métier de l'entreprise. Ceci nécessite que les auditeurs internes s'assurent que :

- Les principes d'organisation retenus renforcent le contrôle interne ;
- Les buts et les objectifs en matière d'organisation sont réalistes ;
- Il existe des règles écrites (ex : code de conduite) décrivant les activités défendues et les mesures devant être prises lorsqu'il y'a violation des règles établies ;
- Des règles d'autorisation sont établies et maintenues pour chaque opération ou transaction ;
- Des politiques, pratiques, procédés, rapports et autres moyens sont développés pour contrôler les activités et assurer la protection des biens et ressources de l'organisation, surtout dans les domaines d'activité à risque élevé ;
- Les systèmes d'informations permettent à la Direction d'obtenir des données adéquates et fiables ;
- Les actions nécessaires à l'établissement ou à l'amélioration de systèmes de contrôle interne efficaces et performants sont menées.

Il convient de noter que les auditeurs internes ne sont pas censés être des experts en sécurité et en détection de fraude mais lorsqu'ils découvrent des irrégularités ou des actes illicites, ils doivent avertir les autorités compétentes de l'entreprise et de suggérer par la suite des investigations et des contrôles qui leurs paraitront nécessaires et effectuer des suivis dans le souci de s'assurer que les procédures et diligences ont été accomplies. En outre, l'existence d'un système de contrôle interne au sein de l'entreprise ne constitue pas généralement une garantie absolue contre le risque de fraude. En effet, ce système se heurte à des limites qui réduisent son efficacité pour la prévention et la détection de la fraude à titre d'exemple : la fraude managériale, la collusion, les dysfonctionnements et le coût du contrôle interne qui ne doit pas dépasser l'avantage qui en découle).En l'occurrence les auditeurs internes sont censés être vigilants pour empêcher toute personne voulant exploiter les failles du système du contrôle interne ainsi que détecter les indices et les faits suspects pouvant se traduire en fraudes, tous cela afin de combler les limites du système du contrôle interne et de le renforcer sans perdre de vue que l'audit interne est un élément du système du contrôle interne.

Dans un souci d'affirmer l'importance de l'audit interne en matière de détection de fraude, nous proposons une enquête effectuée par PricewaterhouseCoopers en 2005[1]:

[1] Chekroun Meriem, op cité, 194.

TABLEAU 04 : LES FACTEURS DE DETECTION DE LA FRAUDE

Comment la fraude a été détectée?	**En France**	**Dans le monde**
• Système de gestion des risques /audit interne.	39%	33%
• Rumeur (interne et externe)	29%	28%
• Autres	16%	25%
• Hasard	6%	6%
• Investigation des autorités judiciaires 6%	6%	6%
• Audit externe.	4%	2%

Dans le cadre de notre recherche, ce tableau illustre l'importance accordée à la fonction d'audit interne en termes de détection de fraude, le tableau montre également que l'audit interne est plus vigilant que l'audit externe en matière de détection de fraude. C'est-à-dire renforcer un système de contrôle interne incluant une fonction d'audit interne efficace est plus utile que recourir à l'audit externe.

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 maitriser 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). Nous avons vu dans ce chapitre précédent que 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.

CHAPITRE III

Introduction.

Dans ce chapitre nous allons aborder l’aspect pratique de l’audit interne en prenant un cas parmi d’autres celui de l’audit de la fonction achat au sein de BATICOMPOS.

Ainsi, ce chapitre sera composé de trois sections, en premier lieu nous allons présenter l’entreprise ou à lieu notre stage, ensuite dans la deuxième section nous présenterons la méthodologie qui devrait suivre l’auditeur interne, en fin dans la troisième section nous aborderons l’audit de la fonction d’achat tout en clarifions le déroulement de la mission d’audit de cette fonction en suivant la méthodologie exposer dans la section précédente.

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil

Dans cette section nous présenterons la société de composants industrialisés BATICOMPOS avec les caractéristiques de ses différentes directions hiérarchiques, puis nous allons porter plus d'intention à la directions des finances et comptabilité ou nous avons effectué notre stage pratique.

1. Présentation de la société BATICOMPOS

SPA BATICOMPOS est une société par action de composants industriels, dont le capital social, s'élève à 984 000 000 DA. Elle est issue de la filialisation du groupe industriel BATIMETAL, acquise par le groupe CEVITAL le 16 décembre 2007.

BATICOMPOS est héritière d'une longue tradition dans le domaine du bâtiment industrialisé. Et ayant une expérience et un savoir faire non négligeable en matière de fabrication et commercialisation de panneau sandwich et les composants apparents (faux plafond, pièces façonnées…).

Elle s'étend sur une superficie de 61 200 m², dont 31 204,70 m² de bâtis, et implantée à Béni Mançour gare, Commune de Boudjellil, Daïra de Tazmalt. Wilaya de Bejaia, à 50 Km à l'est de la ville de Bouira, au nœud ferroviaire de Béni Mançour. On y accède aussi bien par voie ferroviaire que par voie terrestre (routes nationales 5 et 26).

.

2. Gamme de produits fabriqués :

BATICOMPOS, est spécialisée dans la fabrication des produits suivants :

- Panneau sandwich :

✓ Panneau sandwich de couverture : TL75 ;
✓ Panneau sandwich de bardage : LL35, LL40 ;
✓ Panneau sandwich pour usage frigorifique : LL60, LL80, LL100, LL150

- Tôle nervurée

✓ Tôle nervurée pour bardage : TR35 ;
✓ Tôle nervurée pour couverture : TR66 ;

- ✓ Plancher collaborant : PC55
  - ❖ Pièce façonnée :
- ✓ Pièces d'assemblage et d'esthétique.

❖ Faux plafond : le faux plafond est composé de :

- ✓ Lames de sous plafond (LSP et PF) ;
- ✓ Joint de remplissage : JR ;
- ✓ Joint de bord : JB ;
- ✓ Rail de suspension : RS.

BATICOMPOS dispose également d'un atelier spécialisé dans la préfabrication légère et montage, dont :

- ✓ **Bungalows ;**
- ✓ **Chalets ;**
- ✓ **Cabines sahariennes ;**
- ✓ **Chambres froides ;**
- ✓ **Shelters pour télécommunication.**

❖ **<u>Matières premières utilisées :</u>**

A. <u>Produits chimiques</u> :

Les produits chimiques utilisés dans la fabrication des panneaux sandwichs sont les suivants :

- ✓ POLYOL
- ✓ MDI Iso cyanates
- ✓ Activateur
- ✓ N-Pentane (agent gonflant)

B. <u>Autres produits utilisés</u> :

- ✓ Chlorure de méthylène
- ✓ Azote
- ✓ Propane
- ✓ Fuel

- ✓ Lubrifiants
- ✓ Pneus

C. <u>Tôle pré laquée et galvanisée</u> :

- ✓ Poids des bobines : entre 5 à 10 tonnes ;
- ✓ Epaisseur de la tôle : 0.55, 0.6, 0.75, 0.8, 1, 1.5 (mm);
- ✓ Largeur de tôle : 1000, 1059, 1094, 1250 (mm).

3. Part du marché :

Elle a environ 37 % de part de la fabrication nationale du Panneau Sandwich ainsi que 15 % de tôle nervurée. Elle est leader pour ces deux produits. Alors que pour les autres produits, il y a une multitude de petits fabricants et sa part de marché est insignifiante.

4. Organisation de l'entreprise

En plus du siège de la Direction Générale, BATICOMPOS dispose de deux (02) Unités de production, à savoir :

- ✓ Unité Panneau Sandwich (UPS)
- ✓ Unité Préfabrications Légères (UPL).

Actuellement, BATICOMPOS comporte une Direction Générale avec un staff technique administratif de 22 personnes, réparti entre les structures suivantes :

- ✓ Cellule audit et contrôle de gestion,
- ✓ Cellule contrôle qualité,
- ✓ Cellule informatique,
- ✓ Cellule management qualité et environnement
- ✓ Un service hygiène et sécurité/ environnement
- ✓ 06 directions.

La direction générale prend des décisions stratégiques et résoudre les conflits. De plus, elle s'occupe de la communication externe au profil de l'organisation. Enfin, elle définit et développe la stratégie de l'entreprise.

a. Cellule Informatique

La cellule informatique a pour tâches d'assurer un meilleur fonctionnement du système informatique de l'entreprise, la sauvegarde des données et une assurance en matière informatique pour les différentes structures.

b. Cellule contrôle de gestion (planification et contrôle opérationnel)

Ses tâches principales sont :

- ✓ Contribution à la définition, l'exécution des plans, des politiques et projets assignés à l'entreprise dont l'élaboration et le suivi budgétaire ;
- ✓ Assistance de la direction dans la gestion et correspondances de l'unité ;
- ✓ Rédaction des procès-verbaux, des conseils de coordination.

c. Service Management Qualité

Les principales tâches de ce service sont :

- ✓ Veiller à ce que les objectifs en matière de qualité soient définis et atteints ;
- ✓ Soutenir et valider les actions du groupe d'amélioration de la qualité.

d. Service Contrôle Qualité (laboratoire)

Placé sous l'autorité directe de la direction, le contrôle qualité a pour mission de veiller à la qualité des produits fabriqués et la conformité des matières premières achetées.

A ce titre, le contrôle qualité effectue le contrôle et les analyses nécessaires pour assurer :

- ✓ La réception, la conformité des matières achetées aux exigences des cahiers de charge.
- ✓ En cours et en fin de fabrication à la conformité des produits aux exigences relatives aux produits.

e. Section Sécurité Industrielle

Cette section a pour missions :

- ✓ De Veiller à la fiabilité permanente des dispositions de sécurités.
- ✓ Rendre compte régulièrement à la direction de l'état général de l'hygiène et de la sécurité sur la base d'un rapport d'activités.

f. Département Approvisionnements :

Il est chargéde réapprovisionner l'unité en matière première et les différentes fournitures nécessaires à l'exploitation au fonctionnement ; son rôle consiste à :

- Gérer les stocks, et d'éviter les ruptures.
- Veiller essentiellement à ce que les achats réceptionnés soient conformes au bon de commande.
- Établir le bon d'entrée des matières premières en stock.

1. Section Achats :

En cette section s'effectue les achats locaux et d'importation :

- L'achat de pièces rechange.
- L'achat de fournitures.
- L'achat des matières premières (Tôles, produits chimiques et fournitures de bureau).

2. Section Moyens Généraux :

Gérer par un magasinier moyen général, ses tâches principales sont :

- La tenue à jour des fiches de stocks ;
- Il procède aux sorties du matériel ;
- La réception des produits ;
- Etablir une situation mensuelle faisant ressortir les produits et matériels réceptionnés, les sorties par structure de l'Unité ;
- Enregistrement des mouvements de stock (entrées et sorties).

3. Section Investissement et gestion du Patrimoine :

Crée récemment, ses principales tâches sont :

- Assurer le suivi et l'enregistrement des investissements sur un logiciel comptable ;
- Procéder à la codification des nouvelles acquisitions ;
- Assurer la prise en charge des opérations d'inventaire ainsi que le livre d'inventaire ;
- Etablir une situation mensuelle faisant ressortir :
- Les produits et matériels réceptionnés ;
- Les sorties par structure de l'Unité.

g. Département Comptabilité et Finances :

Il se compose de secrétariat, service comptabilité et finances et un service comptabilité analytique.

