

Sommaire

<i>Introduction Générale</i>	8
<i>Partie 01</i>	13
<i>Le cadre conceptuel de l'audit interne</i>	13
<i>Introduction :</i>	14
<i>Chapitre 01</i>	15
<i>Les fondements théoriques de l'audit interne</i>	15
Section 01 : Le développement de l'audit Interne	16
Section 02 : La notion de l'audit interne	20
Section 03 : Le rôle, les documents et la responsabilité de l'audit interne	22
Section 04: Les typologies usuelles de l'audit interne	28
Chapitre 02	35
L'organisation et le positionnement de la fonction d'audit interne	35
Section 01 : Le rattachement de la fonction d'audit interne	36
Section 02 : Le comité d'audit	38
Section 03 : La structure organisationnelle de la fonction d'audit interne	44
Section 04 : La différence et la complémentarité entre la fonction d'audit interne et les fonctions proches	47
Chapitre 03	61
La conduite d'une mission d'audit interne et son évaluation	61
Section 01: Le déroulement d'une mission d'audit interne	62
Section 02 : Les techniques d'audit interne	86
Section 03 : L'évaluation interne et externe de l'audit interne	103
Conclusion de la partie 01:	109
Partie 02	111
Le cadre théorique du contrôle interne	111
Introduction :	112
Chapitre 01	114
Les concepts essentiels du contrôle interne	114
Section 01 : Les perspectives théoriques du contrôle interne	115
Section 02 : L'intérêt et les limites du contrôle interne	127

Section 03 : Les types et les niveaux du contrôle interne :	135
Section 04 : La mise en place du système de contrôle interne	137
<i>Chapitre 02</i>	143
<i>Les composants et les responsabilités en matière du système de contrôle interne (SCI)</i>	143
Section 01 : Les composantes du système de contrôle interne selon le COSO	144
Section 02: Les éléments du système de contrôle interne selon le cadre de référence COCO (Criteria of Contrôle) et Turnbull Guidance	172
Section 03 : Les composantes du contrôle interne selon le cadre de référence AMF (Autorité des Marchés Financiers)	175
Section 04 : Les personnes et les organes responsables du SCI	176
<i>Chapitre 03</i>	182
<i>Le pilotage du contrôle interne et la performance de l'entreprise</i>	182
Section 01 : La performance du SCI et le lien entre le contrôle interne et la performance de l'entreprise	183
Section 02 : Le rôle du système du contrôle interne dans la prévention et la détection de la fraude	186
Section 03: Le rôle de l'audit interne en tant qu'outil du pilotage du système de contrôle interne	195
Section 04 :L'appréciation du système de contrôle interne par l'auditeur interne	196
Section 05 : Le rôle du contrôle interne et de l'audit interne en matière de la gouvernance d'entreprise	201
Conclusion de la partie 02:	207
<i>Partie 03</i>	209
<i>Le système de contrôle interne et la fonction d'audit interne au sein des entreprises publiques algériennes</i>	209
Introduction :	210
<i>Chapitre 01</i>	212
<i>La méthodologie de la recherche empirique et le choix des entreprises ciblées</i>	212
Section 01 : L'intérêt de l'étude de terrain	213
Section 02 : La méthodologie de la recherche :	214
Section 03 : Les entreprises ciblées par l'étude :	216
<i>Chapitre 02</i>	219
<i>La création de la fonction d'audit interne et les personnes et organes responsables du système de contrôle interne</i>	219

Section 01: Un aperçu sur la création de la fonction d’audit interne en Algérie	220
Section 02 : Les parties internes responsables du SCI	222
Section 03 : Les parties externes responsables du SCI	225
<i>Chapitre 03</i>	230
<i>Les faiblesses du SCI au travers ses composants et l’état des lieux de l’audit interne en tant qu’outil du pilotage du SCI</i>	230
Section 01 : L’environnement de contrôle	231
Section 02 : L’évaluation des risques	236
Section 03 : Les activités de contrôle	238
Section 04 :L’information et la communication	242
Section 05 : Le pilotage	243
<i>Chapitre 04</i>	257
<i>Enquête de terrain sur la contribution de la fonction d’audit interne à l’efficacité et l’efficience du SCI</i>	257
Section 01 : Le cas de l’entreprise STARR	258
Section 02 : Le cas de l’entreprise SEROR	261
Section 03 : Le cas de l’entreprise GIPLAIT	265
Conclusion de la partie 03:	270
Conclusion Générale	272
Bibliographie:	279
Annexes	293

Liste des figures :

Figure 1: EXEMPLE D'UNE LETTRE DE MISSION	65
Figure 2: LA FEUILLE DE COUVERTURE DE TEST	77
Figure 3: LA FEUILLE DE COUVERTURE D'ENTRETIEN	78
Figure 4: FRAP VIERGE.....	80
Figure 5: LES COMPOSANTS DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE SELON LE REFERENTIEL COSO	145
Figure 6: L'ENVIRONNEMENT DE CONTROLE	146
Figure 7: L'EVALUATION DES RISQUES	153
Figure 8: LES ACTIVITES DE CONTROLE	159
Figure 9: L'information et la communication	166
Figure 10 : Le pilotage	169

Liste des tableaux :

Tableau 1: Le tableau de risques	72
Tableau 2 : Formules mathématiques du sondage statistique	101
Tableau 3:: choix de la méthode d'estimation de valeurs	102
Tableau 4: Comparaison entre des régimes français et américain.....	118
Tableau 5: La qualification des dispositifs spécifiques.....	140
Tableau 6: Les facteurs de détection de la fraude.....	194
Tableau 7: La méthode subjective d'appréciation du contrôle interne.....	198
Tableau 8: La typologie des mécanismes de gouvernance des entreprises.....	203
Tableau 9: Les entreprises ciblées	217
Tableau 10: L'organisation de la fonction d'audit interne des entreprises choisies	245

Liste des schémas :

Schéma 1: L'intérêt de la thèse.....	214
Schéma 2: L'organigramme fonctionnel de la direction d'audit interne de la Direction de l'activité aval du groupe Sonatrach.....	246
Schéma 3: Apports de la recherche	277

Introduction Générale

Dans un environnement de plus en plus turbulent et en perpétuelle mutation, y compris 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 permet de mieux gérer leurs entreprises et qui leur apporte une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs.

A cet égard, toute entreprise doit se doter d'un bon système de contrôle interne qui permet de détecter, en temps voulu, tout dérapage par rapport aux objectifs de contrôle fixés par l'entreprise, et de limiter les aléas ainsi qu'une fonction de l'audit interne qui est un outil de pilotage du système de contrôle interne (SCI) et qui contribue ainsi à son amélioration continue.

Il convient de souligner à cet effet que l'activité de l'audit interne a fait preuve dans les pays développés de son potentiel contributif à l'amélioration du système de contrôle interne en agissant sur l'efficacité et l'efficience. Ainsi, la norme 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 continue¹».

La fonction d'audit interne est une fonction relativement récente puisque son apparition (ou sa réapparition, diraient certains) remonte à la crise économique de 1929 aux États-Unis². L'évolution que connaît le métier d'audit interne et la prise de conscience de son intérêt auraient entraîné l'accélération du rythme de création des structures en charge de cette activité.

Daniel Julien dit que : « contrairement à la crise de 1975 qui a fait suite au premier choc pétrolier, où certaines sociétés ont supprimé leur structure d'audit interne pour alléger les charges des entités fonctionnelles, la crise de 1990, résultant de la guerre du golfe, a généré le renforcement de cette entité³».

Le rôle de l'audit interne est d'assister les responsables de l'entreprise dans l'exercice efficace de leurs responsabilités. Dans ce but, l'audit interne leur fournit des analyses, des appréciations, des conseils et des informations de manière systématique concernant les activités examinées. Ceci inclut la promotion du contrôle efficace à un coût raisonnable.

¹ IIA (The Institute of Internal Auditors), « Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne » USA, 2004, p 10.

² Renard, J, « Théorie et pratique de l'audit interne », Septième édition d'Organisations, Paris, 2010, p 35.

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 01.

L'Audit interne apporte sa contribution à l'ensemble des activités de l'entreprise car dans chaque domaine -qu'il s'agisse des aspects financiers, administratifs, informatiques, industriels, commerciaux ou sociaux- d'après Larry Sawyer : diriger c'est toujours planifier les tâches, organiser les responsabilités, conduire les opérations et en contrôler la marche. Le management est devenu une profession, faisant l'objet d'un enseignement; l'Audit interne, outil du management, l'accompagne et l'éclaire¹. A cet effet, l'audit interne doit être employé avec pertinence. Son utilisation impose une déontologie rigoureuse reposant sur l'indépendance, l'objectivité, la loyauté et la confidentialité.

En Algérie, un environnement économique instable, ponctué de faillites et des scandales financiers qui ont ébranlé récemment les entreprises publiques algériennes, à titre d'exemple, les grandes entreprises SONATRACH et SONELAGAZ, a mis sur le devant de la scène la nécessité de renforcer le système de contrôle interne (SCI) qui est considéré de plus en plus comme une solution à un large éventail de problèmes latents , y compris la fonction d'audit interne qui est un élément du système de contrôle interne et un outil de pilotage de ce dernier. En effet, ces dernières années, la fonction d'audit interne a connu un développement considérable dans certaines entreprises publiques.

Tout cela nous a conduit à poser la problématique suivante : « **La fonction d'audit interne existante au sein des entreprises publiques algériennes, étudiées dans notre échantillon, et qui est outil de pilotage du système de contrôle interne veille-t-elle à l'amélioration de ce système en agissant sur sa performance?** ».

De cette problématique découlent les questions suivantes :

- Comment l'audit interne aide au pilotage du SCI dans les entreprises publiques choisies ?
- La fonction d'audit interne existante dans les entreprises publiques algériennes, étudiées dans notre échantillon, veille-t-elle à l'efficacité du système de leur contrôle interne?
- Est-ce qu'il y'a une prise en compte des aspects de l'efficacité par la fonction d'audit interne pour que le système de contrôle interne fonctionne à moindre coût?

Considérant la performance dans son acception managériale la plus simple (l'approche classique et traditionnelle) regroupant l'efficacité et l'efficacité, les hypothèses ayant été à l'origine de notre recherche sont :

¹ Julien. D, « La Conduite d'une Mission d'Audit Interne », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 1995, p 03.

- La fonction d'audit interne existante au sein des entreprises publiques algériennes, étudiées dans notre échantillon, veille à l'efficacité du système de contrôle interne. En d'autres termes, la fonction d'audit interne veille à la capacité du SCI à réaliser les objectifs de contrôle ;
- La fonction d'audit interne existante au sein des entreprises publiques algériennes, étudiées dans notre échantillon, ne prend pas en compte l'aspect de l'efficacité du système de contrôle interne afin de s'assurer que le système de contrôle interne fonctionne à moindre coût.

Cette recherche fera l'objet d'une étude empirique afin d'examiner si la fonction d'audit interne existante au sein des entreprises publiques algériennes, étudiées dans notre échantillon, contribue à l'efficacité et l'efficacité du système de contrôle interne.

L'intérêt de cette recherche réside également 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.

Afin de répondre à cette problématique, il est utile de déterminer le cadre conceptuel de l'audit interne et du contrôle interne de l'entreprise avant de présenter les démarches pratiques de l'audit interne dans le pilotage du système de contrôle interne.

Pour réaliser cette recherche, nous avons consacré la première partie de la thèse aux aspects théoriques de l'audit interne afin d'apporter un éclairage sur l'activité et d'aller du plus simple au plus compliqué.

Cette première partie a pour objet de montrer l'importance que revêt l'activité de l'audit interne au sein des entreprises.

La seconde partie fournit une revue de littérature du contrôle interne. Nous avons traité, à cet effet, les grands jalons du SCI en vue de montrer que le contrôle interne permet aux responsables d'assurer une meilleure maîtrise de leurs fonctions, ce qui permet de leur fournir ainsi un niveau d'assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise. Nous avons tenu également à souligner l'importance de l'activité d'audit interne en tant qu'élément et outil de pilotage du SCI.

La troisième partie est consacrée à la partie empirique afin de connaître à quel stade est arrivé le système de contrôle interne et la fonction d'audit interne au sein des entreprises publiques algériennes échantillonnées. Il a été choisi, à cet effet, des entreprises de production et de service.

Pour les entreprises de production, nous avons opté pour une grande entreprise pétrolière Sonatrach qui est considérée comme la plus importante compagnie d'hydrocarbures en Algérie et en Afrique¹, et qui a pris une bonne avancée en matière d'audit interne. Nous avons choisi également une entreprise dont l'activité relève de la technologie de pointe (INATEL) et une entreprise dont le produit est de première nécessité et qui bénéficie encore d'une grande aide de l'Etat (GIPLAIT), une autre entreprise MANTAL qui se maintient sur le marché malgré l'ouverture. Il a été également choisi une entreprise de travaux publics STARR et la Société d'Etude et Réalisation des Ouvrages d'Art de l'Ouest (SEROR) ainsi que la société des ciments (SCIS).

Nous avons choisi aussi une entreprise de service OPGI (office de promotion et de gestion immobilière) qui est un instrument de l'exécution de la politique de l'Etat en matière de l'habitat social.

Nous avons tenu à illustrer cette troisième partie par des cas réels tirés de la pratique d'audit interne au sein des entreprises ; le cas de STARR dont nous avons eu la chance de faire une sortie sur le terrain avec les auditeurs internes afin d'auditer la fonction de production, ensuite SEROR et GIPLAIT et ce, afin d'apporter les éléments de réponse à notre problématique.

¹Djenane. El, « Sonatrach Une Compagnie Pétrolière et Gazière Intégrée : 50 ans au service du développement nationale », Hydra, Alger, 2012, p 02.

Partie 01

Le cadre conceptuel de l'audit interne

Introduction :

L'audit interne est généralement considéré comme une discipline traitant des mécanismes et instruments de contrôle au sein des entreprises. Cela permet de donner de la visibilité aux dispositifs de l'entreprise. Pour ce faire, l'auditeur interne doit comprendre comment ces contrôles sont conçus et exploités et essayer d'évaluer et de tester leur efficacité et efficience. Le rôle de conseil ne doit pas être pour autant négligé du fait qu'il permet à apporter compétence et savoir-faire à qui veut mettre en place un contrôle interne raisonné et rationnel.

L'audit interne est une fonction qui présente de grandes spécificités et caractéristiques. Elle dispose en fait des caractéristiques d'une profession normée à l'échelle internationale: même définition, mêmes standards professionnels, même code de déontologie ; un examen mondialement reconnu¹.

Les besoins d'assurance croissants demandés aux directions générales par les actionnaires, et les parties prenantes, ont conduit à affirmer la fonction d'audit interne comme un levier de développement des entreprises qui permet d'améliorer la qualité du produit ou de service et de réduire l'asymétrie de l'information. L'audit interne demeure ainsi une fonction incontournable dans la recherche et l'amélioration de la performance durable. Afin d'éclairer davantage la notion de l'audit interne, nous avons consacré le premier chapitre aux fondements théoriques de l'audit interne. Ce chapitre met en évidence le développement conceptuel de l'audit. Il présente quelques réflexions sur l'audit en tant que discipline.

Il est à noter que l'efficacité de la fonction d'audit interne est conditionnée par son organisation et son positionnement vis-à-vis des instances hiérarchiques les plus élevées. A cet effet, nous allons aborder cette question dans le deuxième chapitre.

Pour mener à bien la mission d'audit interne, l'auditeur interne s'appuie sur une méthodologie d'investigation qui se déroule en trois phases : l'étude, la vérification et la conclusion, tout en utilisant un ensemble de techniques afin d'établir un rapport d'audit. Nous allons consacrer le troisième chapitre à cette question.

¹ Bertin. E, op.cit, , p 05.

Chapitre 01

Les fondements théoriques de l'audit interne

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. Dans ce premier chapitre, tout d'abord nous nous intéressons au développement de l'audit interne (section 01), ensuite, d'éclairer la notion de l'audit interne (section 02) et ses principaux apports ainsi que ses cadres de référence (section 03). In fine, nous mettons l'accent sur les différentes typologies de l'audit interne (section 04).

Section 01 : Le développement de l'audit Interne

Dans la mesure où l'audit interne s'insère dans le processus d'audit global, il nous a paru utile de passer en revue d'abord l'historique de l'audit, ensuite, présenter les principaux motifs de création de la fonction d'audit interne.

1- Un aperçu historique de l'audit :

Historiquement, les premières démarches de normalisation et de contrôle des comptes remontent à l'Antiquité. Les Sumériens du deuxième millénaire avant J.C. (3000 B.C.)¹ avaient déjà compris l'utilité d'établir une information objective entre partenaires économiques.

Après est venu le fameux code d'Hammourabi établi par le premier auteur notable qui est le souverain Hammourabi, sixième roi de la première dynastie de Babylone, vers 1800 avant J.-C. De son règne subsistent de nombreuses tablettes cunéiformes qui, si elles ne sont pas aussi vieilles que celles d'Uruk (5000 ans avant J.-C.) ou du tombeau de Negadah en Egypte (3000 avant J.-C.)², ce code Hammourabi ne se contentait pas de définir des lois commerciales et sociales générales, mais mentionnait explicitement l'obligation d'utiliser un plan comptable et de respecter des normes de présentation afin d'établir un support fiable de communication financière.

Plus tard, dès le III^e siècle avant J.C., les gouverneurs romains ont nommé des questeurs chargés de contrôler les comptabilités de toutes les provinces. C'est de cette époque que provient l'origine du terme « audit », dérivé du latin audire qui veut dire « écouter ». Les questeurs rendaient en effet compte de leur mission devant une assemblée constituée d'« auditeurs »³.

Dans la civilisation islamique, le contrôle était réalisé à travers la pratique de l'institution de Hisba. Dans ce mode de contrôle qui a été pratiqué entre le huitième siècle et le début du vingtième

¹ Kahn. J, « Professional practice », Etats Unis,2003, p 01.

² Dégos. J.G, « Origine et histoire de la comptabilité française », France, 2010, p 07.

³ Herrbach. O, « Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique Université des sciences sociales de Toulouse, Thèse de Doctorat, 08 décembre 2000, p 17.

siècle (période de colonisation de la majorité des pays musulmans)¹, avait pour but la promotion de la vertu et la prévention du mal. Le Muhtassib intervenait dans les domaines transactionnels (inspecter les conditions de poids et les balances ainsi que les artisans qui produisent de la nourriture, des vêtements et les machines²,...) l'aspect civil (recommande l'honnêteté, le conseil,..) puis rapportait au juge tout dérapage dont il ne pouvait pas apporter une solution.

Par la suite, le développement des pratiques de contrôle des comptes a accompagné l'évolution générale des structures économiques et des grandes organisations administratives et commerciales. Ce n'est cependant qu'à partir du XIXe siècle que ces pratiques se sont développées de manière systématique tant dans leur ampleur que dans leurs méthodes – en parallèle avec l'émergence de l'entreprise moderne. C'est à cette époque que remonte l'apparition progressive de l'audit sous la forme qu'il connaît actuellement³.

Jusqu'à la fin du XIXe siècle, la finalité de l'audit était particulièrement axée sur la recherche de la fraude. Les modes de contrôle étaient donc axés vers la vérification détaillée, voire exhaustive, des pièces comptables⁴.

A partir du début du XXe 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 audits⁵.

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.

2- Les motifs de création de la fonction d'audit interne :

Il y'a plusieurs courants théoriques qui expliquent les raisons de la création de la fonction d'audit interne, parmi lesquels on cite : la théorie des coûts de transaction, la théorie de l'agence et de gouvernance de l'entreprise.

¹ Benhayoun Sadafi. M. A, op.cit, p 08.

². ابن القيم الجوزية " الطرق الحكمية في السياسة الشرعية" دار الجيل بيروت 1477 هـ ص 305

³ Herrbach. O, op.cit, p 17.

⁴ Idem

⁵ Idem

2.1. La théorie des coûts de transaction :

Lorsque l'on cherche à utiliser la théorie des coûts de transaction, il ne faut jamais oublier deux choses ¹ : la première est que son objet concerne les transactions c'est donc l'unité d'analyse à laquelle il faut toujours se référer en dernière instance, la deuxième est que l'on recherche le mode de gouvernance qui permet de minimiser les coûts de transaction pour une tâche donnée. Les modes de gouvernance sont ² : le marché, le contrat ou forme hybride et le bureau privé ou public chargé d'une tâche de règlementation.

Dans le cadre de notre recherche, on va se concentrer sur le marché puisqu'il est un espace sur lequel les entreprises s'affrontent pour obtenir des clients ou des ressources. Pour les théoriciens des coûts de transaction, l'entreprise contrairement au marché, apparaît comme le mode d'organisation qui permet de réaliser des économies sur les coûts de transaction. En effet, « ce qui distingue les entreprises des marchés, c'est la capacité qu'ont les entreprises à internaliser certaines transactions et à les réaliser à un coût moindre que si elles avaient dû se dérouler sur les marchés»³.

A cet effet, les dirigeants des grandes sociétés et des PME, PMI ont décidé de créer un service d'audit interne au sein de l'entreprise afin d'internaliser l'essentiel de travaux d'audit légal ; il s'agissait là de réduire les honoraires de l'auditeur légal jugés élevés dans le cadre de la réduction des coûts de transaction.

2.2. La théorie de l'agence et de la gouvernance de l'entreprise :

On attribue la paternité de la théorie de l'agence à Jensen et Meckling (1976). Dans leur article fondateur, ces deux auteurs définissent l'entreprise comme un nœud de contrat entre les dirigeants ⁴ et ses parties prenantes mais ils centrent leur analyse sur les relations actionnaires-dirigeants.

L'agence, sujet de la théorie portant cette appellation, consiste à déléguer la gestion des propres biens et intérêts des propriétaires de l'entreprise ou d'une personne à une tierce personne et de s'assurer que cette dernière agit bien dans l'intérêt des propriétaires. En l'occurrence, les

¹ Arregle. J.L, Cauvin. E, Chertman. M, Grand. B, Rousseau. P, « Les nouvelles Approches de la gestion des Organisations, Edition ECONOMICA, Paris, 2000, p 89.

² Ghertman. M, « Applications pratiques de la théorie des coûts de transaction », Groupe HEC, France, 1998, p 09.

³ Bertin. E, « Audit interne », Edition d'organisation, Paris, 2007, p23

⁴ Coriat. B, Weinstein. O, « Les théories de la firme entre contrats et compétences », Une revue critique des développements contemporains, Université Paris 13, CEPN, CNRS, France, 2008, p 07

actionnaires apportent les capitaux et octroient aux dirigeants un mandat pour qu'ils gèrent au mieux l'entreprise (c'est à dire qu'ils essaient de maximiser la performance de l'entreprise)¹.

La personne qui délègue à une autre le droit de décider à sa place est appelée le **principal** ou le mandant et celui qui agira au nom du principal est dénommé **l'agent** ou le mandataire. Dans cette perspective, la relation contractuelle lie le propriétaire dénommé principal au dirigeant de l'entreprise appelé agent.

Cette séparation propriété/gestion-décision peut générer deux problèmes en raison de :

- Les divergences d'intérêt :

Le dirigeant cherche son avantage personnel surtout lorsqu'il est géographiquement éloigné des actionnaires, cette position peut offrir aux dirigeants l'opportunité de commettre des malversations au détriment de l'intérêt des actionnaires. Cette divergence d'intérêts peut amener des conflits qui représentent des coûts pour l'entreprise² ;

- Les difficultés pour les actionnaires (principaux) de contrôler les contrôleurs (les dirigeants) :

Dans ce cas là, l'audit interne se révèle comme le meilleur mécanisme de contrôle et de surveillance du comportement de l'agent en faveur des propriétaires.

Depuis quelques années, la théorie de l'agence a mis l'accent sur l'importance de la fonction d'audit interne en tant qu'un mécanisme de gouvernance de l'entreprise qui cherche à régler les conflits d'intérêts entre le principal et l'agent dus au déséquilibre informationnel (asymétrie d'information).

Gramling, Maletta, Schneider et Church (2004), distinguent quatre composantes dans la gouvernance de l'entreprise à savoir ³ : l'audit externe, le comité d'audit, le management et la fonction d'audit interne qui sont des pierres angulaires de la gouvernance d'entreprise. La fonction d'audit interne entretient avec chacune de ces composantes des relations qui ont pris une importance considérable depuis l'adoption des lois américaine (SOX) et française (LSF)⁴, notamment dans l'évaluation et l'évolution du dispositif de contrôle interne. L'audit interne apparaît comme une

¹ Depret. M.H, Finet. A, Hamdouch. A, Labie. M, Piera. F.M, Piot. C, « Gouvernance d'entreprise : Enjeux managériaux, comptables et financiers », Edition De Boeck Université, Bruxelles, 2005, p 17.

² Idem

³ Stewart. J, Subramaniam. N, « Internal audit independence and objectivity: a review of current literature and opportunities for future research », by Griffith University, March 2008, p 04.

⁴ Voir p 110.

fonction ressource. Toutefois, la nature et la valeur de l'audit interne comme fonction ressource sont contingentes de sa qualité¹.

Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise peut être apprécié à travers deux niveaux : réduction des asymétries des informations et management des risques². Concernant le premier niveau, le dirigeant (agent) disposait de plus d'informations sur l'entreprise que l'actionnaire (principal) puisqu'il la gère. L'existence d'un comité d'audit offre une assurance sur les informations fournies par le dirigeant car il représente une courroie de transmission entre les auditeurs non seulement externes, mais aussi internes et le conseil d'administration. C'est grâce au rattachement de la fonction d'audit interne au comité d'audit que peut l'auditeur interne contribuer à la réduction des asymétries d'informations dans un gouvernement d'entreprises.

En ce qui concerne le deuxième niveau de management des risques, l'audit interne a un rôle fondamental dans le management des risques d'entreprise et notamment dans le processus d'élaboration du rapport sur le contrôle interne exigé par la loi sur la sécurité financière (LSF) aux sociétés cotées. A cet effet, l'auditeur interne doit informer le conseil d'administration sur les faiblesses du système du contrôle interne ou sur les zones des risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs stratégiques, opérationnels, informationnels et de conformité.

Selon Gramling et Myers (2006), l'auditeur interne exerce une influence sur cinq composantes du management des risques de l'entreprise. Il donne une assurance raisonnable quant au processus de management des risques, que les risques sont correctement évalués, que le processus de management des risques a été bien évalué, que le reporting sur les risques majeurs a été correctement établi et qu'un bilan sur la gestion des principaux risques a été dressé³. En l'occurrence, l'audit interne contribue aussi à la bonne gouvernance à travers l'amélioration du management des risques.