1. Service Comptabilité et Finances : Il comprend deux (02) sections :

A. Section comptabilité générale :

Cette section a pour mission :

- Saisie et contrôle des factures d'achat et vente ainsi que les autres opérations usuelles dans les journaux auxiliaires spécifiques.
- Dresser mensuellement des analyses de compte, grand livre, balance…
- Effectuer les travaux de fin d'exercices.
- Établissement en fin d'exercices des états financiers.

B. Section Finances(trésorerie) :

Elle assure le bon fonctionnement financier de l'unité en matière de :

- Règlement de tous les achats (locaux, étrangers) ;
- Règlement d'impôts, taxes et assurances ;
- Virement mensuel de la paie au personnel ;
- Chercher les finances en fonction du besoin.

2. Service Comptabilité Analytique :

Etant un service crée depuis 2003, constituant un système d'information comptable interne propre à l'entreprise qui permet aux dirigeants de prendre des décisions de gestion et de suivre l'évolution des coûts intermédiaires et des prix de revient de divers produits ; il dépend structurellement du département Comptabilité et Finances.

La méthode de calcul utilisée est celle des coûts complets suivant la nomenclature des centres de frais utilisés ; en utilisant un logiciel qui se base sur les données transmises par la comptabilité générale ainsi que la gestion des stocks.

NB : Il est à signaler que nous n'avons pas présenté l'intégralité de l'organigramme de l'entreprise puisque notre intérêt se focalise seulement sur les deux secteurs comptabilité et finance et approvisionnement, plus précisément le la fonction achat, mais ne relève en rien l'importance de chaque département.

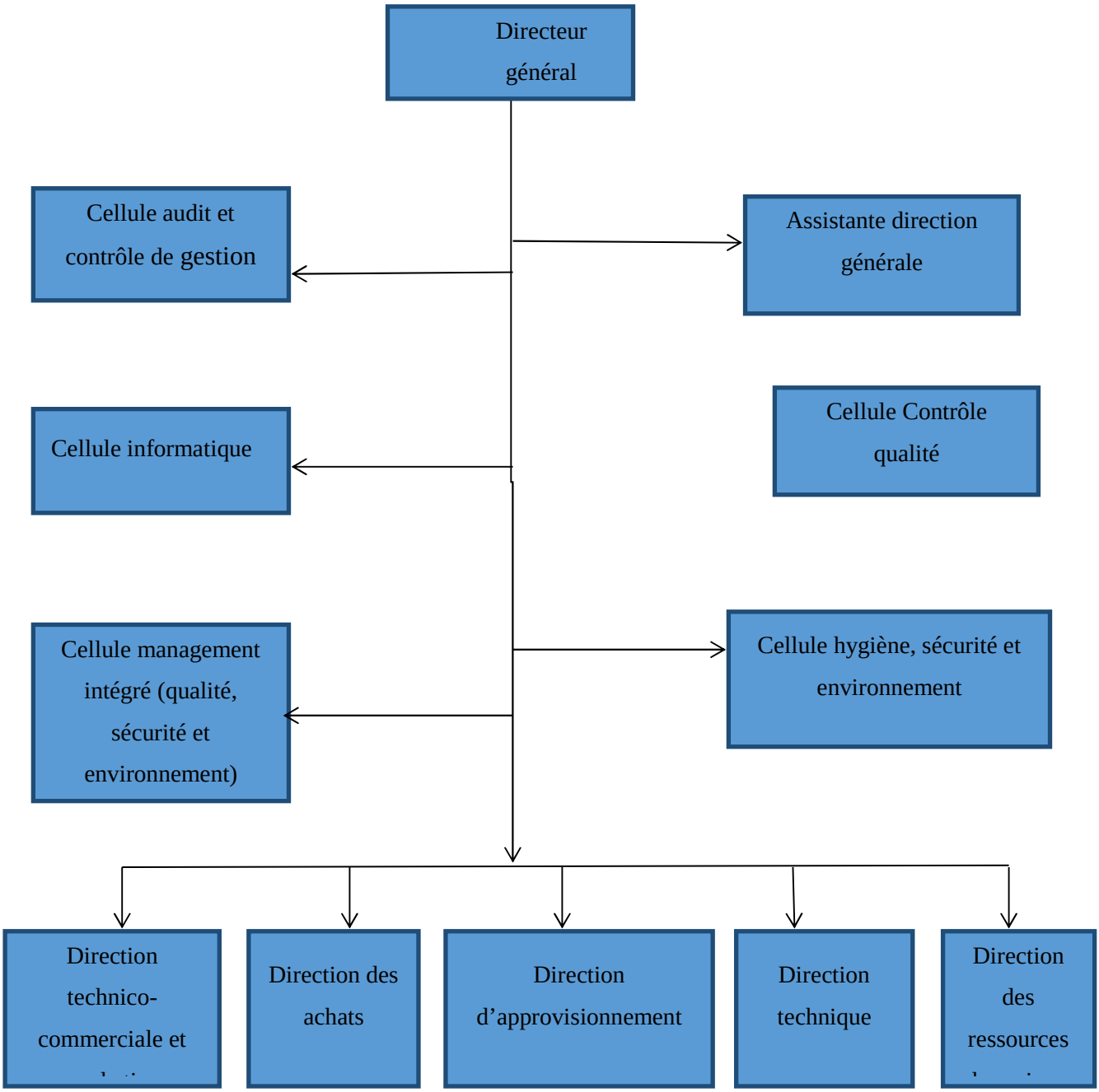
- **Objectif et qualification** :

BATICOMPOS envisage à court terme de diversifier sa gamme de production avec l'introduction sur le marché de nouveaux produits tels que : Panneau sandwich pour usage frigorifique des épaisseurs suivantes: 120 mm, 200 mm du LL ; comme elle est en train de déployer tous les efforts nécessaires auprès d'un expert international agrée (MALICHA) en vue de hisser la gamme de nos produits en classification M1 « anti feu ».

Il y a lieu de noter également que BATICOMPOS est certifiée en norme ISO 9001/2004 de son système de management qualité et en norme ISO 14001/2004 de son système de management environnemental ; ces certificats ont été délivrés par l'organisme de certification AIB Vinçotte International.et veille pour leur maintien et leur amélioration.

Actuellement elle est entrain de mettre en place un système de management intégré conforme aux exigences de la norme 18001/2007.

Figure N° 06 : **Organigramme de l'entreprise BATICOMPOS**



Source : document interne à l'entreprise

Section 02 : Méthodologie de l'audit interne

L'intérêt de l'audit interne est de pouvoir évaluer à un instant précis la situation de l'entreprise par rapport à un référentiel qui est choisi. Cet audit se déroule en plusieurs phases débutant par un planning élaboré par les responsables qui décident de la périodicité de chaque audit. La mission d'audit se déroule à partir d'un plan d'audit interne qui définit précisément les processus à auditer selon les besoins, nous allons essayer de développer dans cette section la méthodologie à suivre pour mener à bien une mission d'audit.

1. Principes fondamentaux de la méthodologie

On pourrait probablement les appliquer à bien d'autres domaines qu'à celui de l'audit interne, mais comme ils concernant en premier lieu notre sujet, il n'est pas inutile de les rappeler : simplicité, rigueur, nécessaire acceptation de la relativité du vocabulaire, adaptabilité et transparence, tels sont les cinq thèmes à examiner avant d'aborder l'analyse de la méthode.

1.1 Simplicité

Il faut toujours partir du principe « une bonne méthode est une méthode simple »[1]. Cette affirmation est importante lorsqu'elle s'applique à une technique encore en cours d'élaboration, au sujet de laquelle se multiplient études, théories et expériences diverses.

1.2 Rigueur

Le déroulement d'une mission d'audit interne exige la plus grande rigueur et pour s'appliquer celle-ci doit obéir à des règles.

L'exigence d'une méthode s'impose car elle conditionne la rigueur des travaux. Elle se dégage dès l'instant que les objectifs de l'audit interne soient clairement définis et que la notion de contrôle interne est sortie du brouillard.

[1]Jacques Renard, op cité,p 205.

1.3 Relative vocabulaire

Le vocabulaire est l'expression et le véhicule de la culture ; l'ignorer serait se condamner à l'incompréhension et partant au refus. Décrire et suggérer une méthode c'est donc également accepter que les différentes phases puissent être « nommées » de façon différente et qu'elles présentent ça et là des singularités spécifiques. L'important est que la méthode existe et que les normes fondamentales soient respectées.

1.4 Adaptabilité

La méthode est unique mais elle n'est pas identique. On retrouve ici le bien nécessaire et déjà évoqué avec la culture qui constitue la grande force de l'auditeur interne. Celui-ci est dans son milieu, travaille avec des collègues et tout naturellement utilise une méthode qui doit être adaptable à ce milieu.

1.5 Transparence

L'époque est révolue de l'audit « sournois » cherchant à prendre les audités par surprise et à les épingler en flagrant délit de non-conformité. Rappelons que l'audit est avant tout « interne », au service des responsables audités, et que son objectif est de leur faire partager à la fois la pertinence des contacts relevés et la nécessité d'agir en conséquence.

2. Définition de la mission

Mission, du latin mittere : envoyer, nous indique le Petit Larousse qui précise : « Fonction temporaire et déterminée dont un gouvernement charge un agent spécial… par exemple : ce qui l'on est chargé d'accomplir dans l'intention de Dieu ou d'après la nature des choses »[1] . On se gardera bien d'extrapoler à partir de cette définition et de qualifier de « divins » les travaux des auditeurs.

2.1 Le champ d'application

Le champ d'application d'une mission d'audit peut varier de façon significative en fonction de deux éléments : l'objet et la fonction

[1]Le petit Larousse, édition Maury, Paris, 2003, p 1024.

- **Objet**

Quand on parle de l'objet de la mission, on fait référence à ce qu'elle est de nature générale ou spécifique.

- Une mission spécifique est une mission portant sur un point précis en un lieu déterminé. Il s'agit d'une mission propre à l'entreprise et qui présente une caractéristique originale et exclusive ;
- Une mission générale est celle qui est considérée dans sa plus grande extension et qui se rapporte à la totalité des cas possibles.

- **La fonction**

Autre critère qui peut bien évidement, se marier avec le précédent, on parle alors de missions unifonctionnelles ou de mission plurifonctionnelles :

- La mission unifonctionnelle, qu'elle soit spécifique ou générale, ne va concerner qu'une seule fonction ;
- La mission plurifonctionnelle, celle ou l'auditeur est concerné par plusieurs fonctions au cours d'une même mission.

3. La démarche de l'audit interne

Une mission d'audit interne se déroule en trois phrases :

- ✓ Phase de préparation,
- ✓ Phase de réalisation,
- ✓ Phase de conclusion.

Parmi les moyens utilisés dans l'audit on distingue les diagrammes, présentant une source d'analyse d'un circuit de documents, ou d'un enchaînement de procédures ou bien des différentes étapes de déroulement de la mission d'audit elle-même.[1]

[1]Zied, boudrigua, op cité, 2006, p 65.

3.1 Préparation de la mission

a. Le choix de l'équipe d'audit :

Une équipe est constituée en moyenne, sous la responsabilité d'un superviseur lui consacrant une partie de son temps hebdomadaire, d'un chef de mission et de deux ou trois auditeurs.

Il est par ailleurs opportun d'adjoindre à chaque mission des débutants de façon à les initier très tôt du terrain pour leur fonction.

b. La lettre de mission

« La lettre de mission constitue la matérialisation du mandat donné par la direction générale à l'audit interne, qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs »[1] .