Section 02 : La notion de l'audit interne

L'audit interne a vu la succession de plusieurs définitions. Selon l'IFACI (Institut français de l'audit et du contrôle interne) : « L'audit interne est, dans l'entreprise, la fonction chargée de

¹ Necib. R, Tabani. R, « Gouvernance d'entreprise et audit : une relation d'agence », l'université de Badji Mokhtar Annaba, p 09.

² Ebondo WA Mandzila. E, « Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques », Euromed- Marseille Ecole de Management Domaine de Luminy, Marseille, 2007, p 05.

³ Madagh. M.C, Madagh. S.R, « L'audit interne au cœur de la dynamique de la gouvernance d'entreprise: Lectures théoriques et enjeux pratiques », Ecole des Hautes Etudes Commerciale (EHEC), Alger, 2012, p 12.

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 »¹.

Selon l'IIA (the Institute 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...² » .

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

Il est à noter que cette définition officielle a déjà fait l'objet de multiples commentaires et interprétations. Soulignons pour notre part quelques points essentiels:

- Ainsi que l'a fort judicieusement observé Louis VAURS, la définition officielle est avant tout volontariste ; cela dit elle montre plus ce qui doit être que ce qui est, d'où un certain temps de décalage probable avec la réalité. Mais en revanche on identifie clairement le chemin à suivre⁴;
- Cette définition insiste sur l'idée d'indépendance et d'objectivité de l'audit interne. Soulignons à cet effet que l'indépendance et l'objectivité des auditeurs internes permettent d'accomplir la mission d'audit de telle sorte qu'ils soient certains de la qualité de leurs travaux;

¹ 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.

² Julien. D, op.cit, p3

³ Schick. P, « Mémento d'audit interne », Edition Dunod, Paris, 2007, p 05.

⁴ Cité par Juris Maroc, « L'audit et le contrôle interne », Le forum du droit marocain, Casablanca, Avril 2008.

- Cette définition insiste sur l'assurance, c'est-à-dire l'audit interne doit constituer le processus par lequel l'entreprise s'assure que le fonctionnement de l'entreprise est bien maîtrisé ainsi que les risques auxquels elle doit faire face sont compris et gérés de façon appropriée. Ceci nécessite alors plus de diligence exercée par les auditeurs internes ;
- La définition élargit le rôle de l'auditeur en soulignant sa fonction de conseil, il est à souligner que le conseil venant d'un professionnel est généralement accepté mieux qu'un ordre ce qui permet d'apporter une plus grande flexibilité dans l'accomplissement des missions d'audit interne.

Il est à souligner également que la notion de risque figurée dans la définition n'est pas limitée seulement aux risques financiers, opérationnels et stratégiques encourus par l'entreprise, mais intègre également la non-exploitation des opportunités offertes. Elle confère à l'audit interne une dimension proactive (par opposition à réactive) et le situe au cœur du management.

Par ailleurs, 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 subalterne¹.

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.

Section 03 : Le rôle, les documents et la responsabilité de l'audit interne

L'auditeur interne travaille pour son entreprise au niveau de l'ensemble des responsables, selon les vues de la direction dont il dépend et à qui il rend compte. Il dispose pour l'exercice de sa profession d'objectifs, de principes et de documents.

¹ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », 6^{ème} Edition d'Organisations, Paris, 2007, p 52.

1- Les objectifs de l'audit interne :

L'audit interne a en permanence deux objectifs¹ :

- 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 pourrait aller jusqu'à dire dans l'approche client fournisseur, telle qu'elle se développe à l'intérieur des entreprises, que l'audit interne a deux clients : outre son client naturel qu'est la direction générale, un second client en la personne des audités.²

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

L'auditeur interne en tant que responsable de l'efficacité du système de contrôle interne est tenu à³:

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

On peut expliciter les objectifs de l'audit interne sous l'angle de cinq apports⁴:

- L'assistance et le conseil au management ;
- Promouvoir la culture de contrôle ;
- L'accompagnement des changements ;

¹ Julien. D, op.cit, p 07.

² Idem

³ Sardi. A « Audit et contrôle interne bancaire », Edition, afgee, Paris, Juillet 2002, p 82.

⁴ Benhayoun Sadafi. M. A, op.cit, p43.

- La prévention de toute difficulté pouvant menacer l'entreprise ;
- L'auditeur est un révélateur d'amélioration.

1.1 L'assistance et le conseil au management:

Selon le père de «l'audit participatif» Larry Sawyer : l'audit interne doit être une association manager-auditeur pour résoudre les problèmes¹. Cela ne signifie pas que l'auditeur interne prend une décision à sa place mais en le persuadant d'agir.

1.2 Promouvoir la culture de contrôle :

Il est courant de dire que le contrôle interne est l'affaire de tous, c'est-à-dire chaque personne employée dans l'entreprise doit être impliquée dans ce contrôle interne. Le rôle des auditeurs internes est d'inculquer cette culture à tout le personnel afin de favoriser l'auto-contrôle. En effet, l'auditeur interne est le pionnier dans la sensibilisation de contrôle².

1.3 L'accompagnement des changements :

L'évolution environnementale qu'elle soit technologique, économique ou autre, a amené les entreprises à se développer et notamment à s'adapter de manière perpétuelle avec l'environnement. A cet effet, l'auditeur interne doit aider l'ensemble du personnel à s'adhérer à ce nouveau contexte afin d'assurer la pérennité de l'entreprise.

1.4 La prévention de toute difficulté pouvant menacer l'entreprise:

Le rôle prépondérant de l'audit interne réside dans la prévention de toute menace pouvant affecter le fonctionnement de l'entreprise avant qu'elle soit déclenchée et cela s'opère par le renforcement du système de contrôle interne.

1.5 L'auditeur est un révélateur d'amélioration :

Il ne s'agit pas d'améliorer tout et n'importe quoi, mais de faire en sorte que le domaine audité soit toujours en phase avec son environnement extérieur et qu'il accomplisse la mission qui lui est dévolue avec efficience³.

¹ Schick.P, Lemant. O, « Guide de self-audit : 184 items d'évaluation », Editions d'Organisation, Paris, 2001, p 198.

² Sarens. G, De Beelde. I, « Internal auditors' perception about their role in risk management A comparison between US and Belgian companies », Faculty of Economics and Business Administration, Department of Accounting and Corporate Finance, Ghent University, Ghent, Belgium, 2006, p 63.

³ Mougin. Y, « Les nouvelles pratiques de l'audit de management QSEDD, Edition Afnor, 2008, op.cit, p 70.

Il y'a lieu de signaler que le rôle de l'audit interne n'est pas¹ :

- d'être le spécialiste du domaine audité ;
- de critiquer les hommes: l'auditeur interne ne juge pas les hommes mais les différents niveaux de l'entreprise ;
- d'uniquement dénoncer les fraudes et leurs coupables.

Mais l'audit interne est un mécanisme de contrôle², qui agit comme un organe consultatif pour le management et qui doit être doté de certains documents à savoir: la charte d'audit, le code de déontologie,...

2- La charte d'audit :

La charte de l'audit interne est un document officiel qui définit les objectifs de l'audit interne, sa position, l'étendue de son domaine d'intervention, les normes de l'audit ainsi que la relation entre le comité d'audit et l'audit interne³. Cette charte de l'audit interne doit permettre à l'auditeur interne d'intervenir dans tous les domaines et d'accéder à toutes les sources d'informations à l'occasion de sa mission⁴. Cette charte d'audit est considérée également comme un outil de communication idéal pour les auditeurs internes afin de discuter leurs services et de leurs priorités⁵.

De plus, ce document est considéré comme à ce point important qu'il est exigé par la première des Normes Professionnels- Cf. Norme 1000 : « La mission, les pouvoirs et les responsables de l'Audit Interne doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne et être cohérents avec ses Normes⁶ ».

La charte d'audit apparaît ainsi comme la première manifestation de la transparence des opérations d'audit. Certaines chartes d'audit ajoutent des informations supplémentaires sur⁷ :

- Le contrôle interne ;
- Le recrutement et la formation des auditeurs ;

¹ Deloitte, « Techniques de communication écrites et orales de l'auditeur », Offre de formation RMAI, 2005, p 05.

² Nti, Andrews K, « Evaluation of internal audit and risk management practices in Social Security and National Insurance Trust », Social Security and National Insurance Trust (SSNIT), Apr 2011.

³ Robert Moeller. R, « Brink's Modern Internal Auditing », Sixth Edition, Wiley, Canada, 2005, p 182.

⁴ K. H. Spencer Pickett, « The internal auditing handbook », third Edition Wiley, British, 2010, p 325.

⁵ Dan Swanson, « Swanson on internal auditing: raising the bar », United Kingdom, 2010, p 112.

⁶ K. H. Spencer Pickett, op.cit, p 325

⁷ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne »,op.cit, p390

- Le processus méthodologique d'une mission d'audit ;
- Le rappel des règles de déontologie.

Il est à noter que la charte d'audit doit être approuvée par le comité d'audit, alors que la charte du comité d'audit est approuvée par le conseil d'administration¹.

3- Le code de déontologie :

Le code de déontologie peut se rencontrer sous les appellations le code d'éthique ou le code de conduite. Ce code est un court document résumant les principes dont les employés de l'entreprise, y compris les auditeurs internes ne doivent pas s'écarter afin de promouvoir une culture éthique. Ceci est bel et bien précisé par la norme 240 de l'audit interne qui stipule que « Les auditeurs internes doivent respecter le code de déontologie de la profession »².

Afin de mieux comprendre le code de conduite, nous avons proposé la définition suivante, établie par l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) : « le code de conduite consiste en un engagement pris volontairement par une société ou une organisation d'appliquer certains principes et normes de comportement à la conduite de ses activités ou opérations³ ». Ainsi, le code de conduite régit les relations interpersonnelles et hiérarchiques et favorise une culture de l'éthique dans la profession de l'audit interne. En outre, le code de conduite constitue un référentiel sur lequel s'appuient les auditeurs internes au cours de leurs missions.

En fait, les règles déontologiques contenues dans ce code portent sur les mots clés suivants⁴: Intégrité, Indépendance, Objectivité, Confidentialité et Compétence qui permettent une pratique « éthique » de l'audit interne.

3.1 L'intégrité :

L'intégrité est une vertu importante qu'on trouve dans tous les codes de déontologie et à laquelle les auditeurs internes doivent adhérer notamment dans la réalisation de leurs missions et leurs relations avec les audités et le commanditaire de l'audit afin de préserver leur confiance.

Il convient d'ajouter que l'intégrité incite les auditeurs internes à être honnêtes, diligents et responsables dans la réalisation de leurs travaux¹.

¹ Robert. R Moeller, op.cit, p 182.

² Xavier. P, « The standarts for the professional practice of internal auditing », USA, 1997, p 39.

³ Madoz. J.P « Ethique professionnelle : 100 questions pour comprendre et agir, Edition AFNOR, 2007, p 138.

⁴ Ahlenius. I.B, « Code de déontologie et normes de contrôle », Publié par la Commission des normes de contrôle lors du XVI e Congrès de l'INTOSAI , Montevideo, Uruguay, 1998, p 11.

3.2 L'indépendance :

Les auditeurs internes doivent être indépendants de toute fonction auditée pour qu'ils puissent exercer leurs missions avec honnêteté, ce qui permet également de renforcer la crédibilité des rapports d'audit². En outre, Les auditeurs internes sont tenus de s'abstenir d'être impliqués dans tout travail où ils ont des intérêts personnels.

IL est à noter que l'auditeur interne ne doit pas être directement responsable de l'élaboration ou de la mise en œuvre de nouveaux systèmes³, car cela pourrait compromettre son indépendance. Il est à noter également que « les auditeurs qui ont le niveau d'indépendance le plus élevé sont ceux qui ont un niveau de développement moral cognitif conventionnel ⁴».

3.3 L'objectivité :

Les auditeurs internes sont tenus non seulement d'être indépendants mais également d'être objectifs dans la réalisation de leurs missions, ce qui leur incombe d'apporter des preuves et des justifications.

3.4 La confidentialité :

Les auditeurs sont astreints au principe de prudence et aux obligations de secret professionnel et de réserve au sujet des faits, renseignements et informations dont ils prennent connaissance lors de l'accomplissement de leurs travaux. Ils sont également tenus de ne pas utiliser ces informations d'une manière qui contreviendrait aux dispositions légales et réglementaires en vigueur ou, pour en tirer un bénéfice personnel. La règle de confidentialité ne s'applique pas lorsqu'une disposition légale ou réglementaire fait obligation à l'auditeur de révéler, à qui de droit, certains faits ou informations dont il aurait pris connaissance lors de l'accomplissement de ses travaux⁵.

¹ Rudasingwa.J, « The rôle of infernal audit function in enhancing risk management in the Rwandan social security fund (RSSF) », Tshwane university of technology, August 2006, p 95.

² Larry.E. Rittenberg.R, Charles. Purdy « The Internal Auditor's Role in MIS Developments "Management Information Systems Research Center, University of Minnesota, 2011, p 51.

³ Vinten.G, « Audit independence in the UK the state of the art », Managerial Auditing Journal , MCB University press, p 409.

⁴ Gumb. B, « De l'indépendance de la méthode sur l'objet de recherche : le cas de la qualité de l'audit », Grenoble École de Management, France, 2008, p 09.

⁵ Ndiaye. F, Dagfinn , « Audit manual » ,United Nations, March 2009, p 15.

3.5 La compétence :

Les auditeurs internes doivent être hautement qualifiés et doivent avoir la connaissance suffisante de la fonction auditée, ainsi que des formations techniques adéquates pour qu'ils puissent détecter les insuffisances et de proposer les recommandations. Ainsi, les auditeurs internes ne doivent pas entreprendre des activités pour lesquelles ils n'ont pas la compétence.

Il convient de souligner ici que l'auditeur interne n'est pas totalement à l'abri des désagréments judiciaires, il est responsable civilement et pénalement.

- Le droit civil :

Dans la mesure où l'auditeur interne est un salarié, il est soumis aux règles du code civil comme tout autre salarié en cas d'agissements incorrects faits avec malice et qui pourraient engendrer des préjudices graves pour l'entreprise.

Responsabilité civile cela veut dire que l'auditeur peut se trouver endetté jusqu'à la fin de ses jours¹.

- Le droit pénal :

L'extension de la responsabilité pénale aux personnes morales s'est accompagnée d'une extension jurisprudentielle de la responsabilité des personnes physiques. Et l'on voit la responsabilité des dirigeants de plus en plus souvent mise en cause pour des fautes de gestion, la notion de dirigeant étant parfois interprétée de façon extensive² : on y inclut non seulement les membres du comité de la direction mais également les trésoriers ou autres membres de la direction. En effet, même le directeur de l'audit interne peut faire l'objet d'un délit pénal s'il a commis des infractions aux règles du code pénal.

Section 04: Les typologies usuelles de l'audit interne

La revue de littérature dans le domaine de l'audit interne distingue plus d'une vingtaine de qualificatifs : audit comptable, audit financier, audit informatique, audit stratégique, audit vert, audit intégré...etc. Ces domaines d'audit interne peuvent être singularisés en fonction de trois aspects³:

1. Selon le domaine concerné ;

¹ Renard, J, « Audit interne : ce qui fait débat », op.cit, p 70.

² Renard, J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 112.

³ Benhayoun Safdi. M. A , op.cit, p 17.

2. Selon la nature de l'audit ou son objectif;
3. Selon le domaine d'intervention de l'auditeur.

1- Selon le domaine concerné:

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

1.1 Audit social:

Jean-Marie Peretti le définit comme suit “ L’audit social regroupe les formes d’audit appliquées à la gestion et au mode de fonctionnement des personnes dans les organisations qui les emploient ainsi qu’au jeu de leurs relations internes et externes”. Cela signifie que l’audit social a pour périmètre l’ensemble de l’organisation et de ses relations à la fois en interne (relation des salariés entre eux, relations hiérarchiques, etc.) et son externe (relations de l’organisation avec les différents parties prenantes identifiées telles que les actionnaires, l’état, les fournisseurs, etc.). Ainsi l’audit social est un instrument de responsabilité sociale pour une organisation¹. Autrement dit, l’Audit Social est un examen minutieux approfondi et une analyse du travail de n’importe quel service vis-à-vis de sa pertinence sociale. En fait, son objectif est double, il s’agit d’obtenir l’efficacité optimale du travail humain, dans l’intérêt économique de l’entreprise.

1.2 Audit qualité :

Selon NF X 50-190, en juillet 1982 :« L’audit qualité est un examen méthodique d’une situation relative à un produit, un processus, une organisation en matière de qualité, réalisé en coopération avec les intéressés en vue de vérifier la conformité de cette situation aux dispositions préétablies et l’adéquation de ces dernières à l’objectif recherché »².

Il est à noter que l’audit qualité s’applique essentiellement, mais n’est pas limité, à un système qualité ou à des éléments de celui-ci, à des processus, à des produits ou à des services. De tels audits sont couramment appelés³ : « audit de système qualité », « audit qualité de processus », « audit de qualité produit », « audit de qualité de service ».

En outre, l’audit qualité est une première étape importante dans toute démarche d’optimisation de la qualité dans une fonction. Il permet de déterminer l’aptitude du système de gestion de la qualité mis en œuvre, d’atteindre les objectifs-qualité spécifiés. Ce qui permet ainsi d’améliorer la qualité du système de contrôle interne.

¹ Kurian. T, « Social audit », Centre for Good Governance , Hyderabad, p 01.

² Feujo. I « Guide des audits, Quelles synergies gagnantes pour l’entreprise », Edition AFNOR, Saint-Denis, 2005, p 73.

³ Nanterme. J. F, « Gestion de la qualité : Audits internes et externes », Université Strasbourg, p 06.

1.3 Audit thématique :

L'audit thématique est un audit qui ne recouvre pas un spectre d'activité large et diversifié mais sur un aspect particulier de l'activité par exemple : audit de la micro-informatique, audit des archives, audit de la paie du personnel, etc. Ce type d'audit a pour objet de s'assurer que le risque inhérent à la problématique auditée est bien maîtrisé.

2-Selon la nature de l'audit ou son objectif :

Selon la nature de l'audit ou son objectif, l'audit interne prend trois formes : l'audit de conformité et/ou de régularité, l'audit d'efficacité ainsi que l'audit de management et de stratégie.

2.1 Audit de conformité et/ou de régularité:

Selon J.P.Ravelec¹:« l'audit de régularité consiste à vérifier la bonne application des règles, des procédures, description de postes, organigrammes, systèmes d'information, réglementation,...».

Il ressort de cette définition de l'audit de conformité et/ou de régularité qu'il s'agit aussi bien de la conformité à un référentiel interne que de la conformité à une réglementation. En bref, l'audit de conformité vérifie l'adéquation entre ce qui est prescrit et ce qui est réalisé², et c'est en cela que son travail est relativement simple.

Il convient d'ajouter que la mission de l'audit de conformité est d'informer sur tout ce qui devrait être, signaler au responsable tous les faits incorrects , analyser les causes et les conséquences et recommander ce qu'il convient de faire pour qu'à l'avenir les règles soient appliquées.

2.2 L'audit de l'efficacité :

L'audit d'efficacité est une démarche d'audit dans laquelle l'auditeur, ne disposant plus de référentiel de l'organisation préexistant, suggère éventuellement des modifications à la règle s'il s'avère qu'elle est à l'origine des dysfonctionnements³.

L'audit d'efficacité consiste en l'émission d'une opinion, non plus seulement sur la bonne application des règles, mais également sur la qualité. A cet effet, l'auditeur va s'imposer un questionnement, le poussant à se demander si une procédure est opportune, superflue, désuète,

¹ Boungab. S, op.cit, p 07.

² Chevrollet. F², Hadzlikl. E, Arnold. J, Hergon. E, « La méthodologie de l'audit en transfusion sanguine : auditeurs, référentiels, guide de l' auditeur », ESF, Paris, 2000, p 561.

³ IFACI, IAS (Institut international de l'audit social), « Des mots pour l'audit », Imprimerie Compédit Beurgard S.A, Paris 1995

inutilement compliquée, inutile, incomplète, inexistante. Nous sommes ainsi passés de la phase de bonne application des règles, à la recherche de la qualité dans l'exécution des procédures.

Toutefois, la recherche de l'efficacité est tributaire d'un facteur important, qui est « la culture d'entreprise », c'est à dire, lorsqu'il règne au sein de l'entreprise une bonne culture cherchant activement à éliminer le maximum de freins et facteurs de ralentissements, l'appréciation de l'efficacité se fait le plus souvent en termes d'allègement et de simplification des méthodes et procédures. A contrario, lorsque l'entreprise a davantage une culture de conservation des acquis que de développement, le système sera plus lourd sur l'auditeur, et ne permettra pas toujours d'apprécier l'efficacité au sens propre du terme.

2.3 L'audit de management et de stratégie:

Cette dimension nouvelle de l'Audit Interne, constitue le stade ultime du développement de la fonction.

Tout d'abord, l'audit de management (ou audit de direction pour ceux que le français effraie) doit être indépendant des pratiques de gestion¹. Il consiste à observer les choix et les décisions, les comparer, les mesurer dans leurs compétences et attirer l'attention sur les risques ou les incohérences. En effet, pratiquer l'audit de management, c'est donc toujours, observer la forme et non le fond².

Il est à souligner que l'audit de management a pour objectif³ :

- L'étude de l'adéquation de la politique sectorielle menée par le responsable avec la stratégie globale de l'organisation ;
- La vérification de la mise en œuvre sur le terrain de la politique énoncée par le responsable et de la perception de sa mission. Il s'agira alors d'apprécier dans quelle mesure cette politique est connue, comprise, appliquée et de s'assurer que les responsables ont les moyens de sa mise en application ;
- L'examen du respect, dans le cas d'une multinationale, du processus formalisé d'élaboration de la stratégie globale du groupe.

Ainsi, la conception de l'audit de management consiste pour l'auditeur à s'assurer, non plus seulement de la cohérence d'une politique opérationnelle avec la stratégie mais aussi que cette

¹ Enrgwk, « Utility Companies: Management Audit on Utility », Energy Weekly News, University of Toronto, 2011, p 155.

² Renard, J, op.cit, 2007, p 29.

³ Enrgwk, op.cit, p 155.

politique est connue, comprise, et appliquée. L'audit de management peut même aller jusqu'à réaliser l'audit du processus d'élaboration de la stratégie dans les grands groupes internationaux. Ceci étant fait, l'auditeur aura à jouer pleinement son rôle d'appréciateur du contrôle interne.

Après l'audit de management, on parle à présent de l'audit de stratégie qui est 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 globale¹. Son but est d'une part, d'identifier les risques associés à la politique générale, aux objectifs et aux grandes orientations stratégiques définies par l'entreprise et, d'autre part, d'évaluer la conformité entre les exigences du référentiel et ce qui est fait dans le but d'apprécier l'efficacité et l'efficience et la performance des réalisations². De ce fait, l'auditeur de stratégie ne pourrait en aucun cas apprécier les politiques et stratégies. Son rôle se restreint à signaler les incohérences.

L'audit de stratégie, qui reste toutefois un audit peu pratiqué, est un audit de haut niveau, nécessitant des connaissances approfondies. Les avancées pressenties sur l'audit du gouvernement d'entreprise prennent place dans ce contexte.

3-Selon le domaine d'intervention de l'auditeur :

Traditionnellement on distingue deux grands domaines d'audit: l'audit financier et l'audit opérationnel.

3.1 Audit financier :

L'audit financier est le domaine dans lequel le terme d'audit a été utilisé à l'origine.

Selon l'Association Technique d'Harmonisation (ATH) créée en 1968 au Etats-Unis, avec pour préoccupation de développer une communauté de normes applicables aux cabinets d'audit et de conseil³: « L'audit financier est une démarche entreprise par un professionnel indépendant dans le but d'émettre une opinion motivée sur la qualité de l'information financière publiée».

L'audit financier est un examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels conformément à un référentiel comptable identifié⁴.

La mission d'audit financier a pour but d'assurer la fiabilité des informations financières et la protection des actifs matériels, humains et financiers. Elle correspond :

¹ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 32.

² Feujo. I, « Guide des audits : Quelles synergies gagnantes pour l'entreprise », Edition Afnor, Saint-Denis, 2005, p 81.

³ Bethous . R, Kremper. F, Poisson. M, « L'audit dans le secteur public », Edition CLET (Centre de librairie et d'Édition Techniques), Paris, 1986, p 137.

⁴ Herrbach. O, op.cit, p 03.



- Soit à une mission exercée par un auditeur interne dans le cadre de la fonction finance (il ne s'agit nullement ici, d'une mission de certification des comptes) ;
- Soit à une mission exercée par un auditeur externe légal, comme celle du commissaire aux comptes, visant à certifier la régularité, la sincérité, l'image fidèle des états financiers¹. En général, l'audit externe légal est une activité obligatoire orientée vers l'environnement de l'entreprise. Ses modalités d'intervention, sa finalité et sa périodicité sont déterminées par des critères légaux et réglementaires² ;
- Soit une mission contractuelle confiée à un professionnel comptable disposant parfois d'un monopole comme un expert -comptable et portant, selon la terminologie française, sur la révision comptable³ .

3.2 Audit opérationnel :

L'audit opérationnel est défini par l'Association Technique d'Harmonisation (ATH) comme « l'examen professionnel des informations relatives à la gestion de chaque fonction d'une entité quelconque en vue d'exprimer sur ces informations une opinion responsable et indépendante, par référence aux critères de particulier en vue de la prise de décision »⁴. De ce fait, l'audit opérationnel s'applique à toutes actions, sans privilégier leur incidence sur la tenue et la présentation des comptes. Il évalue non seulement la conformité avec des politiques, mais évalue l'adéquation des politiques elles-mêmes⁵.

Son objet consiste à juger la manière dont les objectifs sont fixés et atteints ainsi que les risques qui pèsent éventuellement sur la capacité de l'entreprise ou d'une entité à définir des objectifs pertinents et à les atteindre, à apprécier leur opportunité⁶.

Il vise à vérifier que l'organisation a établi des systèmes d'information et de gestion ainsi que les méthodes de direction garantissant l'optimisation de l'emploi des ressources.

En effet, l'audit opérationnel est en général effectué pour aider la direction à maîtriser ses opérations et à augmenter la performance de l'entreprise. Concrètement parlant, l'audit opérationnel s'intéressera à l'organisation de l'entreprise ou à sa gestion, ou aux deux à la fois⁷. D'une part, l'audit d'organisation a pour objet d'évaluer les structures, les procédures et les systèmes

¹ Bécour. J.C, Bouquin. H, op.cit, p13.

² Herrbach. O , op.cit, p 19.

³ Idem

⁴ Benyahoun Sadafi. M. A ,op.cit, p 19.

⁵ Reeve. J, « An operational audit o Payroll », United States, 1984, p 57.

⁶ Bécour. J. C, Bouquin. H, op.cit, p13.

⁷ Poisson. M, op.cit, p 373.

d'information de l'entité. Il couvre notamment l'examen de l'organisation des services, de la définition des directions et de leurs attributions, du système de contrôle interne, des procédures de travail, des relations entre l'entité et des « satellites » ou des organismes extérieurs,D'autre part, l'audit de gestion peut être défini comme étant l'appréciation des performances de l'entité. Il s'agit aussi d'évaluer les méthodes et instruments de gestion utilisés et de porter un jugement sur leurs conditions d'utilisation.

Conclusion :

Plusieurs courants théoriques ont expliqué les raisons de la création de la fonction d'audit interne, parmi lesquels, la théorie des coûts de transaction, selon laquelle, la fonction d'audit interne est susceptible de réduire les coûts de transaction. Selon la théorie de l'agence et de la gouvernance de l'entreprise, la fonction d'audit interne permet de réduire l'asymétrie d'information (déséquilibre informationnel) pouvant exister entre l'agent (le dirigeant) et le principal (actionnaire).

Il est souligné que l'audit interne est passé du simple contrôle comptable à un auditeur consultant qui répond aux attentes de la Direction Générale et le conseil d'administration sur les risques majeurs de l'entreprise. IL permet également d'éclairer les divers responsables concernés et les persuader de lancer les actions de progrès.

L'audit interne joue un rôle déterminant en évaluant le management des risques, de contrôle et de gouvernance d'entreprise. Il a pour objectif : l'assistance et le conseil au management, promouvoir la culture de contrôle, l'accompagnement de changement, la prévention de toute difficulté pouvant menacer l'entreprise sans perdre de vue qu'il est un révélateur d'amélioration. Ainsi, l'audit interne est un levier de développement et de progrès pour l'entreprise.

Les objectifs, les pouvoirs et la responsabilité de la fonction d'audit interne doivent être définis par un document officiel qui est « la charte d'audit interne ». Il est à noter également que les auditeurs internes doivent respecter le code de déontologie de la profession qui établit des normes élevées en matière d'intégrité, d'indépendance, d'objectivité et de la compétence.

Pour arriver à une bonne pratique de l'audit interne, il faudrait nécessairement une fonction d'audit interne organisée. La prochaine étape de notre réflexion sera donc d'aborder l'organisation et le positionnement de la fonction d'audit interne.

CHAPITRE 02

L'ORGANISATION ET LE POSITIONNEMENT DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE

Le rattachement hiérarchique de la fonction d'audit interne dans l'entreprise a connu une évolution successive liée aux préoccupations principales des missions d'audits interne. Au début, la fonction était rattachée au chef comptable, et par la suite à la direction financière. De nos jours la fonction d'audit interne tend de plus en plus à se rattacher à l'instance hiérarchiquement la plus élevée dans l'entreprise pour assurer pleinement son rôle de conseil au management (section 01).

Etant donné que les bonnes pratiques et normes internationales définies par les organismes professionnels préconisent le rattachement de l'audit interne à un comité d'audit, nous avons mis l'accent sur ses principaux apports (section 02).

Par ailleurs, l'efficacité de la fonction d'audit interne est conditionnée par la structure organisationnelle de la fonction d'audit interne de sorte qu'elle peu être centralisée ou décentralisée ou les deux à la fois, c'est-à-dire une structure hybride et ce en fonction de la dimension de l'entreprise (section 03).

Vu qu'il existe des confusions entre la fonction d'audit interne et les fonctions proches qui jouxtent la fonction d'audit interne, il est nécessaire de mettre en évidence les différences et les complémentarités entre la fonction d'audit interne et les fonctions voisines (section 04).

Section 01 : Le rattachement de la fonction d'audit interne

Le rattachement de la fonction d'audit interne au plus haut niveau hiérarchique de l'entreprise est la règle générale pour assurer, d'une part, son indépendance et son autonomie à l'égard de la fonction auditée, et d'autre part, d'avoir une liberté de son opinion.

E. BARBIER affirme que « Le rattachement de la fonction d'audit interne peut paraître un facteur déterminant pour le succès de sa mission. Il est logique et souhaitable d'apporter à l'audit tout le poids que peut lui conférer un rattachement au niveau hiérarchique le plus élevé : président ou directeur général. Cela contribue à assurer son indépendance vis-à-vis des autres directions en même temps que son interdépendance avec elles, cela confirmera son caractère pluridisciplinaire et cela donnera du poids à ses recommandations¹».

Par ailleurs, l'indépendance de l'audit interne est prévue par la norme d'audit n°1110 qui stipule que le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique permettant aux auditeurs internes d'exercer leurs responsabilités².

¹ Barbier. E, « L'audit interne permanence et actualité », Edition d'organisation, France, 1996, p 53.

² IIA, « Normes internationales pour la pratique professionnelles de l'audit interne », Florida 32701-4201, USA, 2004.

Selon la norme n°1110. A1¹: l'audit interne ne doit subir aucune ingérence lors de la définition de son champ d'interventions, de la réalisation du travail et de la communication des résultats.

La fonction d'audit interne ne saurait être conforme à cette norme que si elle est rattachée à la direction générale ou une direction opérationnelle ou bien le conseil d'administration ou le comité d'audit.

1. Le rattachement du service d'audit interne à la direction générale :

Ce type de rattachement permet d'avoir une proximité relationnelle entre la fonction d'audit interne et la direction générale, ce qui va faciliter la tâche principale de l'audit interne d'apporter une assistance au management, dialoguer avec la direction générale et tous les échelons hiérarchiques. De plus, il a été constaté que les attentes de la haute direction ont une influence significative sur l'audit interne et que l'audit interne, en général, est en mesure de répondre à la plupart de ses attentes.

L'inconvénient de ce rattachement réside dans le fait qu'il peut y avoir une collusion entre l'audit interne et la direction générale au détriment de l'intérêt des actionnaires.

2. Le rattachement à une direction opérationnelle

Ce type de rattachement est le moins intéressant par rapport aux deux rattachements précédents, il s'agit de placer le service d'audit interne sous l'autorité d'une direction opérationnelle généralement la direction administrative et financière. Il est à noter que la ligne hiérarchique fonctionnelle pour l'audit interne est la source ultime de son indépendance et son autorité².

Il est important de noter également qu'un tel rattachement menace l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne même si la charte spécifie que l'audit interne intervient dans tous les domaines. Par contre, ce rattachement présente un avantage d'un meilleur suivi technique de la direction opérationnelle à laquelle est rattaché l'audit interne.

3. Le rattachement au conseil d'administration ou au comité d'audit :

Le service ou la direction de l'audit interne peut être hiérarchiquement rattaché au conseil d'administration ou au comité d'audit. Ce comité est relié au conseil dont il a une mission de coordination et contrôle au dessus de la structure de l'audit interne constitué en son sein. Ce type de

¹ Idem.

² Sarens. G, De Beelde. I, "The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions" International journal of auditing, 21 march 2007

rattachement permet de réduire l'asymétrie d'information pouvant exister entre l'agent (dirigeant) et le principal (l'actionnaire) tout en assurant le conseil d'administration que les informations émanant de la direction générale sont fiables.

En outre, dans certains cas, l'auditeur interne se sent inhibé d'être franc sur les faiblesses significatives de la direction générale¹, cela souligne l'importance de ce rattachement du fait qu'il ouvre des lignes de communication directes entre les auditeurs internes et le conseil d'administration ou le comité d'audit afin d'aborder avec liberté les risques significatifs pouvant entraver l'atteinte des objectifs. En effet, ce rattachement est le meilleur moyen pour garantir l'indépendance de la fonction d'audit interne par rapport au management de l'organisation.

Remarque :

Le rattachement au conseil d'administration ou au comité d'audit n'exclut pas que l'audit interne dialogue avec la direction générale et les échelons hiérarchiques.

Section 02 : Le comité d'audit

Le comité d'audit est un organe de contrôle qui participe par ses conseils et recommandations à la supervision du contrôle interne. A cet effet, il nous semble primordial de mettre l'accent sur le comité d'audit.

1- La création du comité d'audit

L'idée de création d'un comité d'audit est apparue aux Etats-Unis suite aux scandales financiers de McKesson et Robbins (1938) qui ont conduit chacun de la Bourse New York (NYSE) et Securities and Exchange Commission (SEC) à recommander la nécessité de la mise en place d'un comité d'audit composé des administrateurs externes (non exécutifs)- c'est-à-dire qui ne sont pas membres de la direction²- qui ont pour mission de désigner l'auditeur externe et de fixer sa rémunération dans une tentative d'accroître son indépendance à exprimer une opinion sur les états financiers émis par les sociétés. Et en 1967, l'Américain Institute of Certification Public Accountants (AICPA) recommande toutes les sociétés publiques de mettre en place un comité d'audit qui comprend parmi ses responsabilités la nécessité de résoudre les problèmes qui peuvent surgir entre l'auditeur externe et la direction de l'entreprise en matière de la comptabilité et la méthode de

¹ Vinten. G, « Audit independence in the UK the state of the art », Managerial Auditing Journal, MCB University Press, 1999, p 412.

² Compennolle. T, « Les Tribulations du comité d'audit des Etats-Unis jusqu'à la France », Ater, Université Paris Dauphine – DRM, 21 mars 2010.p 03.

divulgarisation de l'information comptable, sans perdre de vue que le comité d'audit représente le canal de communication entre l'auditeur externe et le conseil d'administration¹.

En 1972, le concept de comité d'audit a reçu beaucoup d'attention lorsque le SEC a émis des recommandations pour la mise en place d'un comité d'audit dont sa composition est limitée aux seuls membres non exécutifs du conseil d'administration.

Néanmoins, en 1976, le congrès américain étudie la possibilité d'instaurer l'obligation de mettre en place un comité d'audit uniquement composé d'administrateurs externes, éventualité qui restera sans suite².

En 1987, Treadway Commission a publié un rapport qui souligne la nécessité d'instituer un comité d'audit dans les sociétés cotées à la bourse américaine et qu'il soit constitué par des administrateurs externes (non exécutifs). Le but de ce rapport est d'émettre des recommandations susceptibles de faire diminuer l'occurrence des fraudes comptables dans les sociétés.

Le comité Blue Ribbon Committee (BRC) qui a été formé en 1999 a publié une série de recommandations visant l'amélioration de l'efficacité des comités d'audit et à entériner l'idée qu'on attend des comités d'audit un certain niveau d'efficacité. Le but du BRC semble bien de convaincre le grand public de l'efficacité du comité d'audit.

Récemment en 2002, la loi Sarbanes-Oxley Act a été promulguée suite à l'effondrement financier de certaines grandes sociétés, à titre d'exemple, Enron et qui formalise et impose dans la section 301 et 407 la présence d'un comité d'audit en précisant ses missions, ses moyens et sa composition³. La section 301 de cette loi précise que⁴ : chaque membre du comité d'audit (d'une entreprise faisant appel public à l'épargne) doit être indépendant. A cet effet, un administrateur ne doit pas accepter d'indemnités de conseil ou de toute autre nature (en dehors des jetons de présence) ; et ne doit pas être affilié à l'entité ou à une de ses filiales.

Ces comités d'audit ont été créés afin d'éviter des éventuels effondrements financiers des sociétés en assurant le suivi du processus d'élaboration de l'information financière et en renforçant l'indépendance des auditeurs internes et externes.

En 2003, le « Smith Report » a été publié précisant que chaque comité d'audit doit établir un rapport annuel comportant ses responsabilités effectuées au cours de l'année.

¹ محمد مصطفى سليمان، "حكومة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، دار نشر الثقافة الإسكندرية، 2006، ص 139.

² Compernelle. T, op.cit, p 04.

³ Pigé. B, « Gouvernance, contrôle et audit des Organisations », Edition Economica, Paris ; 2008, p 153.

⁴ Pigé. B, « Audit et contrôle interne », 3 ème Edition EMS, Paris, 2009, p 57.

Au fil du temps les pays d'Europe, y compris la France se sont rapprochés des canons anglo-saxons (puisque les auteurs prennent comme point de référence les recommandations britanniques qui sont elles-mêmes inspirées des canons américains) sur la nécessité de la mise en place d'un comité d'audit au sein des entreprises. Particulièrement en France, les dispositions en matière de contrôle interne sont régies par les deux rapports Viénot de juillet 1995 et juillet 1999¹.

Dans le premier rapport Viénot, Marc Viénot, président de la société Générale, publie un rapport devenu la référence française. Il conseille des évolutions raisonnables² : création de comité permanent, dont un comité d'audit, nominations d'administrateurs indépendants, rédaction d'un code de déontologie. Les comités d'audit nouvellement créés sont encore et de fait essentiellement des comités des comptes. Le second rapport Viénot comporte trente cinq préconisations portant notamment sur la précision et l'élargissement des attributions des comités spécialisés³.

In fine, en vertu de la huitième directive de l'UE, les comités d'audit, dont les fonctions sont précisément définies, sont rendus obligatoires en France dans les sociétés cotées depuis 2008⁴. L'article 39-2 de cette directive précise les missions relevant du comité d'audit⁵ :

- suivre le processus d'élaboration de l'information financière ;
- contrôler l'efficacité des systèmes de contrôle interne, de l'audit interne et de la gestion des risques de la société ;
- superviser le contrôle légal des comptes annuels et de comptes consolidés ;
- examiner et suivre l'indépendance du contrôleur légal ou du cabinet d'audit ;
- procéder à une sélection préalable du contrôleur légal ou du cabinet d'audit dont la désignation est proposée.

2- La notion du comité d'audit :

Jusqu'à présent, il n'existe pas une définition universelle du comité d'audit en raison de la diversité des responsabilités de chaque société mais on peut le définir selon les auteurs comme suit:

Le comité d'audit est un groupe de travail issu de l'organe de contrôle d'une société (le conseil d'administration ou le conseil de surveillance) chargé de surveiller la gestion confiée au

¹ Chouchene. I , « The Determinants of the Presence of Independent Directors in French Board Companies "Higher Institute of Management, Sousse, Tunisia, p 144.

² Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 441.

³ Benhayoun Safdi. M. A, op.cit, p 23.

⁴ Compernelle. T, « Les tribulations du comité d'audit des Etats-Unis jusqu'à la France », Université Paris Dauphine, Paris, 21 Mars 2010.

⁵ Bertin. E, Godowski. C, « Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance de l'entreprise : une étude exploratoire », Université Montesquieu, Université Toulouse, France, 2010, p 05.

dirigeant (le directeur général ou le directoire). Il est souvent chargé d'analyser les comptes et le dispositif de contrôle arrêtés par le dirigeant¹.

Le comité d'audit est une commission composée de membres non exécutifs du conseil d'administration, il représente un canal de communication entre le conseil d'administration et l'auditeur externe de la société et en même temps il joue un rôle de contrôle sur toutes les opérations de la société².

Le comité d'audit est à la fois une émanation « structurelle » du conseil d'administration ou de surveillance (composé d'administrateurs choisis parmi ceux du conseil) et une émanation « technique » de l'audit³.

Le comité d'audit est une commission qui émane du conseil d'administration, elle est composée de membres non exécutifs du conseil d'administration qui sont expérimentés dans le domaine comptable et l'audit, le comité d'audit est responsable de la supervision des états financiers et l'audit de l'audit externe et interne ainsi que l'audit de la bonne application des règles de gouvernance des sociétés⁴.

A travers les définitions citées ci- dessus, nous pouvons retenir que :

- Le comité d'audit émane du conseil d'administration (sous-partie du conseil administration) ;
- Le comité d'audit est composé de membres non exécutifs du conseil d'administration c'est-à-dire qui ne sont pas membres de la direction ;
- Le comité d'audit est le dernier stade de contrôle des états financiers et de l'audit ; ainsi qu'une ultime appréciation de la gestion des dirigeants.

Les missions principales des comités d'audit s'articulent autour des éléments suivants⁵ :

- Le respect de la doctrine et des options comptables ;
- L'efficacité du contrôle interne ;
- La restitution des travaux au conseil d'administration;

¹ Masselin. J. L, Maders. H. P, op.cit, p 255.

² محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 142

³ Thiery-Dubuisson. S, « L'audit : Repères », Edition La Découverte, Paris, 2004, p10.

⁴ محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 143

⁵ Idem

- La synergie entre les auditeurs (externes et internes) et les administrateurs membres des comités ;

Auxquelles viennent s'ajouter cinq missions connexes : la maîtrise des risques, le choix des auditeurs externes, la régularité des opérations intragroupe, la communication interne et externe et l'optimisation des performances.

Selon les textes européens,¹« Les comités de nomination, de rémunération et d'audit devraient émettre des recommandations visant à préparer les décisions que doit prendre le conseil d'administration ou de surveillance lui-même ; leur principal objet devrait être d'améliorer l'efficacité du conseil d'administration ou de surveillance, en veillant à ce que ses décisions soient mûrement réfléchies, et de l'aider à organiser ses travaux de telle sorte que ses décisions ne soient entachées d'aucun conflit d'intérêts important ».

Quant aux objectifs du comité d'audit, les textes européens énonçaient les règles suivantes ²:

- En ce qui concerne les politiques et procédures internes adoptées par la société, le comité d'audit devrait au moins aider le conseil d'administration ou de surveillance à³:
 - Contrôler l'intégrité de l'information financière donnée par la société, notamment en s'assurant de la pertinence et de la cohérence des normes comptables appliquées par la société et son groupe (y compris des critères de consolidation des comptes des sociétés du groupe) ;
 - Réexaminer, au moins annuellement, les systèmes internes de contrôle et de gestion des risques, pour s'assurer que les principaux risques (y compris les risques liés au respect de la législation et des réglementations en vigueur) sont correctement identifiés, gérés et divulgués ;
 - S'assurer de l'efficacité de la fonction d'audit interne, en particulier en faisant des recommandations concernant la sélection, la nomination, la reconduction et la révocation du responsable du service d'audit interne et le budget de ce service et en vérifiant que la direction tient compte de ses conclusions et recommandations. Lorsque la société ne dispose pas d'une fonction d'audit interne, la nécessité d'en créer une devrait être évaluée au moins annuellement.
- Dans le cas de l'auditeur externe engagé par la société, le comité devrait au moins⁴:

¹ Paupert. O- Lafarge membre du collègue de l'AMF « Rapport sur le comité d'audit », France, 14 juin 2010, P 05.

² Idem

³ Journal officiel de l'Union européenne 25.02.2005, p 11.

⁴ Idem

- Faire des recommandations au conseil d'administration ou de surveillance concernant, d'une part, la sélection, la nomination, la reconduction et la révocation de l'auditeur externe par l'organe compétent en droit national et, d'autre part, les modalités de son embauche ;
- S'assurer de l'indépendance et de l'objectivité de l'auditeur externe, notamment en vérifiant que le cabinet d'audit se conforme aux instructions en vigueur concernant la rotation de ses associés, le niveau des honoraires versés par la société et les autres exigences réglementaires ;
- Contrôler la nature et l'étendue des services autres que d'audit qui ont été fournis, sur la base, notamment, de la déclaration faite par l'auditeur externe de tous les honoraires versés par la société et son groupe au cabinet d'audit et à son réseau, en vue de prévenir tout conflit d'intérêts important. À cet égard, le comité devrait arrêter et appliquer une politique officielle précisant, conformément aux principes et indications figurant dans la recommandation 2002/590/CE de la Commission, quels types de services autres que d'audit sont: exclus et/ou autorisés après examen par le comité, et autorisés d'office, sans consultation du comité ;
- Contrôler l'efficacité du processus d'audit externe et vérifier que la direction tient compte de la lettre de recommandations que lui adresse l'auditeur externe ;
- Enquêter sur les problèmes ayant conduit à la démission de l'auditeur externe et faire des recommandations concernant toute mesure qui s'impose.

Nous soulignerons que les responsabilités du comité d'audit devraient être mentionnées dans une charte d'audit qui définissait également le fonctionnement, le rôle du comité d'audit ainsi que les principes régissant les relations du comité d'audit avec le conseil d'administration, les autres comités émanant du conseil, la direction générale, les auditeurs internes et les auditeurs externes¹.

En fait, il a été constaté que les sociétés ayant des comités d'audit de taille grande et les sociétés ayant des comités d'audit dont les membres possèdent une plus grande expérience financière et comptable ainsi que les sociétés ayant des conseils d'administration plus indépendants², sont davantage susceptibles de remédier rapidement les faiblesses importantes du contrôle interne. Ces résultats donnent à penser que le comité d'audit et le conseil d'administration jouent un rôle important dans le suivi des corrections apportées aux faiblesses du contrôle interne (voir la section 03 du chapitre 02 de la partie 02).

¹ IFA (Institut Français des Administrateurs), « Comité d'audit et auditeurs externes », novembre 2009, p 12.

² Goh, Beng Wee, "Audit committees, boards of directors, and remediation of material weaknesses in internal control", University of Toronto, 2009, p 549.

Section 03 : La structure organisationnelle de la fonction d'audit interne

La fonction d'audit interne est conditionnée par son organisation du fait qu'elle peut être centralisée ou décentralisée¹. Pour cela, l'entreprise doit choisir l'organisation la plus appropriée tant à sa taille qu'à la complexité de son activité.

1- L'organisation centralisée de l'audit interne :

Dans le cadre de cette organisation, la fonction d'audit interne peut être segmentée en fonction du métier ou compétence ou en fonction du domaine ou filiale.

1.1. La segmentation du service d'audit interne par métier ou compétence :

Ce type de segmentation constitue un atout pour la fonction d'audit interne puisqu'il s'agit de répartir les auditeurs internes selon leur professionnalisme, on peut citer des exemples pour illustrer cette segmentation : des auditeurs informatiques, des auditeurs financiers et comptables, des auditeurs qualité, des auditeurs marketing et ventes...

A ce titre, le service d'audit interne est composé généralement d'un responsable de l'audit interne, de plusieurs chefs de mission (ou superviseurs) et d'auditeurs (assistants débutants et confirmés).

1.2. La segmentation du service d'audit interne par domaine ou par filiale :

Ce type de segmentation consiste à répartir les auditeurs en fonction du domaine d'activité ou de l'implantation géographique. Cette organisation est privilégiée par des groupes multinationaux dont les filiales ont des activités différentes.

2 - L'organisation décentralisée de la fonction d'audit interne :

L'audit décentralisé peut être appliqué au niveau des entreprises aussi bien nationales qu'internationales mais avec un service d'audit interne central à la tête des services d'audit décentralisés. L'audit décentralisé est généralement adopté lorsque la taille des filiales, l'importance des activités et la complexité des processus l'exigent.

En fait, les pouvoirs et les responsabilités du service d'audit interne décentralisé sont définis par le service d'audit interne central. D'une façon générale, le service d'audit interne de la filiale a pour objectif de réaliser des missions d'audits opérationnels n'exigeant pas l'intervention des

¹ Kagermann. H, Kinney. W, Kuting. K, Weber. C.P, "A conceptual Basis of Internal Audit", Regulatory and Organizational Framework, 2008, p13.

auditeurs centraux. Il peut s'agir d'audits de régularité/ conformité aux lois et aux règlements, tant internes qu'externes, ou d'audits d'efficacité des procédures mises en place¹.

Les auditeurs internes décentralisés peuvent faire appel aux auditeurs internes centraux afin de bénéficier de leur appui technique.

Le service d'audit interne central dans une organisation décentralisée a un double rôle :

- Un rôle de l'audit dans la mesure où il doit réaliser des missions d'audit transversaux portant sur des thèmes spécifiques comme le désinvestissement, le changement dans l'organisation ou des procédures² ;
- Un rôle de management global de l'audit dans la mesure où il doit planifier les travaux de l'audit décentralisé, les organiser, les coordonner et enfin les contrôler.

Il y'a lieu de noter que le service d'audit interne central a quatre missions à remplir³:

- Une mission de définition des normes ;
- Une mission de la politique et des moyens de la formation professionnelle ;
- Une mission d'Audit de l'audit ;
- Une mission de réalisation des missions spécifiques.

2.1. Première mission : définition des normes

Le service central de l'audit interne est chargé de définir les normes de travail auxquelles chaque auditeur doit adhérer afin de converger les rôles des auditeurs vers un objectif commun.

On peut illustrer la définition des normes à travers des exemples : la méthodologie, le plan d'audit, la structure des rapports, les valeurs d'éthique, etc. Ces normes sont inscrites dans la charte de l'audit et dans le manuel de l'audit.

2.2. Seconde mission : définition de la politique et des moyens de la formation professionnelle

Le service d'audit central veille à ce que le niveau des auditeurs soit homogène pour qu'il n'y ait pas de divergence entre les niveaux des groupes. Pour cela, le service central de l'audit définit les moyens nécessaires à la formation professionnelle et la politique en matière de la formation professionnelle (séminaires recommandés, cycle de formation, etc.).

¹ Bertin. E, op.cit, p 31.

² Idem

³ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 374.

Etant donné que la norme professionnelle de l'audit interne 1210 stipule que¹ les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles, ainsi que l'auditeur interne doit posséder ou acquérir collectivement les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités, il est évident que la seconde mission s'inspire de cette norme 1210.

2.3. La troisième mission : Audit de l'audit

Les services d'audit interne décentralisé doivent faire l'objet de l'audit par le service d'audit interne central pour s'assurer que le système de contrôle interne au niveau des services d'audit interne décentralisé est efficace et efficient . En outre, l'audit de l'audit permet de s'assurer que les deux missions précédentes (définition des normes et la définition de la politique et les moyens de formation professionnelle) sont respectées afin d'assurer un cadre de travail cohérent, efficace, et répondant aux consignes et soucis de la direction générale du groupe, ainsi qu'une politique de coordination.

La mission de l'audit de l'audit débouche sur l'élaboration d'un rapport d'audit destiné au service d'audit décentralisé et comportant des recommandations susceptibles de renforcer l'efficacité du service d'audit décentralisé.

Dans le but de créer des canaux de communication, les auditeurs pourraient utiliser l'intranet de l'entreprise pour examiner des questions spécifiques avec les autres auditeurs². C'est une excellente façon d'acquérir et de partager l'expertise car l'intranet permet d'envoyer et recevoir des informations, y compris des fichiers de données de succursales, ce qui permet ainsi de conduire des examens sur place.

2.4. Quatrième mission : Réalisation des missions spécifiques (ad hoc) :

A coté des missions précédentes, le service d'audit interne central réalise des missions spécifiques ou ad hoc qui conviennent à des situations spécifiques, à des problèmes particuliers et qui n'entrent pas dans le cadre des politiques et des procédures routinières telle que le désinvestissement, le changement des procédures, des missions à caractère très confidentiel,..etc

¹ IIA, « Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne », 2004,p 05.