Au plus tard 15 jours (30 jours pour l'audit des associations) avant le démarrage de la mission d'audit, le directeur de l'audit adresse aux responsables concernés une lettre de mission.

Sous forme de courrier (de préférence électronique ; fax ou papier si justifié) pour informer les audités qu'un audit va être réalisé.

Cette lettre de mission et annonce l'audit, sa date de début, sa durée ainsi que le nom du chef de mission et des auditeurs qui vont intervenir. Elle fait référence aux plans d'audit approuvés par le président.

c. Etude préliminaire :

Préalablement à la réalisation de la mission (la phase de vérification, sur le terrain), les auditeurs internes étudient toutes les informations utiles concernant la société, la structure et/ou les activités à auditer. Ces travaux vont permettre de constituer un référentiel du domaine à auditer, de mener une analyse de risque et de préciser les objectifs de l'audit.

- Prise de connaissance

L'étude préliminaire initialisé par le responsable fonctionnel de la mission selon la complexité de la mission à réaliser consiste à :

[1]IFACI « la conduite d'une mission d'audit interne », édition Dunod, Paris, 1995, p 35.

- Préciser le champ de l'audit avec ses commanditaires,
- Identifier les personnes à rencontrer,
- Collecter la documentation sur les disciplines à auditer et sur les techniques d'audit existantes,
- Consulter les bases documentaires de l'entreprise, procédures,
- Collecter et consulter les rapports d'audit antérieurs et autres analyse du sujet audité,
- Obtenir des informations chiffrées ou caractéristiques du/des domaines audités,
- Collecter et adapter ou créer les programmes de travail.

➢ Entretien avec le Management de l'entité auditée :

Avant de démarrer l'audit, le responsable fonctionnel de la mission doit toujours programmer un entretien d'ajustement avec le responsable de la structure à auditer afin de :

- De concentrer sur l'intérêt et les objectifs de la mission d'audit à réaliser ;
- Discuter la coordination de l'audit avec le fonctionnement opérationnel de l'entité auditée ;
- Collecter toute information analytique / complémentaire / significative ;
- S'accorder sur les objectifs clés de la fonction/ activité auditée ;
- Recueillir auprès du management son autoévaluation succincte du domaine devant être audité.

➢ Tableau des risques :

La phase d'analyse des risques s'effectue au siège ou sur le terrain, essentiellement par des entretiens permettant de comprendre l'organisation et le fonctionnement de l'entité auditée.

Le tableau définitif des risques conclut la phase d'analyse des risques et a pour objectif de faire un état des lieux estimatif des forces et faiblesses réelles ou potentielles de l'entité ou du domaine audité afin d'orienter les travaux détaillés.

Pour le réaliser il faut :

- Découper l'activité en tâches élémentaires ;
- Indiquer en face de chacune des tâche quel est son objectifs ;

- En face de chaque tâche et des objectifs qui lui sont assignés, l'auditeur interne va estimer les risques encourus : que peut-il se passer si les objectifs ne sont pas réalisés, si la tâche est mal faite ou non faite ?
- Evaluer sommairement le risque attaché à la tâche ;
- Rappeler en face de chacun des risques quel est le dispositif ou quels sont les dispositifs de contrôle interne que l'on devrait trouver pour faire échec au risque identifié ;
- Indiquer si le dispositif identifié comme important existe ou n'existe pas.

➢ Note d'orientation :

La note d'orientation, rédigée par le chef de mission et revue par son responsable, définit et formalisé les axes d'investigation de la mission et ses limites : elle les exprime en objectifs à attendre par l'audit pour le commanditaire et les audités.

A la fin de la phase d'étude de la mission, un document synthétique présente dans une Note d'orientation les objectifs poursuivis et les zones de risque que les auditeurs vont examiner.

➢ Préparation du programme de travail :

Le programme de travail s'établit sur la base de la note d'orientation. Il est destiné à définir, répartir, planifier et suivre les travaux des auditeurs. Le programme doit être revu et validé avant le démarrage des travaux sur le terrain par la hiérarchie de la mission dans la section préparation de la mission du dossier de mission.

3.2 Réalisation de la mission

a) La réunion d'ouverture :

La réunion d'ouverture se tient chez l'audit, sur le lieu de mission.

Les participants :

- L'encadrement directement par le responsable des audités (Directeur, Chef de département, Chef de service …) ;
- La hiérarchie de la mission et/ ou un responsable de la direction de l'audit interne ;

- L'équipe d'audit ;

Les points à aborder par la hiérarchie de la mission lors de cette réunion sont les suivants :

- Présenter les auditeurs, leur expérience, leur fonction ;
- Demander à l'encadrement des audités de présenter les audités et leur fonction ;
- Exposer/ rappeler la définition de la fonction audit interne et sa place dans l'entreprise, en faisant éventuellement référence à la Charte ;
- Annoncer le déroulement prévisionnel de la mission et discuter de la note d'orientation en prenant en compte les éventuelles remarques des audités ;
- Affiner la logistique (quels bureau, horaires, ligne téléphonique, espace de rangement sécurité …) et prendre les premiers rendez-vous ;
- Rappeler la procédure d'audit et décrire le déroulement des phases suivantes

Les conclusions de cette réunion doivent être consignées dans le compte-rendu de réunion d'ouverture.

b) Les tests d'audit sur le terrain :

Les travaux de vérification sont effectués et des informations recueillies sur l'ensemble des éléments permettant de répondre aux objectifs de la maison. Ces informations doivent être suffisantes, fiables, pertinentes et utiles pour fournir une base saine et sûre aux constatations et recommandations.

Le travail sur le terrain consiste à conduire les contrôles prévus dans le programme de travail en utilisant les outils d'audit interne adéquats : mener des entretiens, élaborer des diagrammes, réaliser des observations physiques, effectuer des rapprochements et reconstitutions, interroger des fichiers informatiques et établir les papiers de travail.

Les conclusions des tests sont rédigées dans une « feuille de couverture de test ».

Les synthèses des entretiens sont rédigées dans un « compte-rendu d'entretien »

Il est important lors de cette phase de :

- Rester à l'écoute des élargissements, approfondissements d'investigation qui peuvent apparaître intéressants,

- Se pose en permanence la question de savoir s'il ne serait pas plus rentable de réorienter le travail,
- Périodiquement et au moins à la fin de chaque section du programme, présenter pour information et revue, ses papiers de travail avec suggestions de recommandations à la hiérarchie de la mission,
- A la fin de chaque section, référencer les papiers de travail conformément à la norme en vigueur pour archivage ultérieur.

c) La formalisation des constats et présentation auprès des audités :

Après chaque étape de travail, des conclusions partielles sont rédigées par l'auditeur sous forme de F.R.A.P (feuille de révélation et d'analyse de problèmes) Ce sont les constats des déficiences identifiées.

Les F.R.A.P sont conservées dans la section réalisation de la mission du dossier de mission.

d) La réunion de clôture de phase de vérification :

Une réunion en aparté doit être tenue entre le responsable de la mission et les auditeurs afin de s'assurer que les objectifs ont été atteints et que l'ensemble des points du programme de travail a été réalisé.

Les participants sont les mêmes que ceux de la réunion d'ouverture.

Les points à aborder lors de cette réunion sont les suivants :

- Remercier les audités, pour leur accueil et coopération lors de la mission ;
- Présenter les constants qui ont été validés avec les différents échelons d'audités ;
- Discuter des recommandations et des plans d'action recueillis de la mission ;
- Aborder les éventuels points en suspens et obstacles à la réalisation de la mission ;
- Décrire le déroulement des phases suivantes.

Les conclusions de cette réunion, doivent être consignées dans le « compte-rendu de réunion de clôture »

3.3 Conclusion de la mission

a) Le projet de rapport :

Il est recommandé que l'essentiel voire la totalité du projet de rapport soit rédigé en cours de mission et avant la tenue de la réunion de clôture.

Au plus tard dès la fin de la phase de vérification, l'audit rédige un projet de rapport formalisant ses constats er recommandations.

Le projet de rapport est diffusé aux responsables concernés par le champ de l'audit. Il prend la forme des fiches (FRAP) rédigées à la fin de la phase vérification et comporte à la suite de l'exposition des problèmes (fait, causes et conséquences) des recommandations adaptées à l'attache des responsables capables de les prendre en charge, qu'il soient à l'intérieur de la fonction auditée.

b) La réunion de validation :

Une réunion de validation est tenue entre audités et auditeurs, selon les circonstances en présenter (facultative) du commanditaire, à la cour de laquelle sous les aspects du projet de rapport sont discutés.

Les minutes et conclusions de cette réunion, doivent être consignées dans le « compte-rendu de réunion de validation »

L'objectif de la validation est d'intégrer la réponse de l'audit dans le rapport et d'obtenir son accord tacite pour les observations et les axes de recommandations proposés, l'accord formel viendra de la réponse de l'audit au « projet » de rapport, permettant de s'assurer qu'il n'y a pas d'interprétation involontaire des faits ou d'ambiguïté dans la formation de leur restitution, pour permettre à l'audité d'exercer son droit de réponse et pour recueillir le plan d'action qu'il s'engage à mettre en œuvre.

c) Le rapport définitif :

Le projet de rapport, après la réunion de validation et les mises à jour constitue le « rapport définitif ».

Il se comporte d'une analyse destinée à être lue par les dirigeants, des fichiers FRAP examinés lors de la réunion de validation et d'une liste des recommandations classées par destinataires précisant la position des audités et constituant de faire leur première réponse à l'audit. Le rapport d'audit matérialise le travail des auditeurs.

Il est recommandé à ces destinataires de ne pas étendre sa diffusion car :

- ✓ Il contient des informations confidentielles ;
- ✓ Son style peut surprendre un lecteur non averti.

Un rapport d'audit n'est pas neutre :

- Il analyse une section, mais, comme un devis de réparation, il met l'accent sur les dysfonctionnements, pour faire développer des actions de progrès. « Au moins une page sur ce qui ne va pas, au plus une ligne sur ce qui va » ;
- Il contient des recommandations, une recommandation n'est pas critique, elle n'implique pas de faute : c'est une amélioration proposée au responsable habilité à mener l'action. Il est en charge de développer et mettre en place une solution au problème soulevé : celle proposée, une équivalente ou une meilleure.

Section03 : l'audit de la fonction achat au sein de BATICOMPOS

Dans cette section on conduira la mission d'audit de la fonction achat, tout en respectant la démarche d'audit avec tous les outils nécessaires. Avant d'entamer notre mission il se doit de définir la fonction d'achat et sa mission au sein de l'entreprise.

1. Présentation de la fonction d'achat

1.1 Définition de la fonction d'achat

Dans une entreprise la fonction d'achat se définit comme l'ensemble cohérent des ressources dévolues à tous les actes d'approvisionnement et de fourniture de biens et de services nécessaires au bon fonctionnement de l'entreprise.

Il faut distinguer la fonction d'achat de la fonction d'approvisionnement, la première fixe le cadre contractuel de l'acquisition d'un bien ou du service depuis l'expression de son besoin jusqu'à la conclusion du contrat (des capacités techniques et commerciales). La deuxième prend en charge la fourniture du produit et l'ensemble des engagements (des compétences logistiques et organisationnelles).

1.2 La mission de la fonction d'achat

La fonction d'achat agit en véritable fournisseur des différents demandeurs de l'entreprise avec la même obligation de résultat qu'un fournisseur externe. Elle doit anticiper les besoins et les faire évoluer en fonction des informations disponibles. Elle élabore les budgets d'achat, elle doit aussi négocier en trouvant le prix le plus bas pour le niveau de qualité requise.C'est-à-dire faire un meilleur prix au moment du besoin.