² Coderre. D, « Internal audit: efficiency through automation », Edition Wiley, United States, 2009, p 60.

Remarque :

Certaines entreprises mettent en place un département hybride de l'audit interne, c'est-à-dire simultanément centralisé et décentralisé, à titre d'exemple : l'entreprise SAP (c'est une entreprise allemande qui conçoit et vend des logiciels,) ayant centralisé la direction et parallèlement l'a décentralisé par région, c'est-à-dire avec des équipes en Allemagne, Etats-Unis, Singapour et Japon¹.

Section 04 : La différence et la complémentarité entre 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.

1- L'audit interne et l'audit externe 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.

Les définitions de l'audit interne et d'audit externe financier universellement admises, nous ont permis de ressortir les différences et la complémentarité entre les deux activités.

1.1 Les principales différences se situent dans les aspects suivants :

1.1.1 Quant au statut :

L'auditeur interne est un salarié de l'entreprise, alors que l'auditeur externe est un prestataire externe juridiquement indépendant (commissaire aux comptes ou un auditeur contractuel).

Le statut de l'auditeur interne est défini dans le cadre d'une charte d'audit approuvée 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.²

¹ Kagerman. H , Kinney.W ,Kuting. K , Weber. C.P, op.cit, p 13.

² IFACI, « L'audit interne vers une collaboration renforcée avec ses prestataires externes », septembre 1998, p 06.

1.1.2 Quant aux bénéficiaires de l'audit :

L'auditeur interne travaille pour le compte de son entreprise afin d'assurer son amélioration continue, alors que l'auditeur externe financier est au service de tous qui en ont besoin de la certification des comptes, résultats et états financiers que ce soit les actionnaires, les clients, les fournisseurs, les banquiers, ... Autrement dit, l'auditeur externe est au service des commanditaires.

1.1.3 Quant aux 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.

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 interne¹.

1.1.4 Quant au 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 Quant à la prévention de la fraude :

L'auditeur interne est directement concerné par la prévention de la fraude, à la différence de l'auditeur externe qui n'est directement concerné par le contrôle de la fraude que lorsque celle-ci est susceptible d'avoir des répercussions significatives sur les états financiers et le résultat². Mais lorsqu'il s'agit d'une fraude touchant par exemple la confidentialité de l'entreprise, ceci relève d'une mission de l'auditeur interne.

1.1.6 Quant à l'indépendance :

La mission de l'auditeur externe est exercée par des cabinets indépendants de l'entreprise. Ainsi, sa neutralité lui permet d'exercer sa mission avec objectivité.

¹ Renard, J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 59.

² IIA, « Internal Audit and control of the fraud», United State of Américain, 2011, p 14.

Par contre, l'indépendance de l'auditeur interne est garantie par un rattachement au plus haut niveau de la hiérarchie. Ce qui fait que l'auditeur interne est intrinsèquement indépendant.

1.1.7 Quant à 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 comptes¹.

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.

Il y'a lieu de souligner un point important qu'il convient de ne pas éluder c'est que l'auditeur externe entretient des relations avec les mêmes interlocuteurs, alors que l'auditeur interne change constamment les interlocuteurs, ce qui lui constitue un atout (connaître l'ensemble du personnel de l'entreprise).

1.1.8 Quant à la méthode :

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 :

La complémentarité entre l'auditeur interne et l'auditeur externe réside dans le fait que le premier a une meilleure connaissance de son entreprise (son organisation, sa culture, ses méthodes, ses habitudes, le « dit » et le « non-dit »). Alors que le second connaît mieux l'environnement de l'entreprise et dispose des informations sur d'autres entreprises de même nature et de même activité qui lui permettent de faire la comparaison entre elles (apport de benchmarking).

¹ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 60

En fait, une fonction d'audit interne performante permettrait à l'auditeur externe de réduire l'étendue de sa mission¹.

Il faut souligner également que l'auditeur interne et l'auditeur externe ont des similitudes, parmi lesquelles on cite :

- L'interdiction de toute immixtion dans la gestion ;
- L'utilisation des outils identiques.

Il est à noter que la coordination entre l'audit interne et l'audit externe est affirmée par la norme 2050 qui stipule que: « afin d'assurer une couverture adéquate et d'éviter les doubles emplois, 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 conseil²».

2- L'audit interne et le consultant externe :

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. On peut citer à titre d'exemple : les experts métiers et les consultants rattachés aux cabinets d'audit externe, etc.

Par rapport à la fonction et aux missions de l'audit interne les missions de consultant présentent quatre spécificités originales³:

- 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 ;

¹ Hoa. S, Hutchinson.M, « Internal audit department characteristics/activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms », The Hong Kong Polytechnic University, Hung Hom, Kowloon, Brisbane, Australia, 2010, p122.

² IFACI, « Introduction des normes », CRIPP, Altamonte Springs, Florida 32701-4201 USA, janvier 2011, p 15.

³ Jaques Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 68

- 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:

L'inspection diffère de l'audit interne par les aspects suivants :

- Elle peut intervenir spontanément sous sa propre initiative et sans pour autant attendre un ordre de mission ;
- Elle effectue des investigations approfondies et contrôles très exhaustifs plutôt que de simples tests aléatoires ¹;
- Elle privilégie le contrôle et donc l'indépendance des contrôleurs, par contre l'auditeur interne privilégie le conseil et donc la coopération avec les audités² ;
- L'inspection a la possibilité de sanctionner les personnes ayant commis des dysfonctionnements. A contrario, l'auditeur interne est tenu d'évaluer le fonctionnement du contrôle interne sans pour autant contrôler les personnes.

On voit bien à quel point les deux fonctions sont complémentaires, compte tenu que les informations fournies par les inspecteurs peuvent beaucoup servir les auditeurs internes.

Il convient de préciser qu'en cas d'absence de la fonction « inspection », cette dernière pourra être assumée par la hiérarchie.

¹ Jurchescu. M.D , Frumusanu. N.M.L, « Internal audit comparative analysis-management control concept » ,Annals of the University of Petroșani, Economics,2010 , p 135.

² Schick. P, op.cit, p 54

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

Il s'avère utile de définir dans un premier temps, le contrôle de gestion avant de mettre en évidence les différences et les ressemblances entre l'audit interne et le contrôle de gestion.

Pour Anthony (1965), « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs¹ ». Cette définition met en relief que le contrôle de gestion et l'audit interne ont un objectif commun : apprécier les éléments emblématiques du SCI qui sont l'efficacité et l'efficience.

H. Bouquin propose la définition suivante : « Le contrôle de gestion est formé des processus et des systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérents, notamment grâce au contrôle d'exécution »².

« Le contrôle de gestion (management control) est le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que l'entreprise met en œuvre des stratégies de manière efficace et efficiente. Il fournit au sommet stratégique de l'entreprise toutes les informations utiles pour apprécier le niveau de maîtrise des activités par rapport aux finalités, l'exécution des missions, le déploiement de la stratégie et l'atteinte des objectifs opérationnels de l'organisation »³.

Selon Simons (1995), « Le management control recouvre les processus et procédures formels fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation⁴ ».

Dans un second temps, il est possible d'enrichir les définitions par les aspects suivants :

- Le contrôle de gestion est l'architecte du système d'information (concevoir le système d'information et le faire fonctionner) ;
- Le contrôle de gestion doit permettre de gérer au mieux les décisions et les actions de moyen terme, en général un an ;
- Le contrôle de gestion est aussi l'interface entre la stratégie et les actions de routine et doit assurer la cohérence entre les deux ;

¹ Anthony 1965, cité dans : Julien BATAAC et David CARASSUS « De l'existence d'un contrôle apprenant dans les organisations publiques : le cas d'une municipalité de taille moyenne », Rencontres internationales Démocratie et Management local, Québec, 20-23 Mai, 2003, p5.

² Alazard. C, Separi. S « Contrôle de gestion : Manuel d'applications », Edition Dunod, Paris, 2001, p 19.

³ Keiser. A.M, « Contrôle de gestion-Collection Gestion, Edition ESKA, Paris, 2000.

⁴ Simons (1995), cité dans : Julien BATAAC et David CARASSUS, op cit P8.

- En tant que processus du contrôle il est possible de préciser, pour les trois étapes, les tâches du contrôle de gestion ¹:
 - La finalisation du contrôle de gestion consiste à planifier des actions (planification budgétaire) et à établir les rôles des acteurs ;
 - Le pilotage dans le contrôle de gestion consiste à déclencher les actions correctives en fonction des écarts, des tableaux de bord mis en place ;
 - L'évaluation dans le contrôle de gestion correspond à la mesure des résultats et de la performance des actions.

Là encore, nous pouvons recenser un certain nombre de différences, de ressemblances et de complémentarités entre l'audit interne et le contrôle de gestion.

4.1 Les ressemblances entre l'audit interne et le contrôle de gestion²:

- L'une et l'autre fonction s'intéressent à toutes les activités de l'entreprise et ont donc un caractère universel ;
- Comme l'auditeur interne, le contrôleur de gestion n'est pas un opérationnel : il attire l'attention, recommande, propose mais n'a pas de pouvoir opérationnel ;
- Les deux fonctions sont relativement récentes et encore en pleine période d'évolution d'où la multiplication des interrogations et des incertitudes ;
- L'une et l'autre bénéficient généralement d'un rattachement hiérarchique préservant leur indépendance et leur autonomie, c'est-à-dire au plus haut niveau de l'entreprise ;

Nous pouvons ajouter que ces deux fonctions ont pour but de mesurer les performances réalisées par rapport aux objectifs fixés préalablement.

Mais il existe également des différences importantes qui nous permettent de les distinguer.

¹ Alazard. C, Sabine Separi. S, op.cit, p 19

² Renard. J, op.cit, p 73

4.2 Les différences entre l'audit interne et le contrôle de gestion:

4.2.1 Différence quant aux objectifs :

L'auditeur interne vise à mieux maîtriser les activités de l'entreprise par une évaluation du système de contrôle interne à travers tous ses composants.

Le contrôle de gestion, quant à lui, va plus s'intéresser à l'information qu'aux systèmes et procédures. Le contrôleur de gestion planifie et suit à cet effet les opérations et leurs résultats. En l'occurrence, le contrôleur de gestion analyse le budget du service d'audit interne.

Dans la mesure où l'auditeur interne audite toutes les fonctions, il a la possibilité d'auditer la fonction du contrôle de gestion afin d'aider le contrôleur de gestion à réaliser ses tâches avec efficacité et efficience.

4.2.2 Différence quant à la périodicité :

La mission de l'audit interne répond à la demande du commanditaire. La durée de celle-ci est tributaire de la gravité du risque.

A la différence de l'audit interne, le contrôle de gestion travaille en permanence dans l'entreprise.

2.2.3 Différence quant aux outils de travail :

Les outils utilisés par le contrôleur de gestion sont totalement différents à ceux de l'auditeur interne, on peut les citer pour faire preuve :

- Les outils du calcul des coûts ¹ : ces outils regroupent les coûts et la comptabilité analytique; le seuil de rentabilité ; les coûts partiels (variables ou directs); le cout marginal ; l'imputation rationnelle des charges fixes ; le calcul des coûts par la comptabilité par activités (ABC) ;
- Les outils de la gestion budgétaire ²: ces outils regroupent la planification et la gestion budgétaire ; centres de responsabilité et cessions internes ; contrôle budgétaire du résultat et de l'activité commerciale; contrôle budgétaire de l'activité productive (méthodes des coûts préétablis) ; la gestion budgétaire des ventes ; la gestion budgétaire de la production ; la gestion budgétaire des approvisionnements ; la gestion budgétaire des investissements ; le budget général et les états financiers prévisionnels ; prévision et maîtrise de la masse salariale ;

¹ Alazard. C, Sépari. S, « Contrôle de gestion : Manuel et application », 5^{ème} Edition Dunod , Paris, 2001,p 111.

² Alazard. C, Sépari. S, op.cit, p 269.

- De nouveaux indicateurs pour piloter la performance ¹: des essais de dynamisation des budgets, le surplus de productivité globale, la gestion de la qualité totale, les tableaux de bord, le pilotage permanent de l'organisation : management par activité et méthode des coûts cibles.

On perçoit nettement la différence entre les outils des deux fonctions, les outils d'audit interne seront abordés au chapitre trois de la première partie de notre thèse.

4.3 Les complémentarités :

Le contrôle de gestion s'intéresse beaucoup plus à l'information fiable qui fait l'objet d'un système de contrôle interne efficace. Ce dernier est soumis à l'évaluation d'un audit interne afin d'assurer son efficacité et par voie de conséquence, on peut dire que l'audit interne apporte au contrôle de gestion la garantie sur la fiabilité des informations pour lui permettre d'exercer ses activités. De même, le contrôle de gestion peut servir l'audit interne par des informations qui déterminent les risques.

En effet, on conclue qu'il y'a une interaction positive entre le contrôle de gestion et l'audit interne et cela va permettre de renforcer les deux activités. Ainsi, les deux fonctions s'épaulent mutuellement.

5- L'audit interne et l'audit qualité :

Avant d'aborder la différence entre l'audit interne et l'audit qualité, il s'avère utile de mettre en lumière la définition de l'audit qualité qui est un outil indispensable pour faire vivre la qualité au sein des entreprises.

En 2002, la norme ISO 19011 a défini l'audit qualité comme suit² : « processus systématique, indépendant et documenté permettant d'obtenir des preuves et de les évaluer de manière objective, pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont satisfaits ».

Cette définition de l'audit est complétée par celles des termes principaux suivants³ :

- Critères d'audit : ensemble de politiques, procédures ou expériences déterminées.

Selon la note n°01 : les critères d'audit sont la référence vis-vis de laquelle les preuves d'audit sont comparées.

¹ Idem, p 517.

² Vandeville. P, « Audit qualité-sécurité-environnement », Edition AFNOR, Saint-Denis la Plaine Cedex ; 2003, p 20

³ Idem

Selon la note n°02 : les critères d'audit sont couramment appelés référentiels d'audit.

- Preuves d'audit : enregistrements, énoncés de faits ou autres informations qui se rapportent aux critères d'audit, et sont vérifiables ; les preuves peuvent être qualitatives ou quantitatives.
- Constats d'audit : résultats de l'évaluation des preuves d'audit recueillies par rapport aux critères d'audit.

Il est à préciser que les constats d'audit peuvent indiquer la conformité ou la non-conformité aux critères d'audit ou les opportunités d'amélioration.

L'audit qualité peut revêtir trois formes qui diffèrent en fonction de la nature du commanditaire: l'audit qualité interne, l'audit qualité externe et l'audit de certification ou d'habilitation.

5.1 L'audit qualité interne (audit de première partie):

Cet audit est déclenché à la demande du conseil d'administration ou de la direction générale au profit de l'entreprise, il a pour objet de ¹: contrôler l'application des règles décidées par l'entreprise, évaluation des processus et évaluation du système de management de la qualité. En effet, l'audit qualité interne est un processus d'auto-évaluation.

5.2 L'audit qualité externe (audit de seconde partie) :

Les audits "seconde partie" : ce sont les audits menés par un client chez son fournisseur. Dans ce cas, l'auditeur travaille pour le compte de son entreprise. Son objectif est d'assurer que les dispositions prévues dans le contrat qui les liait étaient respectées².

Son objectif consiste à identifier les risques de non-qualité du fournisseur et de proposer les mesures de nature à garantir un approvisionnement sans problèmes. Comme le précédent, ce type d'audit ne doit porter que sur l'organisation et les moyens relatifs à la qualité des produits ou services fournis, à l'exclusion de toutes considérations concernant l'efficacité du fonctionnement interne.

¹ Mougin. Y « Les nouvelles pratiques de l'audit de management QSEDD », Edition AFNOR, LA Plaine Saint-Denis Cedex, 2008, p 223

² Idem , p 28

5.3 L'audit de certification (audit de tierce partie) :

A la suite de l'apparition des normes ISO et de management qualité, l'audit qualité est devenu « tierce partie », mené par un organisme indépendant et qui représente un gage d'objectivité par son indépendance. Cet audit est aujourd'hui appelé l'audit de certification.

A partir des définitions de l'audit qualité, nous pouvons faire ressortir la différence entre l'audit interne et l'audit qualité qui réside dans le fait que la mission de l'audit interne est plus large que celle de l'audit qualité car elle ne se borne pas aux tests de conformité à des référentiels, mais elle vise également à donner une assurance sur le degré de maîtrise des processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance d'entreprise¹.

6- L'audit interne et le Risk management (la gestion des risques) :

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 « 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'entité² ».

Selon le COSO, la gestion des risques d'entreprise n'est pas une fin en soi, mais représente plutôt la mise en œuvre de moyens importants. Elle est exécutée en relation avec le gouvernement d'entreprise par la fourniture d'informations au conseil d'administration sur les risques les plus significatifs et sur la manière dont ces risques sont maîtrisés. Elle entre aussi en relation avec la direction exécutive par la fourniture des mesures relatives aux risques et aux ajustements. Enfin elle est en relation avec le contrôle interne de l'entité qui fait partie intégrante de la gestion des risques d'entreprise³.

Il convient d'ajouter que la responsabilité de l'établissement et du fonctionnement du cadre de la gestion des risques revient à la direction pour le compte du conseil d'administration⁴.

¹ Voir le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise dans la section 05 du chapitre 03 de la partie 02.

² Mohamed Hamzaoui , « Audit : gestion des risques d'entreprise et contrôle interne normes ASA 200, 315, 330 et 500 », Edition Village Mondial, France , 2005, p 79

³ Idem

⁴ IIA, " The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management", USA, 2004, p 06.

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 ¹ :

- La sécurité des personnes : clients ou usagers (par exemple dans l'aviation civile), personnel (par exemple dans le nucléaire), 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 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 maîtriser les risques).

¹ Coulomb. A, « Principes Méthodologique pour la gestion des risques en établissement de santé », Agence nationale d'accréditation et d'évaluation en santé, Paris, Janvier 2003, p 15.

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 maîtrise des processus de management des risques¹.

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

Conclusion :

La norme 110 de l'audit interne stipule que « Le service d'audit interne doit être situé à un niveau hiérarchique qui lui permet d'exercer ses responsabilités ² ». La fonction d'audit interne ne saurait être conforme à cette norme que si elle est rattachée à la direction générale ou une direction opérationnelle ou le conseil d'administration ou bien le comité d'audit.

Il est important de souligner que le rattachement direct du service d'audit interne à un comité d'audit est encouragé par les bonnes pratiques et normes internationales définies par les organismes professionnels en matière d'audit interne³, étant donné que ce rattachement est le meilleur moyen pour garantir l'indépendance de la fonction d'audit interne par rapport au management de l'entreprise.

Il est à noter que les missions du comité d'audit vis-à-vis de l'audit interne répondent à deux grandes préoccupations⁴ : superviser la fiabilité du système de contrôle interne, atténuer la dépendance hiérarchique des auditeurs internes vis-à-vis du pouvoir exécutif, notamment par une revue des plans d'audit.

L'efficacité de la fonction d'audit interne est conditionnée également par sa structure organisationnelle qui peut prendre trois formes : l'organisation centralisée de la fonction d'audit interne, l'organisation décentralisée ainsi qu'une organisation hybride (simultanément centralisée et décentralisée) et ce en fonction de la taille de l'entreprise et de la complexité de l'activité.

Nous avons vu que la coexistence entre la fonction d'audit interne et les fonctions proches (l'audit externe financier, le consultant externe, l'inspection, le contrôle de gestion, l'audit qualité,

¹ Griffiths. D, « Risk based : Internal Auditing : three views on implementation », 15 march 2006, p 11

² Xavier P, op.cit, p 29.

³ Gils. D. V, De Visscher. C, Sarens. G , Spanhove. J, « L'organisation des activités d'audit interne dans les différentes autorités publiques belges », Revue de centre d'étude et de recherches en administration publique, Pyramides, Belgique, 2008, p 95-124.

⁴ Piot. C, Kermiche. L, « À quoi servent les comités d'audit ? Un regard sur la recherche empirique », Université de Grenoble, Grenoble École de Management, France, 2009, p 14.

le Risk management), crée des complémentarités et une véritable synergie pour le bien commun de l'entreprise.

Par ailleurs, les auditeurs internes ne travaillent pas au hasard au gré de leur inspiration. Ils respectent une méthodologie qui caractérise l'approche de l'auditeur. Dans la mesure où l'audit interne est une fonction comme toute fonction de l'entreprise, l'audit interne a également besoin d'être évalué. C'est deux aspects qui vont maintenant être abordé au cours du troisième chapitre.

Rapport-Gratuit.com

CHAPITRE 03

LA CONDUITE D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE ET SON ÉVALUATION

L'audit interne est une fonction qui répond à une définition précise, est mis en œuvre selon une méthodologie bien déterminée afin de mener à bien la mission d'audit interne. A cet effet, nous avons abordé les trois grandes phases de la mission d'audit (la phase d'étude, la phase de vérification et la phase de conclusion) (section 01).

Nous avons abordé également les techniques d'audit qui sont des outils qui assurent la qualité des missions d'audit (section 02). Ces techniques concourent à élaborer d'une manière objective et efficace l'opinion de l'auditeur interne ; qui doit être à même de justifier chaque point de son rapport, d'apporter la preuve des faits qu'il rapporte et de l'évaluation correcte des impacts qu'il indique. Pour ce faire, l'auditeur interne dispose d'un certain nombre d'outils à savoir : la narration, l'interview, le diagramme de circulation de documents, le rapprochement et la reconstitution, le sondage statistique, le questionnaire d'audit et de contrôle interne (QCI), l'interrogation des fichiers informatiques, l'internet. L'auditeur interne choisira parmi ces outils ceux s'adaptant le mieux à sa mission pour la mener à bien.

Il est courant de dire que tout qui s'évalue s'améliore. C'est pourquoi, il est nécessaire que la fonction d'audit interne soit évaluée (section 03).

Section 01: Le déroulement d'une mission d'audit interne

Toute mission d'audit interne est organisée par une démarche systématique (méthodologie) menée par une équipe d'auditeurs et dirigée par un chef de mission. Le rôle du chef de mission est d'animer et contrôler la progression des travaux afin de conjuguer tous les efforts des auditeurs (rôle de coordination), d'assurer la qualité des travaux et d'assumer la responsabilité d'interface avec les audités (responsabilité relationnelle). Une mission d'audit peut durer de quelques jours à quelques mois selon l'envergure du sujet et le nombre d'auditeurs, le plus fréquent est de quatre à dix semaines pour une mission nouvelle avec 2 à 4 auditeurs dont un chef de mission.

La méthodologie de conduite des missions d'audit interne s'articule autour de trois grandes phases : étude (préparation), vérification (réalisation) et conclusion. Les normes professionnelles parlent de planification, accomplissement et communication. Trois acteurs interviennent dans la mission¹ :

- L'auditeur : celui qui conduit la mission d'audit ;
- L'audité : celui qui fait l'objet de l'audit ;

¹ Bertin. E , op.cit, p 38.

- Le prescripteur d'audit : celui qui donne l'ordre à l'auditeur de réaliser la mission d'audit.

1- La phase d'étude

Toute intervention d'audit interne s'amorce par une phase d'étude qui permet aux auditeurs internes d'avoir une meilleure prise de connaissance du domaine audité et de son environnement. Cette phase est fondamentale pour le tracé général de la mission en sorte qu'elle permet à l'auditeur interne de définir les grandes lignes du chemin d'audit à accomplir ; elle permet également d'identifier les facteurs clés de succès ainsi que les facteurs d'échec.

1.1. « Le droit d'accès » ou « L'ordre de mission » :

Avant d'entamer la prise de connaissance du domaine audité, il est important que l'intervention des auditeurs soit précédée par un ordre de mission qui permet d'une part de donner aux auditeurs l'autorisation d'accéder à l'activité auditée et de faire en toute liberté son état des lieux , d'autre part, il définit aux audités l'objectif ou la raison d'être de la mission imminente ainsi que le périmètre de la mission mais d'une manière brève et peu détaillée.

L'ordre de mission est un document court (une page environ), caractérisé par les principes suivants :

- Il doit émaner d'une autorité compétente et signé par celle-ci: c'est le plus souvent la Direction générale ou le comité d'audit s'il en existe un (et quelquefois contresigné par le directeur audité) c'est à dire l'auditeur interne ne décide pas lui-même de ses missions (cette décision ne lui appartient pas) ;
- Il ne comporte pas de date de fin : c'est regrettable car c'est peut être ce qui intéresse le plus les audités...mais c'est prudent¹ !;
- Ses destinataires sont : l'auditeur interne, les chefs de service et responsables ainsi que les audités ;
- Il est rédigé par l'auditeur pour avoir les caractéristiques de forme et de fond souhaitées (éviter « suite à de nombreuses erreurs de forme et irrégularités j'ai décidé... » ou « les auditeurs me rendront personnellement compte des dysfonctionnements qu'ils auront

¹ Schick. P , Vera. J, Bourrouilh-Parège. O, op.cit, p 94.

découverts »)¹. Ces points seront abordés lors de la présentation de la mission et de l'équipe aux responsables audités.

Remarque :

Lorsque le demandeur de l'audit est le responsable hiérarchique de l'entité auditée, il est préférable qu'il contresigne l'Ordre de mission dans l'optique d'améliorer l'accueil des auditeurs et l'interactivité des audités² ;

Il est inutile que l'ordre de mission reprenne les éléments de la charte de l'audit interne (celle-ci définit le positionnement, le rôle et le mode d'intervention de l'audit interne et officialise ses règles déontologiques)³.

¹ Idem.

² KPMG, « Manuel d'audit interne pour les inspections générales des ministères », Maroc, 2007, p38.

³ Julien. D, « La conduite d'une mission d'audit interne », 2^{ème} Edition Dunod, Paris, 1995, p 37.

FIGURE 1: EXEMPLE D'UNE LETTRE DE MISSION

La lettre de mission	15 mars 20xx
A : Département comptabilité	
De : La fonction d'audit interne	
Objet : Audit du processus comptes créditeurs	
<p>Le département d'audit interne a prévu un audit de vos processus de comptes créditeurs.</p> <p>Notre examen portera sur les procédures comptables, les communications et les interfaces avec le service des achats, et les procédures d'acceptation des escomptes de caisse. Nous avons également prévu d'effectuer un examen détaillé de vos procédures. Cette revue a été programmée dans notre processus annuel de planification et a été également demandée par nos auditeurs externes.</p> <p>Nous allons commencer notre examen au cours de la semaine du 22 avril 20XX, et nous prévoyons de conclure notre travail, y compris l'émission d'un rapport d'audit, en Juin. Lester Tuttle sera directement responsable de cet examen, il prendra contact avec vous pour discuter de nos plans d'examen plus en détail. Lester sera assisté par deux autres membres de notre personnel de l'audit.</p> <p>Nous aurons besoin d'accéder à vos comptes régulièrement, les enregistrements comptables et des rapports comptables.</p> <p>De plus, il vous prie d'informer votre fournisseur que nous prévoyons d'effectuer certains tests automatisés sur des fichiers. prière prendre les dispositions pour accéder aux systèmes avant notre visite. Nous aurons également besoin de l'espace de travail dans votre bureau.</p> <p>Nous vous demandons de nous contacter au poste 9999 si vous avez des questions.</p> <p>CC: G. Busch A. Ponzi, X, Y, & Z Co. L. Tuttle</p>	

Source : David, « Nature des changements produits par une mission d'audit interne », Université of Toronto, 2001.