1.3 le processus d'achat

Le processus d'achat se définit comme l'ensemble des actions ordonnées qui permettre à partir d'un besoin exprimé, de fournir un produit apte à satisfaire les besoins de l'utilisateur. Un cercle réduit de fournisseurs est alors choisi avec lequel des négociations sont menée pour choisir celui qui correspond le mieux a la demande. Le choix final dépend de la qualité du fournisseur. L'acheteur doit donc vérifier que tous les paramètres sont respectés pour alimenter sa base de

données, affaire par affaire, et noter chaque performance, tout en laissant une possibilité aux nouveaux entrants de pouvoir candidater.

2. Déroulement de la mission d'audit de la fonction d'achat au sein de BATICOMPOS

Dans la suite de cette section nous retrouverons tout d'abord la phase de préparation dont il y a lieu de réaliser les travaux préparatoires et suivre avec la phase de réalisation qui se résume par le travail sur le terrain, on terminant par la phase de conclusion ou on présentera le rapport final.

2.1 Phase de préparation

Avant toute vérification de la fonction d'achat une prise de connaissance du service à auditer s'impose afin de recueillir toutes les informations et les documents nécessaires pour préparer nos travaux qui sont comme suit :

- ✓ La lettre de mission,
- ✓ Prise de connaissance avec le service audité,
- ✓ Identification des risques,
- ✓ Détermination des objectifs.

2.1.1 La lettre de mission

Toute mission d'audit commence par un mandat. Le mandat c'est lettre (L'ordre) de mission adressé par le directeur d'audit pour informer les responsables concernés de la réalisation des audits internes planifiés à l'avance, dont son contexte est présenté comme suit :

Tableau N°5: la lettre de mission

Beni mançour , le 10-03-2015

ORDRE DE MISSION

- Destinataire : le directeur de l'audit interne

Objet : Audit interne de la fonction d'achat

La mission se déroulera du 10-03-2015 au 02-04-2015

Objectifs de mission :

- Analyse globale du processus d'achat
- Organisation et efficacité du service achat

La mission se déroulera au service achat

Le budget de mission ne devrait pas dépasser « le montant »

Le directeur général

Source : Élaborer par nous-même.

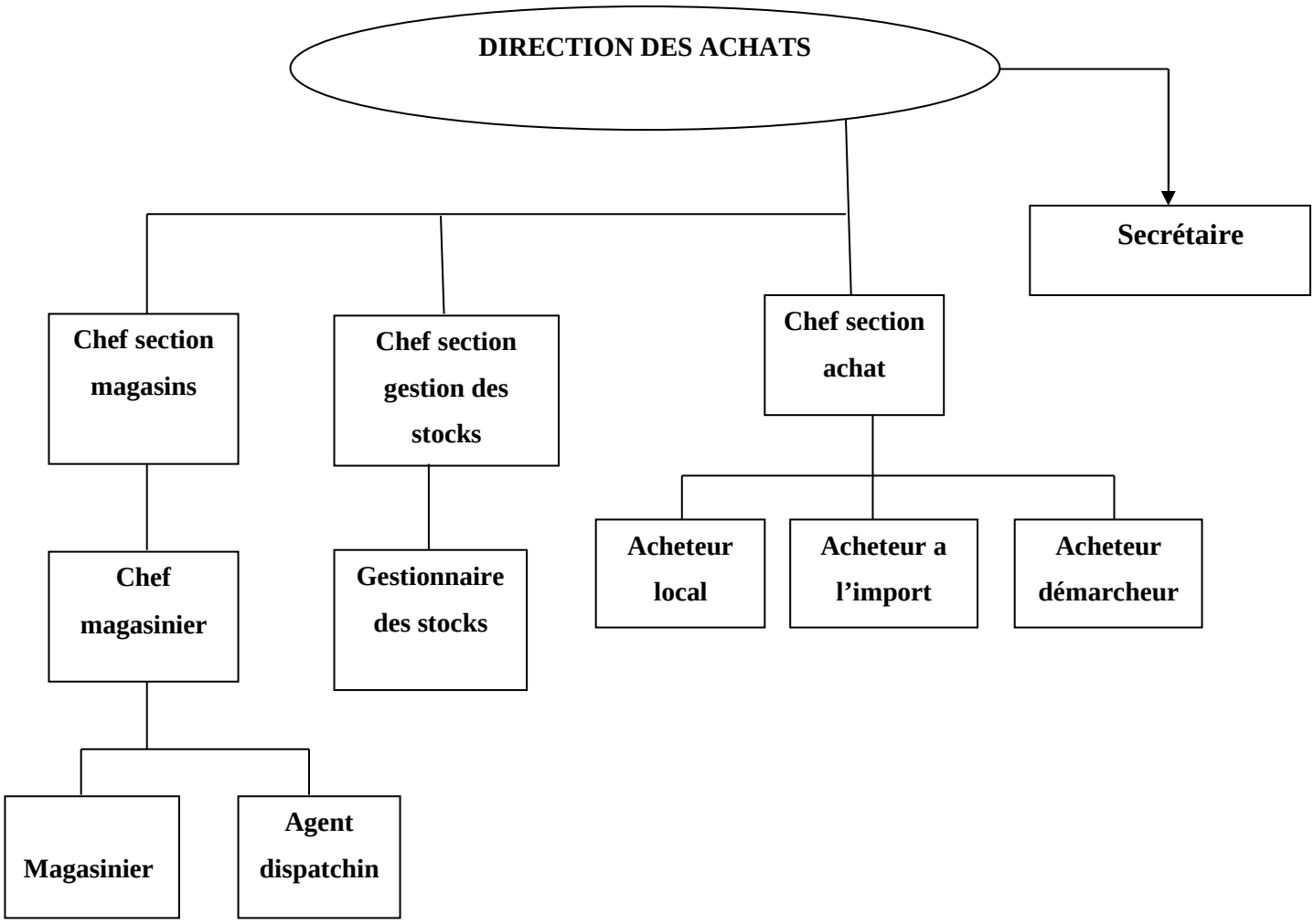
2.1.2 Prise de connaissance du service audité

La prise de connaissance consiste à recueillir des informations sur l'entité à auditer et de réunir ces informations. Elle a pour but de préciser le champ de l'audit, identifier les personnes à rencontrer, collecter les documents les plus divers pour avoir une connaissance générale sur l'entité à audité, ainsi que les informations fournis sur la discipline à auditer.

Cette étape d'appuie généralement sur l'analyse de la procédure d'achat et la grille n'analyse des tâches.

L'organigramme ci-dessous du service achat présente en détails la structure de la direction.

Figure N° 07:Organigramme de la direction des achats



Source : document interne de BATICOMPOS

2.1.2.1 La procédure d'achat

Il s'agit de la description du circuit « achat/fournisseur » qui recouvre l'entreprise dans ses relations avec les fournisseurs de biens et de services. Il consiste à décrire les différentes étapes que doivent suivre les documents servant de base aux opérations relatives aux achats et aux dettes d'exploitation.

A. Emission du besoin et demande d'achat

Il est évident que tout achat trouve son origine dans l'émission d'un besoin provenant d'une source dans l'organisation. En effet le besoin peut concerner des composants ou matières premières entrant dans la production, et dans d'autres cas le besoin concerne les fournitures ou produits très consommés destiné à l'exploitation telle que les fournitures de bureau et les produits de nettoyage.

En cas de besoins au sein d'un service, le responsable de service remplit une demande d'achat (D.A). Voire annexe 01

Les demandes d'achat proviennent de tous les services de l'entreprise dans lesquels des matières, fournitures, équipement ou services sont consommés. Il est nécessaire qu'elles soient approuvées par un responsable, ou toute autre personne habilité à le faire.

Cette demande d'achat comporte en générale la description détaillée du besoin, numéro de code, la désignation, la référence, la quantité souhaités et délai dans lequel l'utilisateur souhaite la mise à disposition.

Les demandes d'achat doivent être signées par le demandeur et son responsable et être émises en trois exemplaires :

- L'original destiné au service achat pour la commande,
- Une copie pour le responsable du magasin à classer dans les « demandes achats en cours »,
- Une copie est conservée au service demandeur en attendant l'arrivée de la marchandise.

B. Traitement de la demande d'achat et établissement de la commande

Le service achat reçoit la D.A. et les répartie en deux groupes distincts (achats locaux & achats à l'importation). Pour les produits non disponibles au niveau national on procède à des importations de l'étranger.

Ensuite, le responsable achats valide les commandes. Dans le cas de nouveaux pris une validation préliminaire de la direction générale est nécessaire. Après cette validation le responsable approvisionnement partage les commandes en envoyant une copie de la commande par fax au fournisseur, une copie pour le magasin et service comptabilité et l'originale est classée.

Le responsable d'achat établit une liasse de B.C **voir annexe 02**pré-numéroté en quatre exemplaires au nom du fournisseur retenu à la D.A et portant toutes les conditions négociées au préalable.

Les bons de commandes sont partagés comme suit :

- L'originale est archivée chez le fournisseur pour le suivi de la commande en attente du bon de livraison et bon de réception,
- Une copie au service achats,
- Une copie au demandeur qui la classera en attendant la réception de la marchandise,
- Une copie au service comptabilité en attendant l'arrivée du bon de réceptions et de la facture fournisseur.

C. Réception et contrôle des marchandises

Toutes les réceptions doivent transiter par le magasiner qui vérifie la conformité de la quantité mentionnée sur le bon de commande. Après le contrôle quantité, il approuve la réception, l'exécution totale ou partielle d'une commande.

Toutes les réceptions doivent transiter par le responsable qualité qui vérifié la qualité de la commande.

Après le contrôle quantitatif et qualitatif de la commande, le magasinier et le responsable qualité approuvent la réception, l'exécution totale ou partielle d'une commande.Ils apposent sur le bon de réception le cachet « **ORIGINAL** » avec la date et la signature.

Le magasinier établit un bon réception **voir annexe 03**pré numéroté en quatre exemplaires. La signature du bon de réception par le magasinier et le responsable qualité représente la garantie que l'ensemble des contrôles à été effectué.

Les bons de réception sont partagés en deux parties :

- Une partie est envoyée au service achat et service comptabilité pour vérifier la conformité de la réception par rapport à la commande et pour contrôler la facture en vue de l'imputation du « bon à payer » ;
- L'autre est transmise au destinataire de la commande pour être informé de l'arrivée des marchandises commandées ;
- La saisie du bon de réception par le service comptabilité génère automatiquement une opération de rapprochement avec le bon de commande correspondant.

D. Comptabilisation

Dès la réception des factures par le service **voir annexe 04**, ce dernier procède à leur saisies. Cette opération génère automatiquement un rapprochement avec le bon de commande et le bon de réception. Le rapprochement porte sur la vérification des quantités, des prix et des conditions de règlement.

E. Règlement

Cette étape est la finalisation du processus d'achat. Elle met en relation la comptabilité fournisseur et la direction. Le dossier complet : moyen de règlement, facture, bon de commande et le bon réception ; est transmis au directeur financier pour vérification, approbation et signature.

Une fois signés, les documents de règlement des factures sont envoyés au responsable achat pour qu'il communique au fournisseur le mode de payement et au responsable comptabilité pour la mise à jour du dossier fournisseur et archivage.