Il y'a lieu de souligner que des travaux portant sur l'analyse des lettres de mission ont montré que sous l'expression audit interne coexistaient trois formes différentes¹ :

- L'audit interne « Evaluation » qui définit des écarts et formule des recommandations ;
- L'audit interne « Exploration » qui répond à une interrogation par un diagnostic ;
- L'audit interne « Explication » qui part du constat d'un problème et exige de l'auditeur qu'il propose des solutions.

1.2. Le plan d'approche :

Le plan d'approche organise la phase d'étude ; Il associe à une prise de connaissance du domaine à auditer défini par l'ordre de mission et une prise de conscience de ses habituels risques et opportunités d'amélioration, une décomposition du sujet de la mission en objets auditables qui produit le référentiel.

L'analyse des risques que le plan d'approche prépare va s'appuyer sur trois éléments² :

1.2.1 Une prise de connaissance du domaine à auditer ;

1.2.2 Une décomposition du sujet de la mission, en général bref et abstrait, en objets auditables : auditer c'est d'abord observer ; quels sont les points que l'on peut examiner ?;

1.2.3 Une prise de conscience des risques et opportunités d'amélioration que l'on peut rencontrer dans le domaine : quels sont les points que l'on doit examiner ?.

On se rend compte que le plan d'approche synthétise les connaissances et les réflexions des auditeurs internes.

1.2.1 La prise de connaissance du domaine audité :

L'auditeur ne peut se lancer dans un travail de recherche d'erreurs sans connaître le domaine audité, c'est pourquoi l'auditeur interne est contraint de faire une prise de connaissance du domaine audité par la collecte d'informations et de données. Cette étape permet ainsi de bien cerner les préoccupations majeures de la mission.

¹ David, « Nature des changements produits par une mission d'audit interne », Université of Toronto, novembre, 2001.p 89.

² Julien. D, op.cit, p 38.

Par ailleurs, la prise de connaissance ne peut se faire dans le désordre , pour cela l'auditeur doit utiliser un questionnaire de prise de connaissance (QPC) pour être bien assuré qu'aucune information nécessaire n'a été omise sur le domaine à auditer.

La structure globale de ce questionnaire se présente comme suit¹ :

- Connaissance du contexte socio-économique :
 - Taille et activités du secteur audité ;
 - Situation budgétaire ;
 - Situation commerciale ;
 - Effectifs et environnement de travail.

- Connaissance du contexte organisationnel de l'unité :
 - Organisation générale et structure ;
 - Organigramme et relations de pouvoirs ;
 - Environnement informatique.

- Connaissance du fonctionnement de l'entité auditée :
 - Méthodes et procédures ;
 - Informations règlementaires ;
 - Organisation spécifique de l'entité ;
 - Système d'information ;
 - Problèmes passés ou en cours ;
 - Réformes en cours ou prévues.

L'auditeur ne se borne pas à la collecte des données, il doit également interviewer les personnes concernées et de recourir à d'autres techniques qui sont d'autant plus importantes que le questionnaire de prise de connaissance (QPC), on cite à titre d'exemple :

- les *flow charts* ou diagrammes de circulation pour analyser le circuit des documents essentiels ;

¹ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 212.

- examens des rapports d'audits antérieurs ;
- la grille d'analyse des tâches et des fonctions pour s'assurer de la séparation des tâches ou des fonctions incompatibles.

Il est à noter que la durée de la prise de connaissance variera en fonction de trois facteurs : la complexité du sujet, le profil de l'auditeur (la formation et l'expérience professionnelle de l'auditeur) et la qualité des dossiers d'audit (ces dossiers regroupent les papiers de travail, documents, informations réunies lors des audits antérieurs).

1.2.2 La décomposition en objets auditables :

La décomposition en objets auditables consiste à découper le sujet de la mission en éléments plus simples à appréhender (les objets auditables), puis chacun étudié tour à tour, comme le recommande Descartes : « diviser chacune des difficultés que j'examinerais en autant de parcelles qu'il se pourrait et qu'il serait requis pour les mieux résoudre¹ », ce faisant permet d'examiner le sujet et de détecter les carences promptement et facilement.

Remarque :

On appelle objet auditable, soit une activité élémentaire du domaine audité, soit un élément observable du domaine et dont on peut définir les caractéristiques souhaitées et constater la caractéristique réelle².

Il est important de souligner que la décomposition en objets auditables peut être de nature chronologique ou bien de nature arborescence sémantique³ :

- Décomposition selon la chronologie :

Décomposition en stades chronologiques consiste à subdiviser l'activité en opérations successives tout en retraçant le processus dès son origine jusqu'à son inscription en comptabilité et dans les tableaux de bord et budgets, autrement dit, l'auditeur va suivre un ordre séquentiel ; par exemple⁴ : dans le domaine des achats auprès d'un fournisseur.

- Expression et justification du besoin ;
- Sélection du fournisseur ;

¹ Pimbé. D, « Descartes », Edition numérique : Pierre Hidalgo, La Gaya Scienza, France, Octobre 2011, p 24.

² Julien. D, op.cit, p38

³ Schick.P, .Verra J, .Bourrouilh-Parège. O, op.cit, , p 99.

⁴ Hebbazi. M. A, « Evaluation du contrôle interne de la logistique », ESCA, Cycle supérieur audit et contrôle de gestion 12eme promotion, 2011, P 91

- Passation de la commande ;
- Réception de la marchandise, y compris son entrée en stock, ou de la prestation ;
- Réception de la facture et comptabilisation.

Quand le découpage chronologique ne peut être utilisé, on commence autrement.

- Décomposition par arborescence sémantique:

Ce type de découpage concerne toutes les prestations qui peuvent être assujetties à des changements d'options ou de tarifs à titre d'exemple : l'électricité, le gaz, le téléphone... .

Pour la réalisation de ce découpage, on part d'un mot ou d'une phrase décrivant le sujet, on le ou la subdivise en mots ou en phrases détaillé(e) s et concret (e) s, que l'on resubdivise à leur tour, et on continue de cette manière jusqu'au niveau de détail requis.

Par exemple : Toute entreprise est obligée à payer ses charges qu'elle utilise au quotidien. Ces charges sont prescrites dans des factures qui seront vérifiées par la suite par des auditeurs. Ces auditeurs vont examiner le système de facturation aux conditions tarifaires en vigueur et dans des délais brefs. L'auditeur reprend chacun de ses éléments et les subdivise, par exemple qu'est ce que les conditions tarifaires ?

Ce sont les conditions de prix et les conditions de paiements .Que sont chacun de ces éléments, on prend par exemple le second ?

Il s'agit des délais de paiement et des moyens de paiement (chèque, espèce, carte bancaire..).

Délais et moyens de paiements sont des « objets auditables » : des éléments observables, dont on peut définir les caractéristiques souhaitées et constater les caractéristiques réelles.

Il convient de signaler que la décomposition en objets auditables est d'autant plus importante qu'elle est nécessaire pour quatre opérations¹ :

- Elle constitue le premier stade du tableau de risques ;
- Elle représente la première partie du QCI ;
- Elle est la base même de la grille d'analyse des tâches ;
- Elle est la première étape de l'élaboration d'un contrôle interne rationnel par le manager.

¹ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 221.

1.2.3 Prise de conscience des risques et opportunités d'amélioration :

La prise de conscience des risques et opportunités d'amélioration est inséparable de la prise de connaissance du domaine audité et de la décomposition en objets auditables, c'est-à-dire, à partir de ces derniers l'auditeur va ressortir les forces et les faiblesses apparentes qui seront par la suite soumises à une évaluation préliminaire et au cours de laquelle l'auditeur interne va également identifier les points qu'il devra approfondir ou sur lesquels il pourra passer rapidement. Cette évaluation préliminaire des risques s'effectue en fonction de deux critères :

- Le degré de gravité de la perte pouvant en résulter (ou des conséquences directes et indirectes) ;
- La probabilité de survenance du risque.

En pratique, les auditeurs privilégient une cotation selon une échelle de type : risque faible/moyen/élevé.

Il ne faut pas perdre de vue que même les opportunités doivent être prises en compte dans ce cadre de prise de conscience et d'évaluation préliminaire.

L'enjeu de cette étape étant d'orienter la mission en fonction des facteurs clés de succès et les facteurs d'échec qui vont permettre en effet d'établir un tableau des risques afin que la mission ne soit pas vouée à l'échec, autrement dit cette étape sera matérialisée par le tableau de risques abordé ci-dessous.

Remarque :

Il faut que l'auditeur interne garde à l'esprit que ses conclusions sont toujours incertaines et qu'elles doivent faire l'objet d'une confirmation au cours de la phase de réalisations.

1.3 Le tableau de risques :

Le tableau de risques constitue un outil indispensable auquel les auditeurs internes doivent se référer, il leur permet d'une part de définir le champ et les limites de ses investigations, et d'autre part de structurer la présentation de ses analyses et conclusions.

La réalisation du tableau :

Une fois que l'activité auditée est composée en objets auditables et que l'auditeur interne a pris conscience des risques et opportunités d'amélioration, il est temps que l'auditeur interne reprenne l'objet auditable dont il doute qu'il y'ait des zones à risques, ensuite l'auditeur définit

l'objectif de cette tâche en matière de contrôle interne et à quoi sert-elle ? L'auditeur interne doit mentionner ces objectifs dans la deuxième colonne du tableau de risques.

En face de chaque tâche et des objectifs qui lui sont assignés l'auditeur interne va constituer un scénario de risques qui sont susceptibles d'entraver l'atteinte des objectifs par exemple l'auditeur doit se poser les questions suivantes : que peut-il se passer si les objectifs ne sont pas réalisés ? Si la tâche est mal faite ou n'est pas faite ?

Il ne s'agit pas là d'identifier tous les risques pouvant surgir mais de rappeler les risques essentiels attachés à la tâche. Ces risques seront signalés dans la troisième colonne du tableau de risques.

Dans la quatrième colonne du tableau de risques, l'auditeur interne doit procéder à une évaluation du risque attaché à chacune des tâches et ceci en fonction du degré de gravité de la perte pouvant en résulter et la probabilité de la survenance du risque.

En général l'auditeur interne se contente d'une évaluation à trois niveaux¹ :

- Risque important (i) ;
- Risque moyen (m) ;
- Risque faible (f).

Important : la mesure à prendre est jugée impérative pour éviter d'encourir des risques élevés (en d'autres termes, le fait de ne pas prendre cette mesure pourrait entraîner de très graves conséquences et problèmes).

Moyen : La mesure à prendre est jugée nécessaire pour éviter des risques sérieux (en d'autres termes, le fait de ne pas prendre cette mesure pourrait avoir de graves conséquences).

Faible : La mesure à prendre est jugée souhaitable et devrait assurer un contrôle plus strict ou une meilleure utilisation des fonds engagés.

Dans la cinquième colonne, en face de chacun de ces risques, l'auditeur doit prôner les dispositifs les plus adéquats afin de faire échec à ces risques par exemple : on devrait avoir une procédure, là une norme, ailleurs une action de supervision,

¹ Mayassi. R, « Appel à propositions (RFP) : Programme des Nations Unies pour le développement », PNUD, Etat Unis, 08 avril 2011, p 18.

Dans la sixième colonne, l'auditeur interne est tenu de vérifier l'existence du dispositif de contrôle interne préconisé : si le dispositif existe, il met un oui, a contrario, s'il n'existe pas il met un non.

Remarque :

Ce tableau de risques a d'autres appellations telle que : Tableau d'identification des risques, Tableau d'identification des zones à risques, Tableau des forces et faiblesses apparentes (TFfa).

Illustration :

S'agissant d'un audit de la fonction achats, cette activité a été découpée en tâches élémentaires, de façon séquentielle :

Expression des besoins ;

Commandes ;

Réception des marchandises ;

.....

TABLEAU 1: LE TABLEAU DE RISQUES

Le tableau de risques correspondant à la réception des marchandises se présentera comme suit :

<i>Taches</i>	<i>Objectifs</i>	<i>Risques</i>	<i>Evaluation</i>	<i>Dispositif de contrôle interne</i>	<i>Constat</i>
Réception des marchandises	-Sécurité de la réception	- Perte	M	-Normes de livraison et d'entreposage -Procédure de vérification	Non
		- Avarié	f		Oui
	-Conformité en qualité et en quantité. -Faire des réserves en temps voulu.	Non conformité	I	-Inspection technique	Oui
		-Contentieux -Prescription =perte des droits	M M	-Procédure de réserve	Non

Source : Jaques Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », op. cit, p 224.

Il est clair que le tableau de risques se remplit de gauche à droite et chaque colonne se déduit de la colonne précédente.

1.4. Le Rapport d'Orientation (RO):

Le rapport d'orientation (RO) est un rapport intermédiaire qui formalise les axes d'investigations de la mission et ses limites ; il les exprime en objectifs à atteindre par l'auditeur en faveur du demandeur et les audités.

Le rapport d'orientation ou le cadrage rapport est une précision de l'ordre de mission, rédigé dans une ou deux pages tout en faisant abstraction des éventuels travaux qui feront l'objet de la phase de vérification.

De plus, ce rapport comporte les conclusions issues du tableau de risques qui permettent d'avoir une vision globale sur l'étendue et les limites de la mission ainsi que l'inventaire des domaines qui seront couverts (les points de contrôle) afin de valider l'existence des forces et de confirmer la présence d'une faiblesse.

Pour être pertinent, le rapport doit être communiqué aux principaux responsables audités et le demandeur qui est à l'origine de cette mission.

In fine, le rapport d'orientation est un document synthétique qui se présente comme un prélude afin de faciliter la seconde phase qui est la phase de vérification.

2- La phase de vérification :

L'auditeur va à présent se déplacer sur le terrain pour le déroulement des opérations de sa mission. Cette phase va débuter par une réunion d'ouverture qui va marquer le commencement des opérations. Par la suite, l'auditeur interne élabore le programme de vérification sur la base du rapport d'orientation.

Chaque tâche du programme de vérification est précisée par une feuille de couverture, le détail figure dans les papiers de travail. L'auditeur clôt chaque section du travail terrain en reportant les dysfonctionnements constatés sur les feuilles de révélation et d'analyse de problème (FRAP)¹.

¹ Julien. D, op.cit, p14

2.1 La réunion d'ouverture :

La réunion d'ouverture est importante car elle marque le début de la mission pour les audités; elle est l'occasion de premiers échanges avec les interlocuteurs clés de l'entité auditée et elle constitue la première occasion de coopérer avec les audités¹.

Cette réunion doit se tenir sur les lieux où la mission doit se dérouler afin de lancer le coup d'envoi des opérations et de rassembler les principaux acteurs. A cette occasion l'ordre du jour sera abordé. Ainsi six points essentiels seront étudiés au cours de cette rencontre²:

- La présentation de l'équipe des auditeurs en charge de la mission. Après cette présentation , un tour de table va se dessiner et les audités vont se présenter à leur tour ;
- Un rappel sur les objectifs généraux de l'audit interne pour réaliser une parfaite collaboration auditeur/audité ;
- L'examen du rapport d'orientation dont chacun a eu connaissance, constitue l'essentiel de l'ordre du jour. Ainsi, les auditeurs annoncent au préalable et sans ambiguïté ce qu'ils ont l'intention de faire. En fait, à travers une lecture commune et détaillée du RO que les auditeurs vont solliciter les avis des audités ;
- L'identification des personnes que les auditeurs doivent rencontrer pour réaliser les tests sur leurs travaux, ou pratiquer des interviews et collecter des informations;
- La définition des moyens matériels de la mission ;
- Le rappel sur la procédure d'audit car il est important de mentionner ce qui va se passer après l'intervention, tels que l'éventualité des réunions intermédiaires, l'information systématique sur les constats, la réunion de clôture où les mêmes participants vont se rencontrer, quand et comment va être rédigé le rapport d'audit, à qui il va être distribué, la procédure retenue pour le suivi des recommandations, l'existence éventuelle d'un comité d'audit et son rôle.

Au terme de cette réunion, les auditeurs internes apportent au rapport d'orientation les modifications nécessaires (s'il y en a). Ainsi, ce document définissant les objectifs de la mission prendra sa forme définitive.

¹ IFACI, « Diplôme professionnel ; de l'audit interne : épreuve normes, contrôle interne, comptabilité », Juin 2010, p 22.

² Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 231.

2.2 Le programme de vérification ou programme de travail:

Le programme de vérification (le programme de travail) est un document interne au service d'audit destiné à définir, répartir dans l'équipe, planifier et suivre les travaux des auditeurs pour atteindre les objectifs du rapport d'orientation. Il définit les travaux que l'auditeur va effectuer pour vérifier la réalité des forces et faiblesses apparentes identifiées lors de la phase d'étude¹ (confirmer l'existence des forces et évaluer l'incidence des faiblesses).

Ce programme de travail est exigé par la norme 2240 qui précise que les auditeurs internes doivent élaborer un programme de travail permettant d'atteindre les objectifs de la mission. Ce programme de travail doit être formalisé².

Ce programme de vérification procure cinq avantages :

- Le Programme P de Vérification V est le contrat qui lie le responsable de l'audit interne et l'équipe chargée de la mission (celle-ci est chargée aussi d'établir le P deV), ce contrat permet d'assurer le responsable de l'audit que toutes ses préoccupations ont été prises en compte et rien n'a été omis ;
- Il permet au chef de mission d'évaluer les tâches afin de les répartir entre les auditeurs, il lui permet ainsi d'établir un planning et de le suivre ;
- Servir de référentiel à l'auditeur pour lui éviter de déborder et de peaufiner ;
- Documenter le déroulement de la mission pour avoir une traçabilité de celle-ci, ce qui facilite ainsi la supervision pour le chef de mission ;
- Servir de modèle et d'inspiration pour d'autres missions notamment celles qui sont récurrentes.

Le programme de vérification est donc un outil de planification.

2.3 Les feuilles de couverture :

La feuille de couverture est un document qui formalise le but, les modalités d'exécution d'une tâche définie dans le programme de vérification et met par la suite en évidence les conclusions qui ont été tirées³. Cette feuille est établie par l'auditeur en deux temps : avant l'action

¹ Steven.L . Gonzales, « Internal audit manual», Metro state university, p 11.

² Spencer Pickett KH, op.cit, , p 830.

³ Deloitte, « Techniques de communication écrites et orales de l'auditeur », Offre de formation RMI, 2005, p48.

il décrit le but de l'action reprise du Pde V ainsi que les modalités d'application prévues ; après l'action il en présente les résultats et met en évidence les conclusions qui ont été ressorties ainsi que les modifications éventuelles.

Les bénéfices que procure la feuille de couverture sont :

- Elle permet au chef de mission de comprendre l'action menée à la simple lecture de cette feuille de couverture, d'interpréter les résultats et de dresser les conclusions sans qu'il ait besoin d'aller aux papiers de travail détaillés ;
- La Fde C précise les modalités à suivre : caractéristiques du test, contenu du questionnaire (de contrôle interne, à choix multiples, ouvert), plan détaillé du guide d'interview¹ ;
- Elle permet d'alléger et donc d'accélérer le programme de travail² ;
- Elle facilite la supervision et l'auto-supervision ;
- Elle permet le recul et la vue d'ensemble qui seront nécessaires lors de la synthèse en fin de Travail Terrain³ ;
- Elle facilite la constitution du dossier synthétique⁴.

Avant d'effectuer une tâche, peu importe un test ou un entretien, l'auditeur en spécifie les modalités sur sa feuille de couverture. Le modèle de la feuille de couverture se présente comme suit :

¹ Julien. D, op.cit, p 88.

² Schick. P, Vera. J, Bourrouilh-Parège. O, op.cit, p 122.

³ Julien.D, op.cit, p 88.

⁴ Deloitte, op.cit, p 48

FIGURE 2: LA FEUILLE DE COUVERTURE DE TEST

Audit de XXX	Programme de vérifications	Rédacteur
--------------	----------------------------	-----------

Feuilles de couverture de test	Réf / commentaires
But	
Modalités d'exécution	
Résultats	
Conclusion	

Source : Deloitte, op.cit, p 49.

Pour chaque test à effectuer l'auditeur précisera notamment ¹:

- Le type et le nom des documents à examiner ;
- La période de référence ou les dates ;
- Les vérifications et les opérations à effectuer ;
- La forme dans laquelle sont présentés les résultats ;
- La population globale testée ;
- Les modalités d'échantillonnage.

Si des modifications sont intervenues lors de l'exécution elles devront être signalées.

¹ Julien. D, op.cit, p 90.

FIGURE 3: LA FEUILLE DE COUVERTURE D'ENTRETIEN

Audit de XXX	Programme de verifications	Rédacteur
--------------	----------------------------	-----------

Feuilles de couverture d'entretien	Réf / commentaires
But	
Modalités d'exécution et personnes contactées	
Plan de l'entretien	
Conclusions	

Source : Pierre Schick, op.cit, p 106

Pour un entretien, la feuille de couverture précisera¹ :

- Le nom et n° de téléphone des personnes à contacter ;
- Les jours et heures à éviter ;
- Elle explicitera le contenu de l'entretien : liste des points subdivisés en questions précises.

Il est clair que la feuille de couverture comporte uniquement l'objectif poursuivi, la méthode utilisée et les résultats et conclusions, le reste se trouve sur les papiers de travail produits au cours de la tâche.

¹ USAID, « Projet de Gouvernance Locale au Maroc Activités d'appui aux organes exécutifs d'audit et aux opérations d'inspection, Manuel d'audit Interne pour les Inspections Générales des Ministères », Maroc, 2007, p 48.

Remarque :

Il convient de noter que la feuille de couverture précise le « comment », alors que le programme de vérification énonce le « quoi » et le rapport d'orientation le « pourquoi ».

2.4 La feuille de révélation et d'analyse de problème :

La Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème (F.R.A.P) est le papier de travail synthétique par lequel l'auditeur présente et documente chaque dysfonctionnement, conclut chaque phase du travail de terrain et communique avec l'audité concerné¹. L'ensemble des FRAP, après reclassement et tirage, peut constituer le corps du rapport².

La FRAP est d'autant plus importante qu'elle est nécessaire pour atteindre les objectifs suivants :

- Faciliter la communication avec les audités ;
- Décentraliser l'audit, c'est-à-dire décentralisation des responsabilités et des décisions et l'autorégulation de l'auditeur ;
- Permettre à maîtriser la progression du travail terrain et à gérer la mission car elle permet de suivre pas à pas le programme de vérification ;
- Faciliter la synthèse et accélérer la rédaction du rapport (ossature du rapport) ;
- Contribuer à la qualité du contrôle interne de l'audit interne.

La FRAP est remplie par l'auditeur à chaque fois qu'il se heurte à un dysfonctionnement digne d'être signalé. Ce dysfonctionnement sera formulé sous forme d'un document percutant (laissant une impression) en synthétisant dans l'ordre suivant :

- Le « problème » : Il existe un dysfonctionnement important qui compromet le (les) résultat(s) attendu(s).il prend la forme d'une trouvaille qui résume les faits + les causes+les conséquences ;
- Les « faits » : ce sont un ensemble d'événements survenus, des anomalies, des incidents qui prouvent le problème. Les faits peuvent être constatés ou déduits ;
- Les « causes » : ce sont des conditions non remplies ou des facteurs de non qualité qui expliquent le problème ;

¹ Erroussafi. A, « L'audit interne opérationnel », Casablanca, 2011, p 07.

² Julien. D, op.cit, p90.

- Les « conséquences » : ce sont des résultats constatés ou déduits. Les conséquences non constatées sont des risques ;
- Les « recommandations » ce sont des solutions proposées pour résoudre le problème, en l'occurrence, elles permettent à renforcer le système de contrôle interne.

La FRAP sert ainsi de guide et une clé de lecture pour les auditeurs qui n'ont pas effectué eux même la mission d'audit.

FIGURE 4: FRAP VIERGE

FEUILLE DE REVELATION ET D'ANALYSE DE PROBLEME		
Papiers de travail n°:		
Problème :		FRAP N° :
Constats :		
Causes		
Consequences :		
Solutions proposées :		
Etablie par :	Approuvée par :	validée avec :
Le :	le :	le :

Source: Deloitte, op.cit, p 60.

Il convient de signaler que les FRAP doivent être approuvées par le chef de mission puis validées avec les audités concernés pour résoudre les incompréhensions et les erreurs d'interprétation, ce qui fait que les auditeurs et les audités devront se comprendre et être d'accord sur le dysfonctionnement et pas nécessairement sur la recommandation. En outre, la FRAP doit rester brève : si possible une page. L'expérience montre qu'une page et demi est assez suffisante.

3- La phase de conclusion

La phase de conclusion est plus courte que les deux phases précédentes. Elle commence par l'ossature du rapport qui facilite le compte rendu final au site, elle se poursuit avec le rapport d'audit et elle s'achève par l'état des actions de progrès (des suites aux recommandations produites par les audités), sans oublier le suivi de la mise en place des actions de progrès.

3.1. L'ossature du rapport:

L'ossature du rapport (**OR**) est un petit travail qui sort d'une réunion de synthèse entre les auditeurs, il est élaboré à partir des « problèmes » figurant sur les FRAP et des conclusions figurant sur les feuilles de couverture pour les points satisfaisants et l'enchaînement des messages que l'auditeur veut livrer lors des présentations et dans le rapport concluant la mission¹. En effet, l'ossature du rapport peut être considérée comme étant un support sur lequel s'appuie l'auditeur pour élaborer son rapport final. Il permet également de faciliter le compte rendu final au site qui fait l'objet du paragraphe suivant.

3.2. Le compte rendu final au site :

Le compte rendu final au site (**CRFS**), appelé aussi mise au point ou débriefing², il prend la forme d'une présentation orale par le chef de mission au principal responsable de l'entité auditée afin de faire part de ses conclusions sous peine de les valider. Il s'effectue à la fin du travail sur terrain. Son utilité consiste à présenter aux principaux responsables de l'entité auditée les conclusions retenues et les problèmes de façon à les convaincre de la nécessité de prendre du recul et de réfléchir aux progrès pour qu'ils apprennent à méditer. Ceci permet aussi à susciter l'adhésion des audités à travers la discussion et la connaissance de leurs contradictions.

¹ Figui. B, op.cit, p 89.

² Idem

3.3. Le rapport d'audit interne :

Toute mission d'audit doit faire l'objet d'un rapport. Ce dernier est le produit qui traduit la stratégie suivie par l'auditeur interne. Par ailleurs, il est le point culminant de la mission et non sa fin car il sera succédé par l'état des actions de progrès.

Ce rapport d'audit interne doit être présenté aux responsables audités à l'état de projet, puis discuté avec eux au cours d'une réunion de validation, avant diffusion définitive à l'aval de la hiérarchie.

3.1.1. Le projet du rapport d'audit :

Le projet du rapport d'audit est un document provisoire formalisant les constats et les recommandations de l'auditeur interne¹, il demeure incomplet car il ne comporte pas les réponses des audités aux recommandations, donc il ne peut pas être considéré comme définitif.

Ce projet du rapport d'audit se construit à partir de l'ensemble des FRAP classées par ordre d'importance. En l'occurrence, la forme du projet du rapport d'audit présente la totalité des constats assortis des causes, conséquences et recommandations.

Le projet du rapport doit être à la disposition des responsables concernés pour qu'ils soient tenus informés avant la réunion de validation. Ainsi, la présentation du projet de rapport a pour but de rendre incontestable le définitif.

3.1.2. La réunion de validation (réunion de clôture):

La réunion de validation se réalise en se rendant sur le terrain pour rencontrer les audités impliqués dans la mission et si nécessaire en présence du commanditaire. Cette réunion a pour objet de recueillir l'avis des audités sur les constats, raisonnements et conclusions de telle sorte que les incertitudes, les zones d'ombre, ambiguïtés soient dissipées. Cette négociation avec les audités entraîne une adhésion de ces derniers afin de développer les recommandations avec qu'eux et de parvenir à une solution de compromis qui satisfasse simultanément les auditeurs et les audités.

La durée d'une telle réunion peut être de plusieurs heures, elle doit se dérouler dans un climat détendu, cordial et nécessite de la part de l'auditeur une bonne préparation tant matérielle que psychologique. Le but de cette réunion n'est pas de présenter un bilan idyllique ou désastreux, mais de comprendre le pourquoi et le comment, d'établir suite à des analyses un constat puis un

¹ L. Steven . Gonzales, op.cit, p 19

diagnostic et de dessiner sereinement la prise de conscience et les orientations à venir. C'est un des temps forts de la mission d'audit, celui de la validation des constatations effectuées¹.

En cas de désaccord sur la formulation du problème ou la pertinence d'une recommandation, par objectivité, l'auditeur doit mentionner les commentaires de l'audité, confirmés par leur hiérarchie au cahier de recommandations, ce qui permet ainsi de renforcer la crédibilité du rapport définitif.

3.1.3 Le Rapport définitif :

Le Rapport définitif est le fruit d'un diagnostic et des examinations effectuées par les auditeurs internes tout au long de la mission. Ce rapport définitif sert simultanément de document d'information pour la hiérarchie via une synthèse de trois pages maximum et un outil de travail à partir duquel les audités peuvent entreprendre les actions correctives.

Il est important que les rapports d'audit reflètent la philosophie de base de l'approche totale d'audit interne, y compris les objectifs d'examen sous-jacents, les procédures et les techniques couvrant le travail d'audit ainsi que les compétences professionnelles des auditeurs². Ainsi, le Rapport d'audit interne ne s'établit pas d'une manière spontanée mais il doit respecter certains principes pour qu'il soit conforme aux normes professionnelles d'audit. Pour cela, il doit comporter en premier lieu une page de garde, en second lieu, un sommaire et une synthèse, en troisième lieu, il doit contenir le corps du rapport (rapport détaillé) et en dernier lieu il doit comporter les conclusions, le plan d'action ainsi que les annexes. En effet, le Rapport d'audit doit faire l'objet d'un soin autant sur la forme que sur le fond. Il doit être structuré comme suit :

a) La page de garde doit comporter :

- Le titre de la mission pour indiquer au lecteur ce qui est contenu dans le rapport, la date d'envoi du rapport ainsi qu'un rappel de l'ordre de mission ;
- Les noms des auditeurs ayant participé au travail avec ceux des chefs de mission ;
- Les noms des destinataires du rapport d'audit ;
- Une mention obligatoire de « confidentialité » figure également sur la page de garde (ou sur la couverture).

b) Sommaire- introduction et synthèse :

L'auditeur interne doit insérer dans le rapport un sommaire détaillé précisant les sujets traités afin de rendre aisé le passage d'un sujet à l'autre.

¹ Besson. B, Possin. J.C, « L'audit d'intelligence économique », 2^e Edition Dunod, Paris, 2002, p 92.

² Robert Moeller, « Brink's modern internal auditing », Seventh Edition John Wiley, Canada, 2009, p 351.

L'introduction est assez brève. Elle comporte implicitement les objectifs de la mission, le champ d'action ainsi qu'une description de l'organisation de la fonction auditée.

La synthèse vient juste après l'introduction, elle peut prendre d'autre appellation telle que « la lettre du président », elle comporte trois pages au maximum, ce qui incombe à l'auditeur de ne présenter que l'essentiel, c'est-à-dire que les aspects positifs et les aspects négatifs ainsi qu'une appréciation sur la qualité du système du contrôle interne.

Il est clair que la synthèse contient tellement d'informations importantes qu'elle permet à l'auditeur de ne pas se référer au détail sauf le cas où il veut en savoir plus.

c) Le corps du Rapport (Rapport détaillé) :

Le corps du rapport présente les éléments détaillés tout en accumulant les FRAP, c'est-à-dire, chaque FRAP doit être transformée en page de rapport. Pour ce faire, les auditeurs internes annulent le haut et le bas de page, les références des papiers de travail et ajoutent le numéro de chapitre et de paragraphe ainsi que la numérotation des Recommandations¹.

Etant donné que le corps du rapport est constitué de l'ensemble de FRAP établi lors de la phase de vérification, il se révèle que ce corps du rapport comporte les faits, les causes, les conséquences, les recommandations. Il est important de noter que les réponses aux recommandations doivent être signalées dans ce rapport détaillé.

En effet, le rapport d'audit est construit sous forme de chapitres ou par cycles, dans chaque cycle, l'auditeur interne exprime ses conclusions selon la structure de la FRAP.

d) Conclusion- Plan d'action- Annexes :

La conclusion est courte (environ 15 lignes)², elle a pour vocation de montrer les circonstances et les conditions du déroulement de la mission.

Le document qui suit la conclusion est dénommé « le plan d'action », lequel est dessiné par l'auditeur interne et rempli par l'audité du fait que l'auditeur interne a le recul et la méthode pour détecter et identifier les problèmes mais il n'a habituellement pas une connaissance suffisante des caractéristiques et de l'environnement de la chose qu'il audite pour définir la solution³. C'est la raison pour laquelle il revient à l'audité d'apporter les solutions.

On peut qualifier la plan d'action comme un formulaire qui indique en face du numéro de chaque recommandation la personne chargée de la mise en œuvre, les mesures à prendre ainsi que

¹ Julien. D, op.cit, p 110.

² Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 289.

³ Schick. P, Lemant. O, « Guide de self-audit : 184 items d'évaluation », Editions d'Organisation, Paris, 2001, p 198.

la date d'échéance prévue donc le plan d'action spécifique « qui » fera « quoi », et « quand » ce sera fait.

Dans la plupart des cas, on trouve en fin des rapports des annexes qui servent à alléger le contenu du rapport, c'est pourquoi les tableaux, graphiques, procédures, schémas qui valident la démonstration sont renvoyés en annexes.

3.1.4 Le suivi des recommandations et l'Etat des Actions de Progrès (E.A.P):

Le suivi des recommandations est une collaboration entre auditeurs et audités, qui commence par la formulation des recommandations. Il se dessine avec la détermination du (ou des) responsables (s) pour chaque recommandation, lors de la validation du projet de rapport, Il se formalise par l'engagement des responsables audités dans le rapport sur des plans d'action, il se caractérise par la mise en place des actions de progrès agréées entre auditeurs et audités lors de la revue des réponses, il se manifeste par la diffusion périodique de l'état d'avancement des Actions de Progrès¹. Il se termine avec une évaluation des résultats obtenus², lesquels seront remis aux commanditaires de la mission³.

Ce qui fait que la mission ne s'arrête pas à la remise du rapport mais à la mise en place des recommandations afin d'éviter le système « recommandations vœux pieux ». Pour cela, les auditeurs internes doivent persister dans le suivi des applications des recommandations afin d'empêcher les audités à perpétrer le système de contrôle interne⁴. En fait, le suivi des actions de progrès a été exigé par la norme 2500 de l'audit interne qui stipule que « Le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management⁵».

Il est important de noter que le rapport d'audit devrait seulement être partagé avec la direction auditée, la direction générale d'entreprise, l'audit externe et le comité d'audit⁶. En outre, le directeur de l'audit interne ou une personne désignée (délégué du Directeur de l'audit interne) doit approuver et signer tous les rapports définitifs. Dans certains cas, il peut être envisagé que l'auditeur, le responsable superviseur ou le chef de mission, signe le rapport en tant que représentant du Directeur de l'audit interne⁷.

¹ Mcmillan. D, « Eurocontrol- Interna audit charter », formally recognises that the Internal Audit Unit complies with the IIA* Standards, 17 march 2011, p 02.

² Julien. D , op.cit, p 114.

³ Mcmillan. D, op.cit, p 02.

⁴ Rocco. R. Vanasco , "Fraud auditing", National-Louis University, Chicago, Illinois, USA , 1998, p 52.

⁵ Vaurs. L, « Normes professionnelles de l'audit interne », Paris, 2006, p 24.

⁶ Robert Moeller, op.cit, p 477.

⁷ IIA, « Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne », USA, 1997, p 81.

La description des objectifs et des procédures d'audit effectuées ainsi que l'avis des contrôles à la suite de l'examen sont des éléments importants dans un rapport d'audit interne, mais les membres de la direction évalueront la qualité du rapport sur la base des résultats rapportés et des recommandations. Si les faits rapportés dans une constatation de l'audit sont incorrects, les audités se défient de la crédibilité du rapport d'audit et mettent en cause le rapport d'audit. A cet effet, l'auditeur interne doit prendre un soin extrême pour rendre ses constatations de l'audit factuelles et précises. Sinon, une quantité importante des travaux de l'auditeur interne bien faite risque d'être ignorée. Des précautions doivent également être prises dans l'élaboration des recommandations, elles doivent généralement tenir compte des coûts et avantages des différentes alternatives et actions recommandées.

Section 02 : Les techniques d'audit interne

La mission de l'auditeur interne n'est pas une pratique qui se fait d'une manière désordonnée. Il y'a un ensemble de techniques sur lesquelles s'appuie l'auditeur interne au cours de sa mission. Il est important de noter que ces techniques d'audit interne ont une influence positive sur l'efficacité du système de contrôle interne¹.

En fait, les techniques auxquelles les auditeurs internes ont recours peuvent être classés en deux grandes catégories² :

- 1- Les outils de description consistant à renseigner l'auditeur, à mieux l'aider à comprendre une situation ;
- 2- Les outils d'interrogation ayant pour objet d'aider l'auditeur à formuler des questions et à y répondre.

1- Les outils de description :

Parmi les outils de description de l'auditeur interne et sans que cela constitue une présentation exhaustive, nous allons traiter l'internet, la narration et le diagramme de circulation des documents.

1.1 L'internet :

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.

¹ Kopp, Lori.S , « The role of documentation and memory in internal control evaluation», University of Alabama, USA, 2000, p 02.

² Renard. J, op.cit, p 318.

Comme l'internet continue 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 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.

1.2 La narration :

Il existe deux sortes de narrations, l'une est utilisée par l'auditeur, l'autre est utilisée par l'audit² mais ce qui les distingue, c'est que la narration par l'audit est une narration orale, alors que la narration par l'auditeur est une narration écrite.

Points communs entre ces deux types de narration³:

- Ne nécessitent pas de préparation ;
- N'exigent pas la connaissance d'une technique spécifique ;
- La narration par l'audit est la plus riche alors que la narration par l'auditeur est une mise en ordre des idées et connaissances.

1.2.1 La narration par l'audit :

C'est l'outil le plus élémentaire qui soit mais qui n'est pas à négliger pour autant. Dans son utilisation l'auditeur est passif, il se contente d'écouter et de noter- et autant que faire se peut intégralement –le récit de son interlocuteur. A la différence de l'interview qui est préparée et réalisée dans un but précis, la narration n'a d'autre objet que de faire décrire un cadre général. C'est

¹ Coderre, D, op.cit, p 225.

² Deloitte, op.cit, p 35.

³ Idem

bien souvent le premier contact avec l'audité : « M.X, expliquer-moi ce que vous faites »¹. Il est vivement recommandé à l'auditeur interne d'utiliser d'entrée de jeu ce procédé qui permet de créer un bon climat entre auditeur et audité car donner la parole aux gens est le meilleur moyen d'obtenir leur adhésion.

1.2.2 La narration par l'auditeur :

La transcription narrative d'une narration orale est déjà une narration d'auditeur. Mais on trouve des transcriptions narratives d'auditeurs à partir d'observations physiques, de constats, de conclusions de tests, etc, il s'agit en fait d'une description du SCI de l'entreprise².

En effet, les ressources de la narration permettent, d'un coté, aux auditeurs internes d'éclairer les enjeux et marquer le mouvement d'un dialogue qu'ils conduisent face à leurs interlocuteurs³, et d'autre coté, éviter les erreurs et les émissions qui les préoccupent⁴. Ainsi la narration occupe une place centrale dans les techniques d'audit en tant que fonction de langage susceptible d'apporter aux auditeurs les informations nécessaires à la réalisation de leurs missions.

1.3 Le diagramme de circulation des documents :

Le diagramme de circulation des documents ou *flow chart* est un moyen de travail de l'auditeur qui lui permet de comprendre et d'analyser les flux d'informations et en même temps de procéder à l'évaluation de l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne mis en place par l'entreprise auditée.

Le diagramme de circulation des documents est une représentation graphique décrivant des opérations réalisées dans le cadre d'un processus⁵. Il permet de visualiser de manière globale le cheminement des informations, ce qui facilite l'analyse du processus étudié. Pour le réaliser, la nature des tâches est représentée par des symboles reliés les uns aux autres.

L'élaboration du diagramme de circulation des documents est faite par les auditeurs afin⁶ :

- De mieux cerner la procédure dans ses détails ;
- De donner une vue complète de l'enchaînement des opérations ;
- De vérifier la cohérence, la validité et l'efficacité des dispositifs du contrôle interne ;

¹ Renard, J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 344.

² Nick, A. Dauber, Anique A. Q, Marc. H. Levine, Joel. G. Siegel, « The complete guide to auditing standards and other professional standards for accountants 2008 », John Wiley, Canada, 2008, p 102.

³ Diop, S, « Socrate narrateur et dialecticien : le cadre narratif de l'*Euthydème* de Platon », Université Cheikh Anta Diop de Dakar, 2004, p 02.

⁴ Josephine. F, Griffin, « A narrative account of the leadership of superintendend coble from 1989-1993 », UMI microform, 1997, USA, p 02.

⁵ Kaplan, J, « Audinet : auditors guide to flowcharting », University of Toronto, 2001, p 03.

⁶ .Schick, P, Verra, J, Bourrouilh- Parège, O, op.cit, p 181.

- D'en dégager les forces et les faiblesses.

Selon Antoine Sardi « les diagrammes sont des techniques de description et de circulation des documents, à base de symboles proches de ceux utilisés par l'informatique. Cette technique présente de nombreux avantages¹ :

- Harmonisation des normes de description ;
- Acquisition pour l'équipe d'audit d'un langage commun ;
- Visualisation du déroulement d'une procédure et des points faibles ;
- Précision de la description.

En effet, le diagramme de circulation est un outil extrêmement important du fait qu'il constitue une description particulière symbolique qui aide l'auditeur à mettre en évidence les forces et les faiblesses du système de contrôle interne du circuit étudié, et il permet également d'informer les autres auditeurs (y compris le chef de mission) de l'organisation du traitement.

Par ailleurs, le diagramme de circulation est utilisé pour l'ensemble d'un processus donné, au début et en cours d'analyse. Son élaboration est essentiellement basée sur l'interview des audités ou sur la base des procédures écrites existantes.

Pour élaborer le diagramme, les procédures d'un système ou d'une fonction de l'entreprise sont décrites dans un ou plusieurs tableaux ou tracés : en effet, pour éviter les descriptions trop complexes, on peut utiliser pour un système autant de tracés qu'il y a d'opérations homogènes élémentaire.

Exemple :

Le système paie ci-dessous comprend les opérations suivantes :

- saisie des heures ;
- établissement des bulletins de paie ;
- comptabilisation de la paie ;
- paiement des salaires.

Chaque tracé est subdivisé en colonnes représentant les services ou personnes intervenant dans les procédures.

¹ Sardi. A, op.cit, p 167.

Exemple :

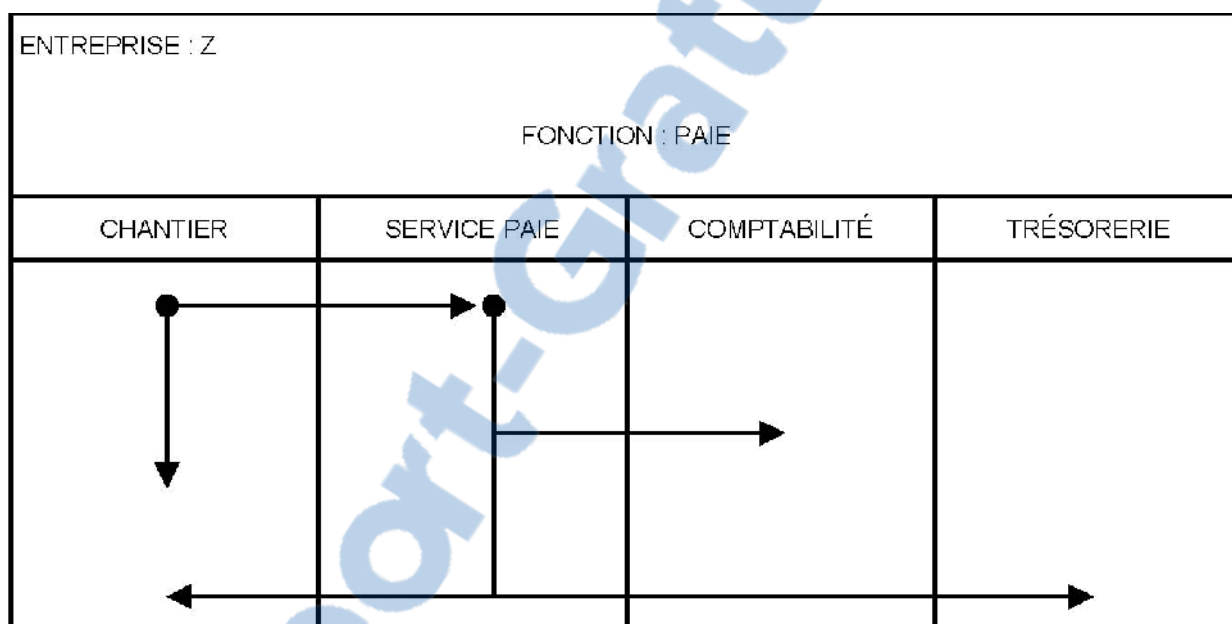
Les services intervenant dans le système paie sont les suivants : chantier, service paie, comptabilité, trésorerie.

Les grandes lignes schématisées de ce diagramme paie peuvent être résumées ainsi :

ENTREPRISE: Z

FONCTION: PAIE

CHANTIER, SERVICE PAIE, COMPTABILITÉ, TRÉSORERIE



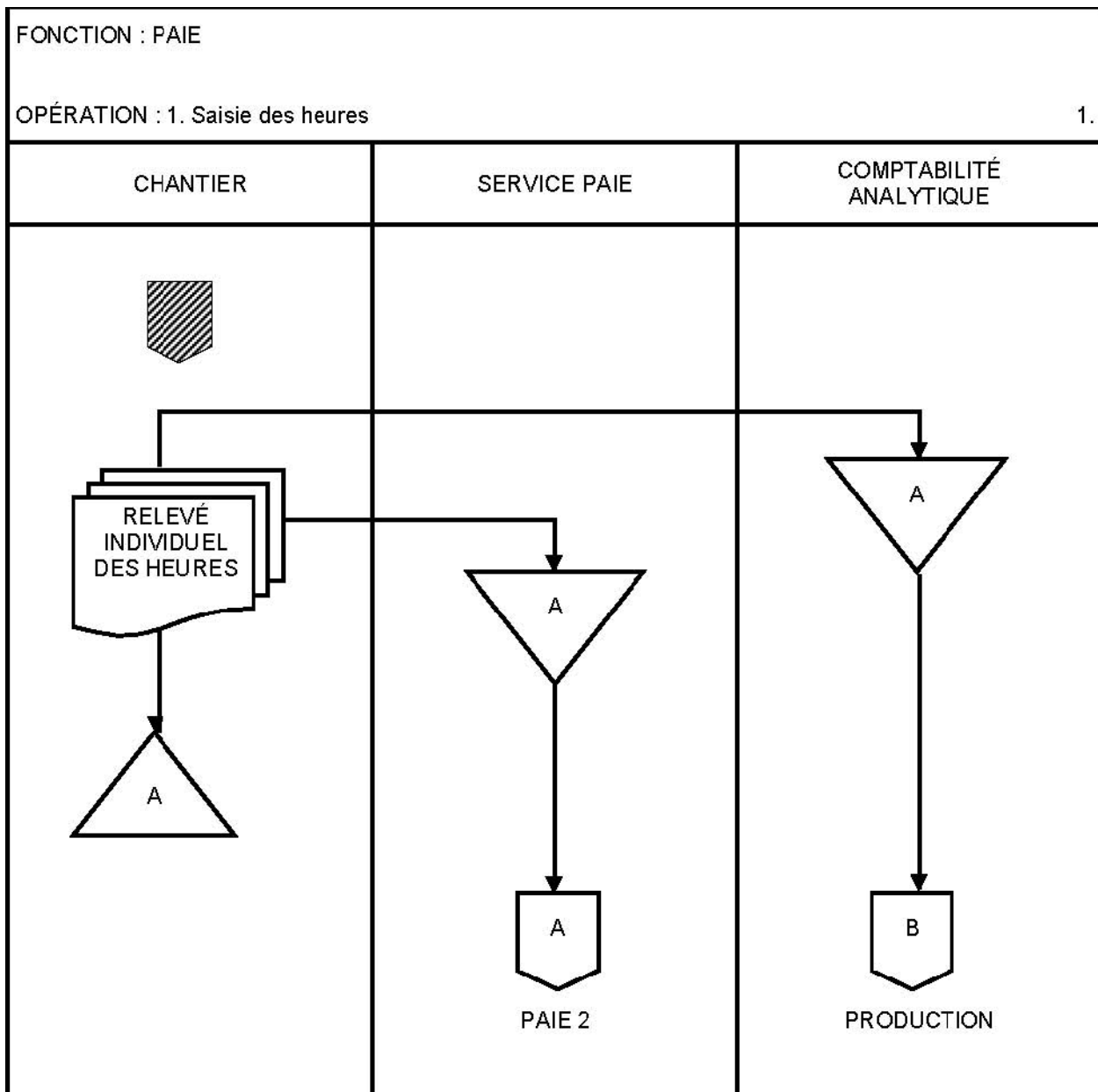
Les flèches représentent la circulation des documents.

Des diagrammes détaillés pour la saisie des heures et l'établissement des bulletins de paie figurent ci-après.

Les symboles :

Le diagramme de circulation des documents est réalisé au moyen de symboles servant à représenter les documents ou supports utilisés par le système à étudier ainsi que les tâches exécutées pour leur traitement.

Les symboles reflètent le langage commun entre les membres du cabinet ; il est donc important que leur nombre soit réduit afin de limiter leur temps d'apprentissage et de ne pas compliquer le diagramme. En outre, les symboles et les documents illustrés du diagramme doivent être légendés pour matérialiser leurs significations.



A partir de cette figure présentée ci-dessus, on déduit que le recours à des diagrammes de circulation de flux permet de faire apparaître très clairement¹ :

- quels sont les documents utilisés ;
- quel est le nombre d'exemplaires ;
- qui utilise le document et quelles sont les opérations effectuées ;
- comment sont distribués et classés les différents exemplaires.

¹ Deloitte, op.cit, p 42.

En fait, les diagrammes de circulations des documents ne sont pas assez détaillés¹, mais pour les lecteurs désirant obtenir des informations détaillées, ils peuvent se référer aux explications des symboles utilisés pour l'établissement des diagrammes de circulations.

De ce qui précède, le diagramme de circulation est utilisé comme une technique qui permet à l'auditeur d'analyser les procédures et identifier des contrôles (ou le manquement de cela). La mise à jour et le fait de refaire des organigrammes ont eu l'habitude d'être prenant du temps, mais maintenant ils ont spécialisé un logiciel de flowcharting qui est conçu pour aider l'auditeur². En conséquence, il est beaucoup plus facile de changer un symbole sur un micro-ordinateur et produire une nouvelle version qu'effacer ou le refaire sur le papier (journal). De plus, les normes (standards) de flowcharting peuvent être mises en application plus facilement à l'aide du logiciel.

2-Les outils d'interrogation :

Pour identifier les faiblesses du SCI, l'auditeur interne s'appuie également sur des outils d'interrogations. Parmi les outils d'interrogation les plus utilisés et sans que cela constitue une présentation exhaustive, nous étudions: l'interview, le rapprochement et la reconstitution, le questionnaire d'audit, le questionnaire de contrôle interne, le sondage statistique, l'interrogation des fichiers informatiques.

2.1 L'interview :

Une interview est un entretien avec une personne en vue de l'interroger sur ses actes, ses idées,...etc, et de divulguer la teneur de l'entretien. C'est donc beaucoup plus qu'un simple entretien, c'est une action d'audit à part entière. Il est d'ailleurs difficile d'imaginer une mission sans interviews³.

C'est une technique de recueil d'informations qui permet l'explication et le commentaire. Elle apporte ainsi une plus-value importante à la collecte des informations factuelles et des éléments d'analyse et de jugement⁴ :

- Informations factuelles : communication des données chiffrées sur un marché, une affaire, présentation d'un document probant.... ;
- Éléments d'analyse : expression par l'audité de ses préoccupations par rapport à des faits constatés... ;

¹ Rea, Richard. C , « A small business internal control questionnaire », Journal of accountancy, Proquest, July 1978, p 53.