2.1.2.2 La grille d'analyse des tâches

C'est un outil du tri qui permet d'illustrer l'ensemble des tâches effectuées au sein de l'organisation et les personnes qui les accomplissent, elle permet également de distinguer en les différents natures

de tâches qui sont effectuées par les personnes responsables et de pouvoir juger sur la compatibilité en la somme des tâches pour chaque personne.

Tableau N°06: La grille d'analyse des tâches

Fonctions	Nature de tache	magasinier	Acheteur	Resp achat	Comptable	Finance	DG	Trésorier	Unité
Demandeur d'achat	**Ex**								X
Etablissement des commandes	**Ex**		X						
Autorisation des commandes	**A**						X		
Réception	**Ex**	X							
Comparaison BR/facture	**C**			X					
Imputation comptable	**Ex**					X			
Vérification de l'imputation comptable	**C**					X			
Bon à payer	**A**			X					
Tenue du journal des achats	**En**				X				
Tenue des comptes fournisseurs	**En**					X			
Rapprochement des relevés fournisseurs avec les comptes	**C**					X			
Rapprochement de la balance fournisseurs avec le compte collectif	**C**					X			
Signature des chèques	**A**						X		
Envoi des chèques	**Ex**							X	
Annulation des pièces justificatives	**Ex**				X				
Accès à la comptabilité générale	**Ex**				X				
Suivi des avoirs	**C**					X			
Tenue du journal trésorerie	**En**				X				

Notons que : Ex : exécution. **En : Enregistrement.C :** Contrôle**.A :** Autorisation.

Source : Etablie par nous-mêmes

2.1.3 Identification des zones de risques

Il s'agit en fait d'identifier les endroits ou les risques les plus dommageables qui sont susceptibles de se produire. Cette phase est essentielle car elle va conditionner la suite de la mission.

Durant cette étape on utilisera trois outils qui sont

- ✓ Diagramme de circulation des documents,
- ✓ Le questionnaire de contrôle interne (première version),
- ✓ Tableau d'analyse des risques.

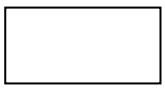
2.1.3.1 Diagramme de circulation des documents

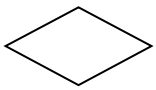
Nous avons dressé le diagramme de circulation pour présenter la circulation des documents afférent au processus d'achat, afin d'indiquer leurs origines et leurs destination et donc donner une vision complète du cheminement des informations et leurs supports.

Symboles et abréviations utilisés :

Les symboles :

Document

Opérations 

Test 

Les abréviations :

D.A : Demande d'achat,

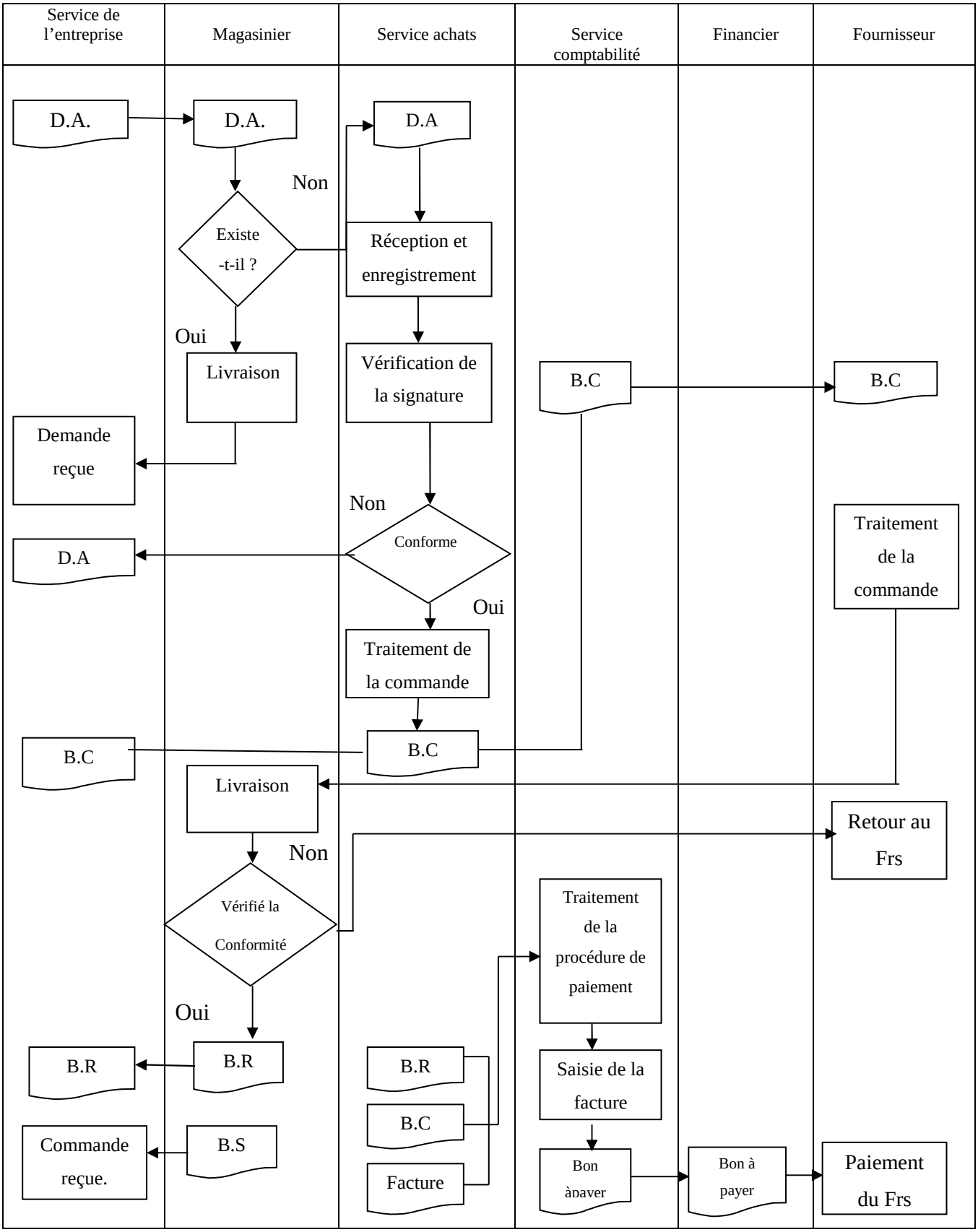
B.C : Bon de commande,

B.R : Bon de réceptions,

B.S : Bon de sortie,

Frs : Fournisseur.

Figure N°08 :Diagramme de circulation



Source : Etablie par nous-mêmes

2.1.3.2 Questionnaire du contrôle interne (première version)

Le questionnaire de contrôle interne est un moyen pour l'auditeur afin d'évaluer le dispositif du contrôle interne relatif à une organisation ou une fonction précise.

Ce questionnaire est utilisé pour vérifier les principes du contrôle interne et une éventuelle prise de connaissance de ce système.

Le questionnaire est formulé de telle façon qu'une réponse par **Oui,** indique une situation généralement satisfaisante, tandis qu'une réponse par **Non**, indique une faiblesse possible dans le contrôle interne.

Tableau N° 07:Questionnaire du contrôle interne (première version)

Principe d'organisation

Questions	Oui	Non	Observations
1) Existe-il un manuel des procédures internes ?		X	
2) La répartition des taches est-elle respectée par les services suivants : - le service achat - le service réception - le service magasin - le service comptabilité fournisseur - le service trésorerie	 X X X X X		
3) Existe-t-il un fichier d'inventaire fournisseurs répertorié par catégories ?		X	
4) Existe-t-il un moyen qui prévoit la consultation entre le financier et le responsable achat en matière de priorité de budget (liaison entre les 02 responsables) ?		X	

Principe d'intégration

Questions	Oui	Non	Observations
1) Est-ce que tout le personnel est satisfait des procédures qui organisent l'entreprise ?		X	
2) Les services suivants disposent-t-ils des moyens et outils nécessaires pour l'accomplissement de leurs fonctions (matériel-fiches de stocks – ordinateur – imprimante, etc.) : - le service achat - le service réception - le service magasin - le service comptabilité fournisseur - le service trésorerie	 X X X X X		

Principe d'information

Questions	Oui	Non	Observation
1) Est-ce que les fiches de stock sont tenues régulièrement ?	**X**		
2) Si oui, sont elles vérifiées par une autre personne ?	**X**		
3) Les fiches de stock reflètent elles la réalité du stock physique ?	**X**		
4) Est-ce que les bons de commandes préparés par le service achat sont envoyés à l'ensemble des services concernés ?		**X**	
5) Est-ce que les bons de réception établis par le chargé de la réceptionsont envoyés aux services concernés ?	**X**		
6) Est-ce que les exemplaires des bon établis par les services (archivage)?	**X**		
7) Est-ce que toutes les pièces concernant les fournisseurs non encore payés sont remises au trésorier ?	**X**		

Principe de permanence

Questions	Oui	Non	Observations
1) Est-ce que la procédure de passation de la commande est toujours respectée ?	**X**		
2) Est-ce que le chargé de la réceptionapplique les formalités de la procédure de réception de manière régulière ?	**X**		
3) Les magasins sont ils ragés selon la taille des produits ?	**X**		
4) Les procédures d'enregistrement et de règlement de la commande sont elles toujours respectées par le service comptable fournisseurs et le service trésorerie ?	**X**		
5) Existe-t-il une liste des personnes habilitées à signer les documents ?		**X**	

Principe d'universalité

Questions	Oui	Non	Observations
1) Est-ce que tout le personnel de la direction approvisionnement respecte les procédures qui leur sont dictées ?	**X**		

Principe d'indépendance

Questions	Oui	Non	Observations
1) Les procédures mises en place permettent-elles d'atteindre les objectifs de la directionApprovisionnement indépendamment de ses moyens ?		**X**	**Objectifs selon les moyens mis en place par l'entreprise.**

2.1.3.3 Tableau d'analyse des risques

Après avoir établi notre questionnaire du contrôle interne, nous avons précédé à l'élaboration du tableau d'analyse des risques, afin de les hiérarchiser. Celui-ci se présente sous la forme suivante :

Tableau N°08 : Tableau d'analyse des risques

Opérations	Objectifs	Risques	Dispositif du C.I	Evaluation
Expression du besoin	Tout achat doit correspondre à un besoin réel de l'entreprise.	Achats non nécessaire (ex : commande personnelle) ou les quantités demandées ne sont pas suffisantes ou supplémentaires non justifier.	Le besoin doit être exprimé systématiquement par un responsable autorisé du service demandeur.	**Force**
Préparation de l'achat	Traiter équitablement tous les fournisseurs valides et comparer leurs offres de manière pertinente	Fournisseurs potentiel non consultés ou privilégier certains. Risque de choisir des fournisseurs non qualifies (ex : prix élevé par rapport au prix du marché) Rapport (qualité /prix).	Disposition d'un fichier des fournisseurs (qualité de produit, respect des délais, services).	**Faiblesse**
Signature des documents	Garantir la conformité de toute signature à la liste des personnes habilitées à signer.	Falsification des signatures Engagements supplémentaires à supporter par l'entreprise. Perte de crédibilité.	Etablir une liste référentielle des personnes habilitées à signer.	**Faiblesse**
Contrôle des fournitures achetées	Satisfaction des clients internes.	Entrée des fournitures défectueuses et non conformes à la commande.	Mettre en place un contrôle quantitatif et qualitatif.	**Force**
Etablissement des documents de réception de transfert.	Identifications et traçabilité de la réception. Pièce justificative pour l'enregistrement comptable.	Perte de traçabilité. Les données comptables sont incomplètes.	A chaque réception de produit le comptable doit établir un document de réception conforme à la facture.	**Force**
Règlement	Approbation des montants à régler ainsi que les délais.	Indisponibilité du budget nécessaire par faute de délais.	Les montants et délais de paiement sont déterminés en commun entre le responsable financier et responsable achats.	**Faiblesse**

Source : Réaliser par nous-mêmes

2.1.4 Détermination des objectifs d'audit

Il a pour but de restreindre le cham couvert par le référentiel de contrôle interne. La détermination des objectifs de la mission d'audit se fait dans un rapport d'orientation, ce rapport va permettre de définir et de formaliser les axes d'investigations de la mission et ses limites ; il les exprime en objectifs a atteindre par l'audit.

Le rapport d'orientation est une sorte de contrat de prestation de service entre les audités et le service audit.

Mission d'audit de la fonction achat

BATICOMPOS Beni mançour

Rapport d'orientation

Dans ce rapport on va présenter les objectifs et le champ d'action de la mission

Objectifs généraux

Ce sont des objectifs permanents du contrôle interne dont l'audit s'assure qu'ils sont pris en compte et appliqués de façon efficace et pertinente, il s'agit de la protection et la sauvegarde du patrimoine de la société, la qualité des informations, le respect des règles et directives et l'optimalisation des ressources. Ainsi les objectifs généraux liés à la fonction d'achat peuvent se résumer dans les points suivants :

- Respect des règles du contrôle interne ;
- Elaboration d'un manuel de procédure organisationnel et comptable.

Objectifs spécifiques

Ces objectifs précisent de façon concrète les différents dispositifs de contrôle interne qui vont être testés, qui contribuent à la réalisation des objectifs généraux et se rapportent aux zones à risques antérieurement identifiées à l'aide du diagramme de circulation et du tableau des faiblesses apparentes.

Les objectifs spécifiques liés à la fonction d'achat peuvent se résumé dans les points suivants :

- Eviter l'accomplissement des tâches d'exécution, d'enregistrement et de contrôle par la même personne au niveau des différents services ;
- Formaliser les tâches ;
- Elaborer une procédure de traitement de non-conformité et retour aux fournisseurs.

Champ d'action

Pour atteindre ces objectifs on fixera un champ d'action représenté ainsi

- Service achat,
- service stock,
- service comptabilité,
- service trésorerie.

2.2 Phase de réalisation

Dans cette phase l'auditeur fait appel aux capacités d'analyse en procédant aux observations et constats qui vont lui permettre d'atteindre les objectifs fixés dans le rapport d'orientation, il peut parfois changer le programme de travail sous réserve de sa validation par le chef de mission.

2.2.1 La réunion d'ouverture

La réunion d'ouverture matérialise le démarrage officiel de la mission d'audit. Elle est la première relation entre les audités et l'auditeur. Elle fait tomber la plupart des appréhensions en se basant sur une transparence totale.

La réunion d'ouverture se tient chez l'auditeur, sur le lieu de mission

Mission d'audit de la fonction achat Beni mançour le 10/03/2015

Procès-verbal

Objet :Réunion d'ouverture

Ordre du jour :« Examen du rapport d'orientation »

Participants :

- Les auditeurs : les noms des auditeurs

Les audités :

- Directeur des approvisionnements,
- Le responsable des achats,
- Les responsable gestion des stocks.

La réunion d'ouverture a eu lieu le

- La date :
- L'heure :

Les auditeurs : signature Les audités : signature

2.2.2 Travail de terrain

Durant cette phase il s'agit pour l'auditeur de répondre aux questions du QCI. Les outils a mettre en œuvre sont déterminés dans le QCI mais il se peut que lors de la phase de terrain un outil s'avère inapproprié et qu'il faille choisir un autre, les outils vont des observations aux différents sortes de tests : Analyse de documents, réconciliation des données, entretiens,…

L'auditeur ne peut jamais baser ses constats sur des hypothèses ou intuitions, il doit avoir des preuves de ce qu'il avance.

2.2.2.1 questionnaire du contrôle interne (deuxième version)

En effet nous avons formulé ce questionnaire pour :

- S'assurer que tous les achats (retours) sont saisis et enregistrés ;
- S'assurer que tous les achats enregistrés sont correctement évalué ;
- S'assurer que tous les achats, ainsi que les produits et charges connexes sont enregistrés dans la bonne période ;
- S'assurer que tous les achats, ainsi que les charges et produits connexes sont correctement imputés, totalisés et centraliser.

Tableau N°09 :Questionnaire du contrôle interne (deuxième version)

1. **S'assurer que tous les achats (retours) sont saisis et enregistrés.**

Questions	Oui	Non	Commentaires
1- Toutes les marchandises reçues sont-elles enregistrées a) Sur des documents standards ? b) Pré numérotés	 X X		Système informatique
2) Tous les services reçus sont-ils enregistrés : a) Sur des documents standards ? b) Pré numérotés	 X X		
3) Toutes les marchandises retournées et les réclamations effectuées sont enregistrées sur des documents : a) Standard ? b) Pré numérotés ?	 X X		
4) Le service comptable vérifie-t-il la séquence numérique des : a) Bons de réception ? b) Bons de retour ou de réclamation pour s'assurer qu'il les reçoit tous ?	 X X		
5) Le service comptable tient-il registre des réceptions et des retours ou réclamations pour lesquels les factures et avoirs n'ont pas été reçus ?		X	
6) Le journal des achats est-il rapproché de la liste des réceptions retours ou réclamations pour s'assurer que toutes les factures et tous les avoirs sont comptabilisées ?	X		
7) Lorsque les factures et avoirs sont envoyés dans les services pour contrôle, le service comptable garde-t-il la trace de ces envois ? a) Pour suivre les retours ? b) Identifier les factures non enregistrées ?	 X X		
8) Les comptes fournisseurs sont-ils régulièrement rapprochés : a) Du compte général ? b) Des relevés fournisseurs ?	 X X		

2. S'assurer que tous les achats enregistrés sont correctement évalués.

Questions	Oui	Non	Commentaires
1- Les factures et avoirs reçus sont-ils vérifiés quant aux :			
a) Quantités ?	**X**		
b) Prix unitaires ?	**X**		
c) Calculs ?	**X**		
d) TVA ?	**X**		
e) Autres déductions ou charges ?	**X**		
2- Lorsque des achats sont effectués en devises étrangères :			
a) Les personnes chargées de la comptabilisation sont-elles régulièrement informées des taux à utiliser ?	**X**		
b) Les montants concernés sont-ils facilement identifiables pour permettre l'actualisation des taux en fin de période ?	**X**		

3. S'assurer que tous les achats, ainsi que les produits et charges connexes, sont enregistrés dans la bonne période

Questions	Oui	Non	Commentaires
1- En fin de période, la comptabilité utilise-t-elle :			
a) La liste des bons de livraison non facturés ?	**X**		
b) La liste des bons de retour et de réclamation dans avoir ?	**X**		
Pour évaluer les provisions pour factures et avoirs à recevoir.			
2- L'apurement des provisions ainsi constatées d'une période sur l'autre est-ellevérifiée par une personne indépendante ?	**X**		
3- Pour les charges récurrentes (loyers, assurances…) s'assurent- on que le montant passé en charge correspond à la période ?	**X**		
4- Pour les charges spécifiques (publicité, honoraires…) la comptabilité a-t-elle les moyens :			
a) D'obtenir les informations nécessaires à l'évaluation des provisions ?	**X**		
b) Au contrôle du bien-fondé des montants concernés ?	**X**		

4 – S'assurer que tous les achats, ainsi que les charges et produits connexes sont correctement imputés, totalisés et centralisés.

Questions	Oui	Non	Commentaires
1. Les personnes chargées d'imputer des factures disposent-elles : a) D'une liste des codes fournisseurs ? b) D'un plan comptable ? c) De règles d'imputation précises (notamment pour ce qui concerne la distinction entre charges et immobilisations et la récupération de la TVA ?	 **X** **X** **X**		
2. Ces documents sont-t-ils régulièrement mis à jour ?	**X**		
3. Vérifie-t-on que ces mises à jour sont diffusées et utilisées par les personnes chargées des imputations ?	**X**		
4. Les imputations données sur les factures et avoirs son telles vérifiées de façon indépendante ? **Y compris les imputations en comptabilité analytique et celles servant aux analyses nécessaires à la préparation de l'annexe et au calcul de charges et produits connexes.**	**X**		
5. Les relevés reçus des fournisseurs sont-t-ils régulièrement rapprochés des comptes individuels ? **Si oui, les écarts identifiés sont-ils :** a) Analysés ? b) Corrigés ?	 **X** **X**		
6. Les comptes fournisseurs sont-ils régulièrement lettrés et analysés pour identifier les erreurs d'imputation éventuelles ?	**X**		
7. Les erreurs décelées sont-elles : a) Soumises à un contrôle indépendant ? b) Corrigées ?	 **X** **X**		
8. La totalisation des journaux d'achats est-elle régulièrement vérifiées (ou le logiciel testé) ?	**X**		**Assurer par le système**
9. La balance fournisseur est-elle régulièrement rapprochée du Grand livre ?	**X**		**Idem**
10. Si des écarts sont constatés, sont-ils immédiatement analysés et corrigés ?	**X**		**Idem**

Source : réaliser par nous-mêmes

2.2.2.2 Feuille de révélation et d'analyse de problème (FRAP)

Muni de notre questionnaire de contrôle interne (QCI), nous nous somme lancés dans une enquête de terrain à la recherche des anomalies et des dysfonctionnements du système de contrôle interne. A chaque découverte d'anomalie nous avons utilisé un moyen d'analyse simple et clair d'une grande efficacité qui est la FRAP.

La FRAP est un document normalisé qui va conduire et structurer notre raisonnement jusqu'à la formalisation de la recommandation.

Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème

F.R.A.P.N° 01

Problème :

Inexistence du manuel des procédures au sein du service achat.

Faits :

Ce service ne dispose pas d'un manuel des procédures internes.

Cause :

Négligences et ignorances des responsables quant à l'importance de l'enregistrement des procédures.

Conséquence :

Contrôle défaillant.

Recommandation :

La direction doit procéder à l'élaboration d'un manuel de procédures interne, qui permettra de conserver une traçabilité de la présentation des tâches, des responsabilités et aussi d'éviter les pertes de temps lors du changement du personnel.

Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème

F.R.A.P.N° 02

Problème :

Le service demandeur n'est pas organisé.

Faits :

émettre la demande d'achat à plusieurs fois.

Cause :

Charges du travail

Conséquence :

Frais excessifs de réapprovisionnement, cout de stockage trop élevé, pertes dues au vieillissement ou à la détérioration des produits.

Recommandation :

Responsabiliser une personne pour toutes les structures.

Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème

F.R.A.P.N° 03

Problème :

Aucune explication n'est exigée dans le cas du non-respect de la procédure de l'appel d'offre pour les achats importants.

Faits :

Si un dossier de soumission est retenu sans remplir les conditions nécessaires, aucune explication n'est exigée.

Cause :

Non-respect des principes de soumission ;

Il peut avoir une relation d'intérêt entre le fournisseur et la personne chargés d'étude du dossier d'appel d'offre

Conséquence :

Risque de s'approvisionner au-dessus des prix de marché ;

Risque de fraude ;

Risque de détournement de fonds.