² Coderre. D , « Internal audit : efficiency through automation », John Wiley, Canada, 2009,p 38.

³ Julien. D, op.cit, p 168

⁴ Idem

- Éléments de jugement : appréciation d'un fait dans son environnement (« connaissez-vous telle décision lorsque vous avez négocié telle affaire ? »), commentaire d'un résultat, mise en évidence d'une situation exceptionnelle... .

Les auditeurs internes s'appuient fortement sur l'interview individuelle avec les gestionnaires et les employés afin d'obtenir les informations¹. En effet, l'interview est considérée comme un moyen principal permettant d'identifier les faiblesses du contrôle interne.

Il est à noter que pratiquer une interview est pour l'auditeur un exercice difficile, doublement difficile :² difficile parce que l'interlocuteur, souvent de rang hiérarchique élevé tend à susciter une crainte révérencielle qui paralyse et empêche d'aller à l'essentiel. Mais difficile aussi parce qu'il faut pratiquer l'art de poser les questions pour obtenir les bonnes réponses. En fait, la meilleure façon pour réussir une interview, c'est de mettre à l'aise l'interrogé et de gagner sa confiance.

2.1.1 Les sept règles d'une bonne interview ³:

Elles s'inspirent du nécessaire esprit de collaboration qui doit s'instaurer entre audité et auditeur, interviewé et intervieweur.

- La première règle :

Il faut respecter la voie hiérarchique. Sauf urgence exceptionnelle l'auditeur ne doit pas procéder à une interview sans que le superviseur hiérarchique de son interlocuteur ne soit informé.

- La deuxième règle :

Rappeler clairement la mission et ses objectifs. L'interlocuteur de l'auditeur doit connaître le pourquoi et le comment de l'interview.

- La troisième règle :

Les difficultés, les points faibles, les anomalies rencontrées seront évoqués avant toute autre chose.

- La quatrième règle :

Qui est la contrepartie logique de la première : les conclusions de l'interview, résumées avec l'interlocuteur, doivent recueillir son adhésion avant d'être communiquées sous quelque forme que ce soit à sa hiérarchie.

¹ Jelfards. R, Thibadoux. G, Scheidt. M, « Utilising questions in the audit interview », 2003, p 14.

² Renard. J, « Audit interne, ce qui fait débat », op.cit, p 168.

³ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 326.

- La cinquième règle :

Conserver l'approche système, en vertu de ce principe que l'auditeur ne s'intéresse pas aux hommes. On doit donc se garder de toute question ayant un caractère subjectif et mettant en cause les personnes.

- La sixième règle :

Savoir écouter et chacun sait que ce n'est pas facile. L'auditeur doit éviter d'être celui qui parle plus qu'il n'écoute.

- La septième règle :

L'auditeur qui procède à une interview doit considérer son interlocuteur comme un égal. Non pas un égal au sens hiérarchique du terme mais un égal dans la conduite du dialogue.

2.1.2 Le moment qu'il convient d'utiliser l'interview :

L'interview peut être utilisée à divers moments de la mission ¹:

- En début d'analyse, l'interview est un premier point de passage obligé ; essentiellement descriptive, elle permet d'obtenir des éléments d'orientation générale de la mission ;
- En phase intermédiaire, l'interview peut soit l'une des techniques de test employées dans la mise en œuvre du Programme de Vérification, soit un mode d'auto-contrôle pour assurer l'objectivité ou la qualité des conclusions ;
- En fin d'analyse, l'interview sert essentiellement à valider des observations ou un diagnostic global.

L'interview est une technique d'analyse paridigitée pour tout diagnostic rapide qui permet à l'auditeur de percevoir des nuances dans l'expression de l'audité et donc de comprendre en profondeur une situation et d'enrichir l'analyse.

2.1.3 Le mécanisme de sa mise en œuvre :

L'interview peut être utilisée à divers moments de la mission

- Avant l'interview :

Avant d'entamer l'interview, l'auditeur interne commencera par la définition de l'interview ²: objectifs, budget temps, thèmes abordés, plan de l'interview, moyens éventuels à prévoir... en vue de préparer sa thématique en établissant un guide ou canevas d'entretien. Ensuite,

¹ Julien. D , op.cit, p 169.

² Ndiaye. F, Knutsen. D, « Audit manual », New York, March 2009, p 57.

il doit faire le choix du ou des interviewés et définition du rôle attendu ainsi que la désignation de l'auditeur chargé de superviser la préparation de l'interview et de contacter l'audité. Puis, l'auditeur interne organise son interview (lieu, horaire, durée prévue et adaptée aux contraintes des audités,...). Enfin, l'auditeur prépare son interview, c'est-à-dire, l'acquisition et étude des informations nécessaires, la répartition des rôles, anticipations des réactions possibles de l'audité,...

- Pendant l'interview :

Au début de l'interview l'auditeur doit se présenter (si l'auditeur n'est pas connu). Rappeler les objectifs et les thèmes de la mission et de l'interview, les documents demandés et organiser le temps de l'interview avec l'audité. Communiquer la liste des points à aborder dès le début de l'interview avec des interlocuteurs de haut niveau. S'enquérir de l'éventuelle préparation de l'interview par l'audité (tous niveaux) pour réorganiser son déroulement¹.

En cours de l'interview l'auditeur interne a la possibilité de poser des questions tout en gardant le fil conducteur du guide préalablement établi, noter les réponses aux points évoqués et les remarques des audités afin d'atteindre les objectifs initiaux de l'interview.

En fin de l'interview, l'auditeur interne doit accorder son temps à la reformulation des points abordés.

- Après l'interview :

L'auditeur interne établit un compte rendu de l'interview clair et précis pour être sûr de ne rien oublier. Le compte rendu ne reprend pas nécessairement l'ensemble des points abordés : il doit faire ressortir les points importants de l'interview et faire apparaître dans une synthèse de quelques lignes les points déterminants : ceux qui conduisent soit à réorienter le travail, soit à formuler les éléments de conclusion. Par la suite, l'auditeur interne analysera les informations figurantes sur le compte rendu de l'interview et effectuera des recoupements afin de confirmer si les déclarations recueillies doivent être confirmées et/ou précisées.

Il faut signaler que lors de l'interview les auditeurs internes doivent minimiser leur prise de note², car les audités veulent généralement savoir ce qu'ils écrivent. Cela peut attirer leur attention et par conséquent certains audités vont se sentir menacés.

2.2 Le rapprochement et la reconstitution :

Un rapprochement est la vérification ponctuelle et à postériorité, par d'autres sources ou moyens, de la validité d'un fait, d'une affirmation ou d'une déclaration. Les sources ou

¹ Julien. D, op.cit, p 171.

² Burr , John T , « Keys to a successful internal audit » , Quality progress, University in West Lafayette, New York, Apr 1997, p 77.

moyens peuvent être à la fois de nature exogènes (confirmation écrite externe) ou endogène (supports d'informations dans la chaîne d'un processus)¹, à titre d'exemple, le rapprochement bancaire, le rapprochement entre l'inventaire physique et l'inventaire comptable,... Ainsi, le rapprochement est utilisé en audit de conformité.

Une reconstitution est le rétablissement d'un résultat, à partir d'éléments réels et pertinents, soit par utilisation du processus lui-même, soit par mise en œuvre de processus différents mais homologues au phénomène contrôlé. La reconstitution sera essentiellement utilisée pour évaluer la fiabilité, le fonctionnement d'un système, d'un processus, donc en audit d'efficacité.

On soulignera que, si la reconstitution peut permettre de valider également un fait ou une situation, le rapprochement permet rarement d'évaluer la fiabilité et le fonctionnement d'un système. En outre, le rapprochement n'implique pas nécessairement une connaissance approfondie des organisations et des systèmes. Par contre, la reconstitution implique une telle connaissance.

2.3 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 conçues de telle sorte qu'elles évitent toute ambiguïté, l'imprécision ou la confusion.²

Par ailleurs, la méthode d'approche par le questionnaire dépend de la crédibilité des réponses données par les audités³. A cet effet, il est nécessaire que l'auditeur interne procède à la vérification des données collectées.

2.4 Le questionnaire de contrôle interne :

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

¹ Schich. P, Verra. J, Bourrouilh-Parège. O, op.cit, p 198.

² Ndiaye. F, Knutsen. D, op.cit, p 58.

³ Khelassi. R, « L'audit interne: audit opérationnel: techniques, méthodologie, contrôle interne », 2^{ème} 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 réponses¹.

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 narration²et, 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.

2.5 Le sondage statistique:

De plus en plus, les auditeurs recherchent des critères objectifs qui assurent un côté plus rigoureux à leur analyse. Pour cette raison, ils recourent aux techniques d'échantillonnage statistique.

Le sondage statistique (ou sondage aléatoire, ou échantillonnage) 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 l'échantillon avec une certitude spécifiée et une précision désirée. Il se distingue ainsi à d'autres types d'échantillonnages³ : les prélèvements empiriques et les sondages orientés.

- Les prélèvements empiriques sont en général suffisants pour se faire une première idée ou pour confirmer l'existence d'un phénomène (tel contrôle est-il effectué ? rencontre-t-on normalement tel cas de figure ?), mais ils ne donnent que des quantifications imprécises et dont le degré d'approximation n'est pas connu ;

¹ Schick. P, « Mémento d'audit interne », Edition Dunod, Paris, 2007, p 150.

² Bierstaker. J.L, Jay. C. Thibodeau , “ The effect of format and experience on internal control evaluation”, Department of Accountancy, College of Commerce and Finance, Villanova University, Villanova, Pennsylvania, , USA, 2006, p 877.

³ Julien. D, op.cit, p 191.

- Les sondages orientés ont pour but de repérer dans une population des cas que l'auditeur veut révéler : leur recherche relève plus du détective que du mathématicien et ils ne prennent aucune extrapolation à la population totale (si ce n'est que le phénomène existe bien).

Les sondages statistiques permettent d'obtenir les preuves d'un dysfonctionnement concernant une population nombreuse de plusieurs d'individus (la population « mère »), en observant les faits sur un sous-ensemble réduit de cette population (l'échantillon). En effet, les sondages statistiques sont appropriés lorsque l'objectif de l'auditeur est d'estimer une grandeur. Or, dans le cadre d'une mission d'audit estimée consommatrice de temps, les sondages statistiques rendent ces contrôles réalisables avec un coût et dans des délais considérablement réduits par rapport à un recensement ou contrôle manuel exhaustif, alors qu'un contrôle exhaustif serait inenvisageable car trop consommateur de temps, très coûteux et voir impossible matériellement.

Cependant, en contrôlant un échantillon (quelques pourcents de la population « mère »), les résultats d'un sondage statistique seront ainsi entachés de deux incertitudes¹ :

- Un niveau de confiance (90%, 95%, 99%), c'est-à-dire, le degré de certitude avec lequel l'auditeur annonce le résultat ;
- Un intervalle de confiance, c'est-à-dire la fourchette plus ou moins large dans laquelle se situe le résultat réel qui ne pourrait être connu qu'à travers un contrôle exhaustif.

2.5.1 La mise en œuvre :

L'utilisation des techniques statistiques a été envisagée en matière d'audit -très souvent- par référence aux méthodes employées dans le contrôle de qualité en usine. Elles proposent un cadre scientifique à l'audit en résolvant les problèmes suivants² :

- comment procéder à une induction ou interprétation de la population à partir d'un échantillon de taille minimale?

- quels sont la précision et le niveau de confiance de l'auditeur dans cette induction ?

Ainsi, le sondage statistique permet de minimiser les coûts du sondage pour un certain risque quantifié, accepté par l'auditeur et pour une précision exigée dans son contrôle. Pour ce faire, la méthode des sondages statistiques peut se réaliser selon les quatre étapes décrites ci-dessous³ :

- a- La préparation physique du sondage ;
- b- Le prélèvement de l'échantillon ;
- c- L'observation des faits et calculs ;

¹ .Schick. P , Verra. J, .Bourrouilh-Parège. O, op.cit, p 202.

² USAID du people américain, op.cit, p 81.

³ Julien. D, op.cit, p 191.

d- L'extrapolation.

a- La préparation physique du sondage :

Il s'agit de poser le problème en définissant la population de référence, l'ensemble de ses éléments constitutifs ou individus, sa taille ou effectif noté N , et l'objet du contrôle, le caractère à estimer soit ici une valeur.

Dans cette étape on fixe aussi le « niveau de confiance », ou « degré de certitude » noté P , avec lequel on formulera le résultat. Le niveau de confiance se fixe en fonction des enjeux ; le niveau de confiance standard est p 95%, mais pour les enjeux très importants on fixera P à 99%¹.

b- Le prélèvement d'un échantillon de taille n :

L'échantillon sera constitué de n individus prélevés au hasard sur une population comprenant N individus. Pour ce faire, il existe plusieurs techniques, depuis les plus sophistiquées (programme informatique de calcul des nombres aléatoires), jusqu'aux plus élémentaires (tirage au sort, méthode du pas à pas. En général on utilise des tables préétablies de nombres aléatoires² qui permettent de tirer aléatoirement n nombres correspondant aux numéros des individus à contrôler dans une plage de variation comprise entre 1 et N . l'échantillon ainsi prélevé peut servir à estimer une proportion, ou une valeur, ou être purement expositoire.

La taille de l'échantillon sera toujours supérieure ou égale à 60 ($n \geq 60$) quand il s'agit de proportions.

c- L'observation des faits et calculs des paramètres de l'échantillon :

A partir des n valeurs observées, $x_1, x_2, x_3, \dots, x_n$, sur la population de N individus, nous calculerons la moyenne et la dispersion ou écart type (la dispersion du caractère sur la population sera estimée par la dispersion du caractère sur l'échantillon).

t étant un paramètre directement lié au degré de certitude P ³:

- Si $P = 90\%$ $t = 1.65$
- Si $P = 95\%$ $t = 1.96$
- Si $P = 99\%$ $t = 2.58$

d- Extrapolation :

Les deux paramètres calculés précédemment (moyenne et dispersion sur l'échantillon) nous permettent par extrapolation mathématique, de formuler un résultat sur la population « mère » suivant la phrase consacrée : « Il y a P chances sur 100 pour que la vraie valeur moyenne du

¹ Idem

² Renard J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 323.

³ Obert. R, Pierre Mairesse. M, « Comptabilité et audit : manuel et application », 2édition Dunod, Paris, 2009, p 467.

caractère étudié sur la population soit comprise entre ...(valeur mini) et ...(valeur maxi) (intervalle de confiance)¹. »

2.5.2 Comment l'utilise-t-on et qui l'utilise ?

L'auditeur utilise cette technique pour apprécier ²:

- soit une problématique à caractère discontinu : en général deux réponses (oui/ non), par exemple ; la facture est valide ou pas, le dossier est complet ou pas, la procédure est respectée ou pas ...il s'agit **des sondages d'estimation de proportions** ;
- soit une problématique à caractère continu : le phénomène étudié peut prendre une infinité de valeurs, par exemple ; une valeur totale de stocks à une date donnée, un montant de facturation sur une période définie, un montant global du poste « clients à une date donnée...il s'agit **des sondages d'estimation de valeurs**.

¹.Schick. P, Vera. J, .Bourouilh-Parège. O, op.cit, p 203.

² Idem

TABLEAU 2 : FORMULES MATHÉMATIQUES DU SONDAGE STATISTIQUE

Type de sondage statistique	Estimation de valeurs (méthode générale)	Estimation de proportions
Caractère observé sur l'échantillon et à extrapoler sur la population	X_i =valeur réelle contrôlée (méthode générale) ou écart entre valeur réelle contrôlée et valeur connue initialement (méthode des écarts)	$X_i=1$ Si oui au caractère étudié $X_i=0$ Si non au caractère étudié
Moyenne	$M=(x_1+x_2+\dots+x_n)/n$	$P_{obs}=(x_1+x_2+\dots+x_n)/n$
Dispersion (écart type)	$\sigma = \sqrt{\frac{x_1^2 + x_2^2 + \dots + x_n^2}{n} - m^2}$	$\sigma = \sqrt{P_{obs} \cdot (1 - P_{obs})}$
Demi-intervalle de confiance	$\alpha = \sigma \cdot t / \sqrt{n_0}$	Avec : $n_0=n \cdot N / (N-n)$ et t lié à P niveau de confiance : 1,645 pour 90% 1,960 pour 95% 2,576 pour 99%
Fourchette encadrant la vraie valeur moyenne	$m \pm \alpha$	P_{min} et P_{max} les deux proportions qui encadrent la proportion réelle recherchée sur la population sont les 2 solutions de l'équation du second degré suivante :
Fourchette encadrant la vraie valeur totale de la population	$N \cdot m \pm N \cdot \alpha$ ou encore Valeur mini= $N \cdot m - N \cdot \alpha$ Valeur maxi= $N \cdot m + N \cdot \alpha$	$\left(1 + \frac{t^2}{n_0}\right)P^2 - \left(2P_{obs} + \frac{t^2}{n_0}\right)P + P_{obs}^2 = 0$ avec $n_0=n \cdot N / (N-n)$
Si la précision du résultat obtenu est insuffisante (fourchette trop large)	On prélève un complément d'échantillon, on contrôle les individus supplémentaires et on recalcule les paramètres de moyenne, de dispersion et de demi-intervalle de confiance.	
Formulation du résultat du sondage statistique	Il y'a P chances sur 100 que la valeur réelle totale du caractère observé sur la population soit comprise entre la valeur mini... et la valeur maxi...	Il y' a P chances sur 100 que la proportion réelle du caractère observé sur la population soit comprise entre P_{min} et P_{max}
Alternatives méthodologiques	Indépendamment de la méthode générale présentée ci-dessus l'auditeur dispose d'autres solutions : <ul style="list-style-type: none">- méthode des écarts ;- méthode du quotidien ;- stratification ; méthode des sous-échantillons.	Toutes ces méthodes lorsqu'elles sont applicables, sont à privilégier car elles concourent, toutes à réduire la dispersion de la population donc à améliorer la précision du sondage et/ou le temps passé.

Source : Schick. P, Vera. J ,Bourouilh-Parège. O, op.cit, p204

TABLEAU 3:: CHOIX DE LA METHODE D'ESTIMATION DE VALEURS

Situation initiale	Méthode à retenir	
<p>Il s'agit de déterminer une valeur :</p> <p>On ne connaît donc pas les valeurs et l'on ne dispose d'aucune information pour stratifier population.</p>	<p>Méthode générale :</p> <ul style="list-style-type: none"> - prélèvement aléatoire ou systématique - détermination de la moyenne et de la dispersion sur l'échantillon - extrapolation des résultats à la population « mère » 	
	<p>Méthode des sous- échantillon</p> <ul style="list-style-type: none"> - prélèvement aléatoire ou systématique par sous-échantillon - calcul de la dispersion des sous-échantillons 	
<p>Il s'agit de déterminer une valeur :</p> <p>On ne connaît donc pas (ou pas entièrement) les valeurs mais on dispose d'éléments suffisants pour effectuer une stratification de la population.</p>	<p>Stratification de la population</p> <ul style="list-style-type: none"> - définition des strates et de l'échantillon - application de la méthode générale à différentes strates 	
	<p>Application de la méthode des échantillons à la population stratifiée</p>	
<p>Il s'agit de contrôler une valeur :</p> <p>On ne connaît donc au départ, les chiffres à vérifier (valeurs comptables ou autres).</p>	<p>Cas général :</p> <p>On s'intéresse à la population des écarts entre valeurs réelles et valeurs à contrôler (ces écarts étant quelconques)</p>	<p>Méthode générale appliquée aux écarts</p>
		<p>Méthodes des sous-échantillons appliquées aux écarts</p>
	<p>Cas particulier :</p> <p>Les écarts sont d'autant plus grands que les valeurs sont plus élevées</p>	<p>Méthode de quotidien</p>

Source : Schick. P, Vera. J.Bourouilh-Parège. O, op.cit, p 206 .

2.6 L'interrogation des fichiers informatiques :

De nombreuses fonctions d'audit interne à l'échelle mondiale se sont tournées vers le micro-ordinateur 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 est 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 ¹ :

- 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.

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 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 décision².

In fine, 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.

Section 03 : L'évaluation interne et externe de l'audit interne

Dans un souci d'assurer une plus grande transparence, crédibilité et performance, il conviendrait encore que l'audit interne soit audité. Et lorsque l'on est bon, il est une bonne méthode pour savoir ce que l'on peut faire pour devenir excellent, c'est le demander aux autres³. C'est l'audit de l'audit.

Cet audit de l'audit interne ne doit pas créer de suspicion chez les auditeurs internes mais il faut prendre conscience que c'est une méthode d'amélioration de la fonction d'audit car le contrôle

¹ Andrieu. C, « Audit légal en milieu informatisé : Présentation d'un logiciel d'audit Audit CAC », Université des Sciences Sociales Toulouse, Septembre 2003, p 16.

² Pickett, Spencer. KH, op.cit, p 578.

³ Barbier. E, « Mieux piloter et mieux utiliser l'audit : l'apport de l'audit aux entreprises et organisations », Edition Maxima, Paris, 1999, p 86.

n'exclut jamais la confiance. On peut se référer également au proverbe pour rassurer les auditeurs internes « Heureux les princes qui souffrent un conseil amer¹ ».

Pour concrétiser l'audit de l'audit interne, ce dernier doit être soumis à une évaluation aussi bien interne qu'externe :

1- L'évaluation interne :

L'évaluation interne de l'audit interne peut être effectuée par les chefs de mission, les audités et les services centraux de l'audit interne.

1.1 Les chefs de missions :

Les chefs de mission sont tenus de diriger les travaux des auditeurs afin de contrôler et d'animer la progression de leurs tâches (coordination), d'assurer leur qualité (expertise), et d'assumer la responsabilité de l'interface avec les audités (relationnel), ils sont responsables du succès de la mission vis-à-vis du service d'audit interne et vis-à-vis des audités. Dans le cas où l'équipe est constituée d'un binôme de pairs, la supervision peut se faire de façon alternative, c'est-à-dire l'un sur l'autre et vice versa.

En fait, des petites missions peuvent être confiées à un auditeur opérant en « solo » : il se fera superviser par un auditeur expérimenté du service, en quelque sorte « un chef de mission à temps partiel » apportant le recul nécessaire à l'orientation et à la critique des travaux ainsi qu'à la synthèse. De même, le chef de mission aura l'intérêt à faire revoir ses propres travaux par un de ses auditeurs².

Il convient de noter que même les audités et les services centraux de l'audit interne contribuent à faire l'audit de l'audit interne :

1.2 Les audités :

Dans le cadre de la supervision, les audités ont la possibilité d'effectuer eux-mêmes un audit réciproque sur les auditeurs internes tout comme on demande aux étudiants à la fin de l'année de porter un jugement sur la qualité des cours.

¹ Renard. J, « L'audit interne ce qui fait débat », Edition Maxima, Paris, 2003, p 117.

² Julien. D, op.cit, p18

1.3 Les services centraux de l'audit interne :

Les services centraux de l'audit interne sont tenus d'exercer des audits sur les services d'audit décentralisés pour s'assurer que¹ :

- Les normes prescrites sont bien respectées ;
- Qu'il n'y a pas d'écart entre le service central d'audit interne et les services décentralisés ;
- La formation et le niveau professionnel des auditeurs sont bien ceux qui sont définis par l'organisation ;
- La fonction d'audit interne est bien acceptée par l'unité décentralisée et qu'elle y travaille avec efficacité.

2- L'évaluation externe :

La norme 1300 prescrit que l'on doit élaborer un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité. Et la norme 1310 indique plus précisément qu'il faut procéder à une évaluation externe de l'audit interne au moins une fois tous les cinq ans². Cette évaluation externe permet d'examiner si le Service d'audit interne a mis en place des dispositifs de contrôle interne adéquats et suffisants pour bien maîtriser l'activité. Pour les réaliser la norme 1312 préconise un entretien avec le conseil sur la fréquence et les qualifications de l'évaluateur. Ces évaluations peuvent s'exercer selon quatre modalités³ :

2.1 Le quality assessment ;

2.2 La peer review ;

2.3 L'auto-évaluation avec validation externe ;

2.4 La certification.

2.1. Le quality assessment :

Le quality assessment s'opère par des équipes d'experts en vue d'apporter une opinion globale quant à la conformité du service d'audit interne aux normes professionnelles. Cette opinion peut être accompagnée par des recommandations permettant de renforcer le service d'audit interne.

¹ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 374.

² Renard. J, « L'audit interne ce qui fait débat », op, cit, p 118.

³ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 430

2.2. La peer review :

La peer review ou l'audit des pairs, il s'agit de faire appel à un service d'audit interne d'une autre organisation comparable mais qui opère dans un secteur non concurrent afin de permettre d'apporter un échange d'expérience et de faire le benchmarking qui constitue un système de contrôle interactif¹. Cette méthode est assez rarement mise en œuvre car elle présuppose des conditions difficiles à réunir : activités non concurrentielles, esprit de collaboration,....

2.3. L'auto-évaluation avec validation externe :

C'est une solution intermédiaire entre l'évaluation interne et l'évaluation externe. Il s'agit de comparer les deux évaluations et de choisir la plus appropriée ou bien les additionner en vue de ressortir avec une opinion de plus en plus favorable quant à la conformité du service d'audit interne aux normes professionnelles.

2.4. La certification :

Deux types de certification sont envisageables :

- La certification selon le référentiel professionnel de l'audit interne (les Normes) ;
- La certification ISO 9001- version 2000.

C'est pour répondre aux préoccupations fondamentales des instances dirigeantes dans ces deux domaines et inciter du même coup au respect des normes professionnelles que l'IFACI a formalisé sa politique de certification par la mise en place d'une structure ad hoc : **IFACI CERTIFICATION**.

Cet organisme à but non lucratif, à la demande des Directeurs d'audit interne adhérents réalise l'évaluation externe requise par la norme 1300, selon une approche à forte valeur ajoutée². Cet organisme est pourvu d'un comité de certification qui contrôle et garantit l'impartialité de la démarche. Il offre à ceux qui font appel à lui la possibilité d'une certification simple ou double : la certification de service et/ou la certification ISO 9001.

2.4.1 La certification de service : qui garantit la conformité des services rendus par le service d'audit interne aux Normes professionnelles internationales.

L'IFACI Certification laisse le choix entre plusieurs options qui peuvent se combiner :

¹ De La Villarmois. O, « Le contrôle du réseau bancaire : exploration de la faisabilité et de la pertinence d'une démarche de comparaison des unités opérationnelles », Thèse de Doctorat, Université des sciences et technologies de Lille, France, 1999, p 145.