Recommandation :

Exiger des explications écrites en cas de non-respect des procédures d'appel d'offre.

2.2.2.3 Cahier de recommandation

Ce document va nous permettre de mettre en évidence l'ensemble des recommandations apparus sur les FRAP, son but est de donner a la direction les informations pertinentes afin d'aidé l'entreprise à atteindre ses objectifs ou bien freiner les risques qui pourront empêcher la réalisation de ses objectifs.

Mission d'audit de la fonction achat Beni mançour le../03/2015

LETTRE DE RECOMMANDATION

Suite à notre mission d'audit de la fonction achat, nous avons détecté certaines zones de risques qui peuvent entraver le marché normal de la fonction achat et de l'entité à atteindre ses objectifs.

En général nous avons remarqué qu'il certains points qui connaissent un contrôle important (points forts) et d'autres souffrent d'un manque de contrôle (points faibles).

De ce fait nous recommandons de :

Recommandation 01 :

La direction doit procéder à l'élaboration d'un manuel de procédures interne, qui permettra de conserver une traçabilité de la présentation des tâches, des responsabilités et aussi d'éviter les pertes de temps lors du changement du personnel.

Recommandation 02 :

Responsabiliser une personne pour toutes les structures.

Recommandation 03 :

Exiger des explications écrites en cas de non-respect des procédures d'appel d'offre.

2.3 Phase de conclusion

C'est la phase ultime de la mission d'audit interne, elle a pour but de synthétiser l'ensemble des étapes de la mission d'audit, et de mettre l'accent beaucoup plus sur les résultats de la mission en terme de problèmes détectés, donner des réponses aux recommandations et suivi une évaluation définitive en matière d'amélioration.

Cette phase contient les étapes suivantes :

- ✓ Le projet de rapport d'audit ;
- ✓ La réunion de clôture ;
- ✓ Le rapport d'audit final ;
- ✓ La lettre de président.

2.3.1 Le projet de rapport

Le projet de rapport n'est pas un rapport final pour trois raisons : l'absence de validation générale, il ne contient pas de réponse des audités aux recommandations et son plan d'action est transparent

Il est recommandé que l'essentiel voire la totalité du projet de rapport soit rédigé en cours de mission et avant la tenue de la réunion de clôture.

L'auditeur se base sur deux choses les FRAP et les papiers de travail pour conclure sa mission d'audit.

2.3.2 La réunion de clôture

La réunion de clôture permet d'informer les responsables, de valider les principaux constats et d'inciter les responsables de l'entité à mettre en œuvre les premières mesures correctives. Le contrôleur de l'organisation audité y est associé.

Mission d'audit de la fonction achat Beni mansour, le ../03/ 2015

PROCES VERBAL

Objet : réunion de clôture.

Ordre du jour :

- Présenter et valider les constants ;
- Explication des recommandations ;
- Fixer les modalités pratiques relatives au plan d'action et au suivi de mission.

Participants :

Les auditeurs :

- Les noms des auditeurs

Les audités :

- Le directeur des approvisionnements
- Le responsable des achats
- Le responsable gestion des stocks

Au cours de la réunion de clôture les présents vont procéder à l'examen du projet de rapport d'audit interne et sa validation générale par les auditées.

Les recommandations sont adressées à la direction générale les auditeurs prendront compte des remarques des audités pour réaliser le rapport d'audit dans son état final.

Les auditeurs : les audités :

2-3-3 le rapport d’audit final

Le rapport définitif intégrant les réponses de l’audité et les dernières observations de l’auditeur après supervision remis aux commanditaires de l’audit

Le rapport doit être objectif, clair, concis, utile et le plus convaincant possible.

Structure auditée : fonction achat BATICOMPOS Beni mansour le ../04/2015

RAPPORT D'AUDIT FINAL

Mission : audit interne

Date d'envoi du rapport : « Date de clôture »

Destinataire :

- Direction générale de la société

Réalise par :

- Les noms des auditeurs

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre direction générale, notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur la fonction d'achat à base de notre audit.

Cette mission s'est déroulée au sein de la fonction d'achat elle concerne toutes les fonctions susceptibles d'être intéressées par cette fonction à savoir service gestion de stock, comptabilité, fournisseurs et le service trésorerie.

Les objectifs correspondent aux zones de risque déjà détectées tout au long de cette mission et à l'issue de laquelle nous avons relevé un certain nombre de faiblesses pour lesquelles nous présentons les solutions suivantes :

Faiblesse 1 : risque de choisir des fournisseurs non qualifié et non consultation des fournisseurs potentiels

Recommandation 1 : disposition d'un fichier des fournisseurs (qualité de produit respect des délais, services)

Faiblesse 2 : Falsification des signatures

Recommandation 2 : Etablir une liste référentielle des personnes habilitées à signer

Faiblesse 3 : indisponibilité du budget nécessaire par faute de délais

Recommandation 3 : les montants et délais de paiement sont déterminés en commun entre le responsable financier et responsable achats.

2-3-4 Lettre de président

La lettre du président présente une conclusion de la mission d'audit, effectuée par les auditeurs, adressée à la direction générale, ainsi rédigé :

LETTRE DE PRESIDENT

Monsieur le directeur,

Conformément à votre demande relative à l'audit de la fonction, nous avons procédé à l'évaluation de la fonction d'achat et sa mission entre le 10/03/2015 Et 02/04/2015 notre évaluation a été effectuée en observant les procédures appliquées à ce service. Elle compte toutes les vérifications que nous avons considérées nécessaires. Sur la base de cette évaluation, on a pu dégager les dysfonctionnements du système de contrôle mis en place. Des tests ont été effectués pour les services concernés.

Les principaux dysfonctionnements se présentent ainsi :

- Absence du manuel des procédures au sein de certains services ;
- Le service demandeur n'est pas organisé ;
- Aucune explication n'est exigée dans le cas du non-respect de la procédure de l'appel d'offre pour les achats importants ;
- Manque d'application des méthodes permettant la maîtrise des budgets des achats.

Ce rapport est exclusivement destiné à informer et à être utilisé par la direction et d'autres structures internes de l'entreprise.

Signature de chef de mission

Conclusion.

Un environnement de contrôle sain est un préalable essentiel à l'efficacité du système de contrôle interne.

Au terme de notre mission d'audit, nous avons pu détecter des dysfonctionnements. Ses zones de risques identifiés sont la conséquence de plusieurs facteurs, nous évoquons parmilesquels :

Le manque de clarté dans la définition des responsabilités, l'absence de manuel de procédure interne. A cet égard, il incombe à la direction générale et les organes dirigeants de promouvoir une culture de contrôle qui fasse prendre conscience au personnel l'importance du contrôle interne tout en s'appuyant sur les recommandations des auditeurs internes.

En fin on peut dire que la fonction de l'audit interne joue un rôle important dans la détection des risques liés à l'activité de l'entreprise, ainsi, il permet d'améliorer le fonctionnement de cette entreprise dans mesure où il aide ses directions à mieux faire leur travail en corrigeant les lacunes relevés et en mettant en place des action d'amélioration.

CONCLUSION GENERALE

Conclusion générale.

Au terme de notre travail, il convient à présent de nous livrer à une réflexion sur sa contribution théorique et pratique.

Le développement organisationnel et technique des entreprises au temps actuel incite à des efforts de performance toujours plus grands. Mais ceci ne suffit pas, pour autant, sans une gestion dont l'efficacité ne peut être acquise, que par la mise en œuvre et la conjonction de plusieurs mécanismes de contrôle de l'environnement de l'entreprise.

L'atteinte des objectifs fixés par l'entreprise passe avant tout par la gestion et la maitrise du fonctionnement de ses activités. Autrement dit, le fonctionnement de l'entreprise, doit être nécessairement et constamment sous la surveillance à travers, un système de contrôle interne, piloter et assister par l'audit interne. En effet, la fonction d'audit interne est un mécanisme servant à entretenir et à booster la performance du système du contrôle interne.

Tout au long de notre travail, notre objectif était de démontrer la contribution de l'audit interne à la performance de l'entreprise, partant du principe que la performance de l'entreprise est une alliance entre l'efficacité et l'efficience, c'est-à-dire que lorsque les opérations de l'entreprise deviennent plus efficace et efficiente du fait que la direction générale mette davantage l'accent sur la conception du contrôle tout en réduisant ses coûts, ceci entraine évidemment des impacts positifs sur la performance de l'entreprise. Ceci est confirmé par deux auteurs NOIROT.P et WALTER. J «s'il n'y a pas un lien évident entre le contrôle interne et la performance, cela matérialise toutefois l'existence d'un lien direct entre le dysfonctionnement du contrôle interne et la non-performance»[1].

Dans cette vision, nous avons essayé de démontrer dans la théorie que la fonction de l'audit interne à une incidence sur l'efficacité et l'efficience du système du contrôle interne, elle intervient à réduire les risques liés aux activités de l'entreprise.

A cet effet, durant notre stage au sein de l'entreprise de BATICOMPOS Béjaia, nous avons pu avoir une idée sur la fonction de l'audit interne, ainsi que son apport à l'amélioration de la performance et à la réalisation des objectifs de celle-ci. Pour voir le rôle joué par la fonction de l'audit interne dans cette entreprise, nous avons opté pour une démarche qualitative comme méthode de recherche, pour tester si la mission d'audit interne contribue vraiment à la maitrise

[1]Pigé. B, op cité, p 10.

desrisques liés aux activités auditées, c'est dans cette perspective que nous avons tentéde montré si la direction achat applique les procédures et directives de la direction générale afin d'atteindre les objectifs fixés au préalable.

La mission de l'audit interne commence par la préparation d'un plan d'audit élaboré par la cellule d'audit, le déroulement de cette mission se base sur trois phases :

La phase de préparation qui consiste à collecter les informations sur l'entité à auditer en utilisant des outils de recueil de l'information tel que le questionnaire du contrôle interne, l'observation et l'entretien avec les audités. La phase de réalisation consiste à vérifier et comparer les informations recueillies avec la réalité du terrain, de relever les dysfonctionnements existants et faire des recommandations qui permettent d'y remédier, en fin, la phase de conclusion consiste à rédiger un rapport d'audit interne contenant les résultats de l'intervention de l'auditeur.

Ce qu'on a pu constater d'après notre mission d'audit menée au niveau de cette entreprise, que l'audit interne apporte une vraie valeur à l'amélioration du système du contrôle interne en termes d'efficacité, à travers la détection des insuffisances, les forces et les faiblesses des dispositifs de contrôle interneet de maîtrise des risques opérationnels. **(Hypothèse 01 confirmé)**

Nous avons constaté également que l'audit interne aide cette entreprise à atteindre ses objectifs dans la mesure où il lui propose des recommandations claires et constructives et des conseils concernant les activités examinées. Ainsi il met à la disposition de l'équipe dirigeante de BATICOMPOS les informations nécessaires à la prise de décision, ces informations fournies par l'auditeur les aident à réaliser les objectifs qu'elle s'est fixé.**(Hypothèse 02 confirmé)**

Ce qui nous amène à priori de confirmer nos hypothèses de recherche précédemment proposées. Il on résulte que :

La fonction de l'audit interne veille sur l'efficacité du système du contrôle interne en formulant des recommandations qui 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. En effet, un bon système de contrôle interne joue un rôle important dans le maintien voire l'amélioration des performances d'une entreprise ainsi que dans la réussite d'une démarche de création de valeur solide et durable.

Conclusion générale

Par ailleurs ce travail a été entaché par certaines contraintes soit au niveau de l'université ou au lieu de notre stage et ce pour divers raisons ;

- La confidentialité des documents internes de l'entreprise, Il se pose donc le problème de la volonté des auditeurs de collaborer et de divulguer les informations concernant leur entreprise, en effet, plusieurs auditeurs internes considèrent ce sujet comme étant une source de conflit avec la direction générale.
- la mise en place de la fonction d'audit interne. Les structures de l'audit interne ont été installées récemment.
- la difficulté d'étendre notre travail, car nous aurions aimé faire des interviews auprès des commissaires aux comptes, afin de comprendre la démarche et les contrôles qui leur permettent d'évalué le système de contrôle interne en matière d'efficience, ainsi que les obstacles rencontrés lors de cette étape de mission. Mais, l'absence de moyens et le manque de temps nous ont empêchés de les réaliser.
- Insuffisance de temps « durée de stage » ;
- L'absence totale de documentations et ouvrages récents au niveau de la bibliothèque.

Les recommandations que nous pouvons apporter sont :

- Il est nécessaire de faire des séminaires pour tout le personnel de l'entreprise pour illustrer le rôle de l'audit interne dans les esprits ;
- La fonction d'audit interne doit occuper une place importante au sein de l'organisation, car elle est considérée comme instrument de gestion qui vient à l'amélioration du fonctionnement de l'entreprise.
- Il est nécessaire que les auditeurs internes entretiennent de plus en plus des relations étroites avec le conseil d'administration et de bénéficier du soutien de la D G et de l'assemblée générale afin de favoriser de plus en plus l'indépendance des auditeurs internes. Ceci permet la création d'un environnement favorable à la promotion de l'Audit Interne susceptible de promouvoir la valeur ajoutée apportée par les auditeurs internes.
- l'approvisionnement des bibliothèques doit être de façon régulières ;
- signature de convention entre les universités et les entreprises afin d'augmenter les périodes de stages et améliorer les conditions d'encadrement des étudiants.

Pour que demain les mots « efficacité, sincérité, régularité » soient le langage unique et exceptionnel des chefs d'entreprise, et qu'on parlera d'une économie moderne et développée, l'état

doit renforcer les mécanismes de contrôle sur les pôles économiques et financiers, mettre en place pour les auditeurs interne, une formation obligatoire pour qu'ils puisent pratiquer cette mission.

Perspectives et futures pistes de recherche

Certaines de ces limites précitées peuvent nous renvoyer à des besoins d'études et recherches futures. En fait, plusieurs recherches peuvent être envisagées pour compléter notre étude. Sur ce, nous proposons quelques pistes de recherches :

- Etude de l'intervention de l'auditeur interne en matière d'efficience du système de contrôle interne.
- L'apport de l'audit interne en matière de gouvernance de l'entreprise.

Table des matières

INTRODUCTION GENERAL …… ..A-C

CHAPITRE 1 : le cadre conceptuel de l'audit interne ……03

Introduction ……...03

Section 1 : Le contrôle interne ……..04

1 : Les définitions et les principaux objectifs du contrôle interne ……..……04

1.1 Les définitions contrôle interne …….....04

1.2 Les principaux objectifs du contrôle interne ……05

2 : les conditions d'un bon contrôle interne …….....06

3: les limites de contrôle interne ……....08

Section 2 :Historique et approche théorique……....09

1 : Evolution et définition de l'audit interne ……09

1.2 : Evolution historique ……..09

1.3 : définition de l'audit interne …….....11

2 : Caractéristiques et objectifs de l'audit interne ……12

2.1 : Caractéristiques de la fonction ……12

2.2 : Objectifs de l'audit interne ……13

2.3 : L'organisation de l'audit interne …….....14

2.4 : Les formes de l'audit interne ……17

Section 3 : La fonction d'audit interne et les fonctions proches 20

1 : L'audit interne et l'audit externe (comptable et financier) ……20

2 : L'audit interne et consultant externes ……..22

3 : L'audit interne et l'inspection ……..23

4 : L'audit interne et le contrôle de gestion ……25

5 : Audit interne et la fonction qualité ……26

6 : Audit interne et risque management……..28

Section 4 : L'audit interne et ses outils…….....30

1 : Les outils d'interrogation 31

2 : Les outils de description ……..36

Conclusion…….....43

Table des matières

Chapitre 2 : Le pilotage du contrôle interne et la performance de l'entreprise ……44

Introduction ……44

Section 1 : La performance du contrôle interne et de l'entreprise ……45

1 : Indicateur de performance ……46

2 : La performance de l'entreprise ……46

3 : La performance du contrôle interne ……47

Section 2 : Le pilotage du contrôle interne par l'auditeur interne ……50

1 : l'importance du pilotage du contrôle interne ……...50

2 : Le pilotage du contrôle interne par l'auditeur interne ……..52

Section 3 : Evaluation du système de contrôle interne par l'auditeur interne …….....54

1 : Les méthodes subjectives ……54

2 : Les méthodes objectives ……...56

Section 3 : Les risques liés à la mission d'audit …….....59

1 : Les définitions du risque d'audit ……59

2 : Les différents risques liés à la mission d'audit ……60

3 : Le risque de la fraude …….....64

Conclusion ……70

Chapitre 3 : Pratique de l'audit interne au sein de l'entreprise BATICOMPOS ……71

Introduction ……71

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil ……...72

1 : Présentation de la société BATICOMPOS ……..72

2 : Gamme des produits fabriqués ……72

3 : Part du marché ……74

4 : Organisation de l'entreprise……74

Section 2 : Méthodologie de l'audit interne ……...80

1 : Principes fondamentaux de la méthodologie ……..80

2 : Définition de la mission……...81

Table des matières

3 : La démarche de l'audit interne…….82

Section 3 : L'audit de la fonction achat au sein de BATICOMPOS ……..90

1 : Présentation de la fonction d'achat …….90

2 : Déroulement de la mission d'audit de la fonction d'achat au sein de BATICOMPOS...91

Conclusion …….....119

Conclusion générale ……...120

Bibliographie……...124

BIBLIOGRAPHIE

Bibliographie:

OUVRAGES

1. Alain Fernandez, *« les nouveaux tableaux de bord des managers »*, édition eyrolles, 2008.
2. Duret D, Pillet M, 2005. *« Qualité en production: De l'ISO 9000 à Six Sigma »*, 3éme édition, Organisation, Paris.
3. Élisabeth Bertin, *« audit interne enjeux et pratique à l'international »*, édition eyrolles, paris, 2007.
4. Gerard Valin & AL J.-F. Cavanou, C. Guttmann, J. Le Vourch, *«Controlor & Auditor »*, Edition Dunod. Paris.
5. Jacques Renard, *« Théorie et pratique de l'audit interne »*, 6e Edition d'Organisations, Paris, 2007.
6. Jacques Renard, *« théorie et pratique de l'audit interne »*, 7e édition, eyrolles, paris, 2010.
7. Jacques Renard, *« Audit interne : ce qui fait débat »*, édition Maxima, Paris, 2003.
8. Khelassi. Reda, *« L'audit interne: audit opérationnel: techniques, méthodologie, contrôle interne »*, 2 eme éditions Houma, Alger, 2007.
9. Mémento pratique Francis Lefebvre, *« Audit et commissariat aux comptes »*. Edition Francis Lefebvre. Paris, 2010
10. Mohammed-Hamzaoui, *« Audit gestion des risques et contrôle interne »*, Editionvillage mondial, paris, 2005.
11. Philippe Lorino,« *Comptes et récits de la performance* : *essai sur le pilotage* de l'entreprise », édition Organisation, Paris, 1995.
12. Robert Obert Marie-Pierre Mairesse, *« comptabilité et audit : manuel et applications »*, 2e édition, Dunod, Paris, 2009.
13. Schick. P, *« Mémento d'audit interne »*, Edition Dunod, Paris, 2007.
14. Selmer c, *« concevoir le tableau de bord »*, édition Dunod, Paris, 2003.
15. Stéphanie Thiery-Dubuisson, *« L'audit »*, Editions La Découverte, Paris. 2004.
16. Vlaminick H, *« histoire de la comptabilité »*, édition pragmos, Paris, 1979.
17. Zied Boudriga, *« L'audit Interne : Organisation et Pratiques »*, Collection Azurite, 2012, Tunisie.

Bibliographie:

MEMOIRES

1. Belhachemi Amina, thèse doctorat, « *L'apport de l'audit opérationnel interne dans la réduction des abus de la rémunération des dirigeants* », Université de Tlemcen, 2014.
2. Cambet Alban, thèse doctorat, *« Sphère Publique/Privée : Universalité ou contingence des caractéristiques et de l'impact du SIF en termes de pilotage de la performance et de processus décisionnel»*, Toulouse, 2014.
3. 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
4. Marcel Guenoun, thèse doctorat, *« le management de la performance publique locale : Etude de l'utilisation des outils de gestion dans deux organisations intercommunales »*, Marseille, 2010.
5. Olivier Henbach, thèse de doctorat : *« le comportement au travail des collaborateurs de cabinet d'audit financier : line approche par le contrat psychologique »*, Toulouse, 2000.
6. Ziani Abdelhak,thèse doctorat,*« le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise »*, Tlemcen, 2013/2014.

ARTICLES ET REVUES

1. Abderraouf Yaich, Le pilotage du système de contrôle interne : démarche, outils et rôle de l'expert-comptable.pdf, Tunisie, 2010.
2. H. Abdelwahed, «Guide pour l'utilisation des nonnes internationales d'audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises », 2011.
3. La norme n° 25 de l'I.F.A.C.

SEMINAIRES ET CONFERENCES

1. Abdesselam Medjoubi, séminaire « généralité sur l'audit interne », Alger, janvier 2013.
2. Comptable agrée du Canada, séminaire, Norme ISA 315 (révisée), Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, Canada, 2012.
3. Grant Thornton International, Les fraudes internes et leur détection de la cartographie des risques au dispositif de contrôle, conférence du 25 avril 2008, le Paris.
4. Jacquet. S, « Management de la performance : des concepts aux outils », CREG, 2012.

Bibliographie:

5. Moussa Vasi, séminaire, « la prévention de la fraude en entreprise », Cesag, mars 2000.

SITES INTERNET

1. http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/278/normes.pdf
2. http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/les-metiers-du-controle-interne-306.html
3. www.univ-oran.dz/theses/document/TH3906.pdf
4. www.amf-france.org/documents/general/76012.pdf
5. http://normes-ias-ifrs-au-maroc.over-blog.com/article-29313104.html
6. http://algerieassociation.forumactif.com/t121-association-des-auditeurs-consultants-internes-algeriens
7. http://www.linternaute.com/dictionnaire/fr/definition/auditopérationnel
8. http://www.exaco.mr/audit/guide technique
9. http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/Management_de_la_performance_-_des_concepts_aux_outils.pdf
10. http://www.memoireonline.com/11/13/7724/m_L-impact-des-innovations-financieres-sur-la-performance-financiere-des-banques-tunisiennes-cas-de22.html
11. www.compta-online.com/management/la-performance-de-lentreprise/
12. http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/278/normes.pdf,
13. www.larcf.com/seekrcf/RcfPdf/fich_085_059.pdf
14. www.wikiberal.org/wiki/Montesquieu,
15. http://www.researchgate.net/publication/238108598_Le_rle_de_l%27auditeur_interne_dans_le_processus_de_gouvernance_de_l%27entreprise__travers_l%27valuation_du_contrle_interne