² IFACI, « Optimisez l'organisation de votre audit interne et sa capacité d'exécution », Paris.

- Un audit à blanc ou un diagnostic qui permet d'établir une feuille de route conduisant à la certification;
- Un audit de certification.

Et ce avec programmes d'amélioration continue : audits annuels et audits triennaux de renouvellement afin d'aider les auditeurs internes dans la démarche de professionnalisation.

Au terme d'une méthode rigoureuse les points de non-conformité sont identifiés et appréciés en fonction de leur impact ; ils sont accompagnés de propositions d'amélioration.

2.4.2 Et/ou la certification ISO 9001 : qui garantit la conformité du système de management par la qualité (SMQ) du service d'audit interne aux Normes ISO.

En effet, la certification IFACI est un engagement pour plus de sécurité, plus de transparence, plus de performance, et plus de légitimité de l'audit interne.

Après avoir abordé l'évaluation interne et externe de l'audit interne, il convient d'ajouter que l'évaluation de la performance de l'audit interne peut se faire à travers les paramètres suivants¹ :

- L'efficacité : le taux d'acceptation des recommandations et le taux de réalisation effective des mesures recommandées ;
- La qualité : le volume de demandes spontanées de mission d'audits par les opérationnels et le niveau de satisfaction des audités ;
- Le coût/productivité : le taux de réalisation du programme annuel de l'audit et le niveau des économies effectivement engendré par les recommandations ;
- Le rapport : le délai d'émission du rapport d'audit interne et sa qualité d'élaboration (clarté, cohérence, style de rédaction, hiérarchisation des dysfonctionnements...).

En effet, l'audit de l'audit interne rend compatibles les impératifs de l'assurance et ceux du coût des procédures engagées². En même temps, il fait de la mesure de la performance du système de contrôle interne.

¹ Benhayoun sadafi. M. A, op.cit, p 94.

² Power. M, « The audit society: rituals of verification, Oxford, Calarendon Press, 1997, p 63.

Conclusion :

L'art de l'auditeur interne s'appuie surtout sur une méthodologie d'investigation et de communication qui se déroule en trois phases : la phase d'étude, la phase de vérification et la phase de conclusion. Cette méthodologie est caractérisée par des techniques qui assurent la qualité des missions d'audit. Ces techniques concourent à construire d'une manière objective l'opinion de l'auditeur interne et d'apporter la preuve des faits qu'il rapporte et de l'évaluation correcte des impacts qu'il indique.

Afin de renforcer l'efficacité de la fonction d'audit interne, il est nécessaire qu'elle fasse l'objet d'un audit, sachant que le contrôle n'exclut jamais la confiance. Cet audit de l'audit interne va assurer une plus grande transparence, crédibilité et performance.

CONCLUSION DE LA PARTIE 01:

La fonction d'audit interne fait partie intégrante de l'entreprise et exerce son activité dans le cadre des politiques définies par la Direction Générale et le conseil d'administration.

L'audit interne s'insère dans un processus de reengineering. Il apporte sa contribution à la création de la valeur pour les actionnaires, le comité d'audit, le management et pour le personnel. Il est ainsi un outil de progrès.

La fonction d'audit interne est dotée d'un document (charte) définissant la mission, les objectifs, l'autorité et les responsabilités du service d'audit interne, approuvé par la Direction Générale et accepté par le conseil. Il est même nécessaire que la charte d'audit soit conforme aux normes de la pratique professionnelle de l'audit interne.

Il est important de noter que les auditeurs internes doivent respecter un code de conduite décrivant les normes de comportement attendues des auditeurs internes. Ces règles sont une aide à la mise en œuvre pratique des principes fondamentaux et ont pour but de guider la conduite éthique des auditeurs internes.

Le rôle que joue l'auditeur interne est primordial dans la mesure où il examine un point ou une activité de l'entreprise, une filiale, une fonction, un processus et établit un diagnostic attestant de son plus ou moins bon fonctionnement, un pronostic alertant les responsables et la Direction, et une thérapeutique visant la sécurité des actifs, le respect des directives, la fiabilité des informations, l'efficacité et l'efficience des opérations.

L'audit interne est une profession fondée sur la capacité des auditeurs internes à influencer la manière dont les gestionnaires contrôlent les opérations de leur entreprise afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise qu'elle s'est fixés. En fait, le rôle clé de l'auditeur interne est 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. En effet, le rôle de l'audit interne n'est pas de prendre en charge la gestion des tâches, mais essayer de soutenir les efforts des responsables et de les conseiller. Ainsi, l'auditeur interne est un maillon essentiel dans la gestion rigoureuse de son entreprise.

L'auditeur interne procède à l'analyse du fonctionnement des diverses activités et des services de son entreprise. Pour ce faire, l'auditeur interne s'appuie sur une méthodologie bien

déterminée qui repose sur l'application de normes professionnelles. Les normes communément partagées sont celles qui ont été développées par l'I.I.A. et que l'IFACI a traduites pour la France. Ces normes permettent de garantir le déroulement objectif de la mission.

Il apparaît évident que l'auditeur interne doit maîtriser les techniques et outils de son art car la maîtrise des outils et techniques apporte à l'auditeur interne l'objectivité dans ses constats.

En fin de mission d'audit, l'auditeur interne rédige un rapport dans lequel il émet ses recommandations destinées à la hiérarchie à laquelle il est rattaché. Pour mener à bien ses missions, l'auditeur interne doit avoir de bonnes capacités d'analyse, un esprit de synthèse, le sens du dialogue imposé par les contacts avec les autres services.

L'audit interne en tant qu'un pilier de la gouvernance d'entreprise, est considéré comme une solution clé pour la transparence de l'entreprise. Il joue un rôle important dans le soutien et l'interaction avec le comité d'audit pour assurer l'intégrité et la qualité de l'information financière. De même, l'un des rôles du comité d'audit est de superviser la qualité des mécanismes de surveillance mis en œuvre par l'entreprise et qui incluent la fonction d'audit interne.

Par ailleurs, la relation qui lie le comité d'audit et la fonction d'audit interne réside dans le fait que le comité d'audit soutient et reçoit toute l'aide nécessaire de la fonction d'audit interne et vice versa. L'IIA soutient l'idée que la bonne gouvernance est tributaire de la synergie générée entre les quatre principales composantes de la gouvernance de l'entreprise: le comité d'audit, le management, les auditeurs internes et les auditeurs externes¹. Dans cette optique, les auditeurs internes et les comités d'audit se soutiennent mutuellement en faveur de la gouvernance de l'entreprise. L'audit interne demeure, en effet, un acteur majeur dans la gouvernance d'entreprise.

Ainsi s'achève cette partie consacrée aux aspects théoriques les plus importants de l'audit interne. Nous allons à présent nous intéresser au contrôle interne, et de l'importance de l'audit interne en tant qu'un élément du système de contrôle interne ainsi qu'un outil de pilotage du système de contrôle interne.

¹ Braiotta. L, Jr, « The audit committee Handbook », Fourth edition by John Wiley, United States, 2004., p 271.

PARTIE 02

LE CADRE THÉORIQUE DU CONTRÔLE INTERNE

Introduction :

L'auditeur interne a pour mission d'évaluer et de juger l'ensemble des dispositifs : règles, procédures, méthodes, organisation, système d'information...etc. Cet ensemble de dispositifs que tout manager met en place pour faire fonctionner son activité, porte une appellation qui est le « contrôle interne ».

Le contexte général de notre travail est l'audit interne et le contrôle interne. Avant de construire une méthodologie de recherche empirique, il convient d'en analyser plus précisément les enjeux du SCI pour bien orienter notre investigation. L'objectif de cette partie est donc de proposer une présentation articulée de trois niveaux d'analyse du SCI : les concepts essentiels du contrôle interne, les composants et les responsables du système de contrôle interne, le pilotage du contrôle interne et la performance de l'entreprise.

Dans un souci de mieux éclairer la notion du contrôle interne, il nous a paru nécessaire de consacrer le premier chapitre aux concepts essentiels du contrôle interne. Nous allons voir que la maîtrise des opérations peut s'apparenter à la notion du « contrôle interne ».

Pour la mise en œuvre d'un contrôle interne performant, il faut se référer à un modèle conceptuel connu tel que le COSO, le COCO, le Turnbull Guidance ou le cadre de référence AMF. Pour cela, nous allons aborder lors du deuxième chapitre le contrôle interne selon ces différents référentiels afin de mettre en évidence les différentes perceptions. Nous allons également mettre l'accent sur les personnes et les organes responsables du système de contrôle interne en vue de montrer leurs rôles en matière de l'efficacité du SCI.

La performance d'une entreprise peut être renforcée par différents procédés managériaux, dont une meilleure maîtrise des activités d'une entreprise. Ce qui suppose un système de contrôle interne performant, le troisième chapitre sera consacré à l'examen de cette question. Nous nous recentrerons plus directement dans ce chapitre sur notre sujet de recherche.

Les systèmes de contrôle interne doivent eux-mêmes être contrôlés afin qu'ils soient évalués. Pour cela, il convient de mettre en place une fonction d'audit interne qui joue un rôle déterminant dans le pilotage du système de contrôle interne, ceci fera l'objet du troisième chapitre.

Au fil de ce chapitre, nous allons mettre l'accent sur l'importance de l'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise, dans la mesure où il contribue à la réduction de l'asymétrie de l'information ainsi que l'évaluation des règles, des procédures et méthodes utilisées dans la gestion

et le contrôle du fonctionnement de l'entreprise. Nous allons montrer aussi l'enjeu majeur du contrôle interne dans la gouvernance de l'entreprise.

CHAPITRE 01

***LES CONCEPTS ESSENTIELS DU
CONTRÔLE INTERNE***

De nombreux concepts et points de vue sur le contrôle interne ont été développés au fil des années. Malgré les perceptions divergentes, il existe un consensus sur le fait que le contrôle interne est destiné à contribuer à la réalisation des objectifs de l'entreprise. IL constitue donc un moyen d'arriver à ses fins. Afin de mettre en évidence la notion du contrôle interne, nous allons aborder les perspectives théoriques du contrôle interne (section 01).

Le contrôle interne même s'il est très bien conçu et appliqué, il ne peut garantir la réalisation des objectifs que l'entreprise s'est fixés, en raison de ses limites (section 02).

Nous allons traiter également les quatre types de contrôle qui s'articulent autour de ces éléments : directif, préventif, détectif, correctif et les trois niveaux du SCI (section 03).

Chaque responsable est chargé de la mise en place du système de contrôle interne. Nous avons présenté à cet effet la méthode à suivre afin de concrétiser le SCI au sein des entreprises (section 04).

Section 01 : Les perspectives théoriques du contrôle interne

La mise en place des sécurités permanentes est une nécessité afin d'assurer la pérennité et l'amélioration continue dans l'entreprise. C'est la raison pour laquelle toute entreprise doit renforcer constamment son système de contrôle interne qui représente un garde-fou contre d'éventuelles irrégularités.

Dans la mesure où le contrôle interne est perçu différemment selon les cadres de références, il est nécessaire d'évoquer ces différents cadres de références ainsi que leurs différentes interprétations du système de contrôle interne.

1- Les différents cadres de référence :

Suite aux nombreux scandales financiers ayant eu des répercussions sur les entreprises européennes et notamment américaines à la fin des années 1990 et au début des années 2000, à titre d'exemple le cas d'Enron avec le cabinet d'audit d'Arthur Andersen et surtout Worldcom, ceci a entraîné l'adoption de la loi Sarbanes-Oxley Act (SOX) aux Etats-Unis le 30 juillet 2002¹, votée

¹ Zhang. Y, Zhou, J, Zhou. N "Audit committee quality quality, auditor independence, and internal control weaknesses", School of Management, State University of New York at Binghamton , 2007,p301.

par le congrès des Etats-Unis et ratifiée par le président Bush¹ tout en avouant que ces scandales ont perturbé la confiance des investisseurs et l'économie américaine en général².

Cette loi a exigé que l'auditeur rende son avis quant à l'efficacité du système de contrôle interne des entreprises³. De plus, l'article 404 de cette loi exige que le directeur général et le directeur financier s'engagent à la mise en œuvre d'une structure adéquate de contrôle interne et de procédures de reporting financier,⁴ et procéder à une évaluation de son efficacité au regard d'un modèle de contrôle interne reconnu.

Pour la mise en œuvre de cette section 404, la Securities and Exchange Commission (SEC) et le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ont fortement recommandé aux entreprises américaines et étrangères cotées à New York d'adopter un référentiel de contrôle interne, intitulé « Internal Control-Integrated Framework », plus connu sous l'appellation de COSO, acronyme de « Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission » et publié en 1992. De ce fait, le COSO s'est étendu aux entreprises étrangères notamment françaises cotées à New York.

Il est toutefois admis que l'on peut utiliser tout autre cadre s'il a été établi par un corps d'experts, a été débattu publiquement et s'il intègre des éléments qui englobent tous les thèmes du COSO. Les recommandations sur le contrôle interne publiées en 1995 par l'institut canadien des comptables agréés et connu sous le nom de COCO, et l'Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code, développé en 1999 par l'Institut des Experts- Comptables d'Angleterre et du pays de Galles, communément appelé le Turnbull Guidance ou Turnbull, semblent répondre aux exigences du PCAOB et de la SEC. Malgré l'émergence de deux référentiels (COCO et Turnbull), la plupart des entreprises anglaises et canadiennes soumises au SOX, ont choisi le SOX comme un cadre de référence.

Un an plus tard, le 1er août 2003, était promulguée en France la Loi de Sécurité Financière (LSF) qui, selon les autorités françaises, était « une réponse, à la fois politique et technique, à la crise de confiance dans les mécanismes du marché et aux insuffisances de régulation dont le monde

¹ Stolowy. H, Edouard Pujol, Mauro Molinari, « Audit financier et contrôle interne: l'apport de la loi Sarbanes-Oxley », groupe HEC, p 02.

² David A. Doney, « The Effect of SOX on Internal Control, Risk Management, and Corporate Governance Best Practice », Qfinance, p 01.

³ Thomas. J, Lopez. A, Scott. D. Vandervelde. A, Yi-Jing Wub, « Investor perceptions of an auditor's adverse internal control opinion », a University of South Carolina, United States, 2009, p232

⁴ Gumb B, Noel. N, « CEOs' Reports about Internal Control: A Content Analysis », Grenoble école de management, Nantes cedex 3, France, 2009, p 83.

économique et financier a pris connaissance depuis deux ans »¹. Son article 117 qui s'inscrit dans le cadre du chapitre II « De la transparence dans les entreprises » du titre III « Modernisation du contrôle légal des comptes et Transparence », crée l'obligation pour le président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance de rendre compte des procédures de contrôle interne mises en place par la société.

En avril 2005, un groupe de Place a été créé en France, à l'initiative de l'Autorité des Marchés Financiers (AMF), pour élaborer un cadre de référence de Contrôle Interne pour les sociétés faisant appel public à l'épargne. Basé sur des principes généraux, ce cadre de référence est compatible avec le référentiel américain COSO².

Pour ce qui est du cadre de référence (CDR) de l'AMF, il a été rédigé par les représentants des entreprises (MEDEF, AFEP, Middlednext) et des institutions comptables (CNCC et CSOEC) et par des personnalités qualifiées appartenant notamment à l'IFA, l'If ACI, l'AMRAE et aux « big four »³.

En ce qui concerne les lois SOX et LSF, nous avons jugé opportun de mettre en évidence la différence et la similitude entre la loi SOX et LSF pour mieux éclaircir les choses et montrer leurs répercussions sur le système de contrôle interne :

Tout d'abord la loi LSF est une loi française, alors que SOX est une loi américaine, En outre, la loi LSF est apparue le 1 aout 2003, alors que la loi SOX est apparue le 30 juillet 2002. Le tableau qui figure ci-après ajoute d'autres informations sur la différence entre les deux lois.

¹ AMF, « Le dispositif du control interne : cadre de référence », Résultats des travaux du groupe de place établi sous l'égide de l'AMF, France, janvier 2007, p 04.

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, 2010, p03.

³ Bertin. E, op.cit, p 55.

TABLEAU 4: COMPARAISON ENTRE DES REGIMES FRANÇAIS ET AMERICAIN

	Loi de sécurité financière (article 117)	Loi Sarbanes-Oxley (section 404)
Sociétés en cause	Toutes les sociétés anonymes	Uniquement les sociétés cotées
Périmètre	Chaque société	Groupe
Auteur	Président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance	Management : directeur général (<i>chief executive officer</i>) et directeur financier (<i>chief financial officer</i>)
Étendue	Toutes les procédures de contrôle interne	Uniquement les procédures qui concernent les informations comptables et financières
Portée	Le président «rend compte»	Le management : <ul style="list-style-type: none"> • décrit les procédures • évalue l'efficacité de la structure de contrôle interne et des procédures mises en œuvre
Audit	Les commissaires aux comptes présentent leurs observations sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière (article 120)	Les auditeurs attestent l'évaluation et établissent un rapport
Entrée en vigueur	Exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2003	Exercices clos après le 15 juin 2004 (15 avril 2005 pour les sociétés étrangères cotées aux États-Unis)

Source : Le Maux. J, Alloul. A , « L'obligation de communication sur le contrôle interne : étude de cas français », 2005, p 77.

- La similitude entre les lois SOX et LSF :
- Les deux lois ont les mêmes objectifs et ont été apparues à la suite des scandales qui ont secoué les entreprises ;

- Les deux lois exigeant un renforcement de la transparence et du contrôle au sein des entreprises, force est de constater qu'il existe un regain d'intérêt pour le contrôle interne et plus particulièrement pour démontrer à tout protagoniste (management, actionnaires, commissaires aux comptes, autorité de bourse), que le dispositif existant est efficace¹: opérations maîtrisées à tout les niveaux et pour toutes les activités, états financiers fiables et reflétant la réalité économique de l'entreprise.

2- Les définitions et les caractéristiques du contrôle interne :

Avant d'aborder les définitions du contrôle interne, il s'avère utile d'apporter un éclairage théorique sur la notion de « contrôle interne » qui est composé de deux termes : contrôle et interne. Le terme contrôle prend deux sens :

En français, il s'agit d'une action : exercer un contrôle, surveiller, vérifier.

Pour les anglo-saxons, il s'agit d'un **état** : être en mesure de, dominer la situation, et notamment **maîtriser une opération....** qui est l'interprétation la plus adéquate qu'il faut retenir.

Le mot « interne » est défini dans le dictionnaire comme suit : « qui est situé en dedans, tourné vers l'intérieur ». Pour les besoins de cette étude, les mots « en dedans » et « intérieur » peuvent être considérés comme se rapportant à une entreprise, à savoir, le centre d'attention est à l'intérieur d'une entreprise ou toute autre organisation telle qu'une université, une administration. Ainsi, le contrôle interne comprendrait, par exemple les actions du conseil d'administration, du management ou du personnel de l'entreprise, y compris les auditeurs internes, à l'exclusion des actions des autorités de tutelle ou des auditeurs externes².

A la lumière de ce qui précède, le contrôle interne est la maîtrise du fonctionnement de l'entreprise par le biais d'un ensemble de sécurités.

2.1 La notion du contrôle interne et son évolution :

La notion de contrôle interne a donné lieu à plusieurs définitions, nous les citons pour mettre en exergue l'évolution de la conception du contrôle interne au fil du temps.

Selon la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) en France, « le contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures mises en œuvre par la direction d'une

¹ Bernard. F, Gayraud. R, « Contrôle interne, lutter contre la fraude : concepts, aspects réglementaires, gestion des risques, guide d'audit de la fraude, mise en place d'un dispositif de contrôle interne permanent, référentiels questionnaire, bonnes pratiques... », Edition Maxima, Paris, 2008, p 13.

² Bernard. P, Janichon. F, « La pratique du contrôle interne : COSO Report », 2^{ème} édition d'organisation, New York, 2007, p 332.

entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace des activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes et les erreurs, l'exhaustivité et l'exactitude des enregistrements comptables et l'établissement en temps voulu des informations comptables et financières fiables »¹.

En 1948 Bertrand Fain et Victor Faure proposent dans leur ouvrage, la révision comptable, qui a fait date dans l'histoire de la vérification des comptabilités, une définition qui limite le champ d'application du contrôle interne à la comptabilité et son rôle à la prévention des fraudes : « le contrôle interne consiste dans une organisation rationnelle de la comptabilité et du service comptable, visant à prévenir ou, tout au moins, à découvrir sans retard les erreurs ou les fraudes² ».

Les définitions citées ci-dessus nous ont révélé que le système de contrôle interne était limité à la sphère comptable et on peut remarquer également l'inexistence d'une intervention humaine particulière jusqu'en 1962 où l'ordre des experts comptables en France (OEC) a défini le contrôle interne comme résultant du choix et de la mise en œuvre de méthodes, de moyens humains et matériels adaptés à l'entreprise et propres à prévenir, ou, tout au moins, à révéler sans retard les erreurs et les fraudes³.

La définition du contrôle interne donnée en 1977 par le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables (organisme américain) : « le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la Direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci⁴ ».

Cette définition montre que le SCI est abstrait (il n'est pas tangible), mais il se matérialise par l'organisation, les méthodes et les procédures.

En 1987 la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) propose une définition qui réduit le champ d'activité du contrôle interne à la comptabilité et qui limite son rôle à des mesures de vérification « le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle, comptable ou autre, que la direction définit, applique et surveille sous sa responsabilité,

¹ Peltier .F, « La Corporate Governance au secours des conseils d'administration », Edition DUNOD, Paris, 2004, p 89.

² Mikol. A , « Le contrôle interne : que sait-je ? », Edition Poche, Paris , 1998,p 05.

³ Ammar. S , op.cit, p 02.

⁴ Gumb. B, Noël, C, « Le rapport des dirigeants sur le contrôle interne à l'épreuve de l'analyse », L'Association Francophone de Comptabilité, Paris, 2007, p 97.

afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent¹».

En 1989 l'International Fédération of accountants (IFAC) propose une définition qui étend le champ d'application du contrôle interne à toutes les activités de l'entreprise, mais en précisant qu'il concerne notamment les enregistrements comptables, et qui lui fixe pour rôle à la fois de faire et de prévenir : « le système de contrôle interne est constitué de l'organigramme et de l'ensemble des méthodes et procédures adoptés par la direction d'une entité lui permettant d'assurer, autant que possible, la conduite ordonnée et efficace des activités, notamment l'application de sa politique générale, la protection de son patrimoine, la prévention et la détection de la fraude et d'erreurs, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables et la préparation dans des délais satisfaisants d'une information financière fiable » (recommandation internationale d'audit n° 6)².

The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) dans un guide d'audit en 1990 d'où l'on peut tirer la définition suivante : « Le contrôle interne comprend le plan d'organisation et l'ensemble des méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour sauvegarder ses actifs, contrôler la précision et la fiabilité des informations comptables, promouvoir l'efficacité opérationnelles et le respect des politiques définies par la direction »³.

Le référentiel COSO (le Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) a fourni une définition du contrôle interne : 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 concernant une ou plusieurs catégories⁴ :

- Efficacité et efficacité des opérations ;
- La fiabilité de l'information financière ;
- La conformité aux lois et réglementations.

Selon le référentiel COCO (Criteria of Control Committee): « le contrôle interne est constitué des éléments d'une organisation (y compris les ressources, les systèmes, les processus, la culture, la structure, et les tâches) qui font parties des trois catégories suivantes⁵ :

¹ Mikol. A, op.cit, p 07.

² Mikol. A , op.cit, p 06.

³ Bécour. B, « Audit opérationnel »Edition Economica, 2000, p 02

⁴ Richetts, B Jeri , "New internal control framework and evaluation proposed by COSO", Echio CPA journal, Jun 1992, p 35.

⁵ Bertin. E, op.cit, p 57

- efficacité et l'efficience du fonctionnement ;
- fiabilité de l'information interne et externe ;
- conformité aux lois, aux règlements et aux politiques interne.

Il est à souligner la différence entre la définition donnée par le référentiel COSO et celle de COCO : le COSO met l'accent sur les acteurs de l'organisation, alors que le COCO met l'accent sur les moyens mis en œuvre.

La définition de Turnbull est la suivante : « un système de contrôle interne englobe les politiques, processus, tâches comportements et autres aspects d'une entreprise qui, combinés¹ :

- Facilitent l'efficacité et l'efficience des opérations en aidant la société à répondre de manière appropriée aux risques commerciaux, opérationnels, financiers, de conformité et tout autre risque , afin d'atteindre ses objectifs ; ceci inclut la protection des actifs contre un usage inapproprié, la perte et la fraude , et l'assurance que le passif est identifié et géré ;
- aident à assurer la qualité du reporting externe et interne ce qui nécessite de conserver les enregistrements appropriés et de maintenir des processus qui génèrent un flux d'informations pertinentes et fiables en provenance de l'intérieur et de l'extérieur de l'organisation ;
- aident à assurer la conformité aux lois et règlements ainsi qu'aux politiques internes relatives à la conduite des affaires. »

Selon le CDR AMF, « Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources, et doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité. Le dispositif vise à assurer²:

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

¹ Idem

² Schick P, op.cit, p 20.

- Le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;
- La fiabilité des informations financières et d'une façon générale, contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources.

Définition du contrôle interne parue dans la Revue Française de l'Audit Interne due à la plume de Marc JOUFFOY : « Agencement concerté de moyens tendant à assurer la maîtrise d'une opération ¹ ».

Définition du MEDEF ²: « les procédures de contrôle interne veillent à ce que les actes de gestion ou de réalisation des opérations ainsi que les comportements des personnels s'inscrivent dans le cadre défini par les orientations données aux activités de l'entreprise par des organes sociaux, par les lois et les règlements applicables, et par les valeurs, normes et règles internes de l'entreprise. Par ailleurs, elles permettent de vérifier que les informations comptables, financières et de gestion communiquées aux organes sociaux de la société reflètent avec sincérité l'activité et la situation de l'entreprise ».

Le contrôle interne est un processus intégré mis en œuvre par l'ensemble du personnel d'une organisation afin de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de cette organisation, des objectifs suivants³:

- L'exécution économique, efficace et efficiente de ses opérations ;
- Le reporting, (ou le fait de rendre compte) de manière fiable et pertinente ;
- Le respect des lois et réglementations en vigueur.

Définition du SCI selon la NAS 400 évaluation du risque et contrôle interne:⁴ « Le système de contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures mis en œuvre par la direction d'une entreprise en vue d'assurer ce qui suit (dans la mesure où cela est réalisable): gestion régulière et efficace (y compris respect des politiques de gestion), sauvegarde des actifs, **prévention et détection des fraudes ou des erreurs**, exactitude et exhaustivité des enregistrements comptables et établissement en temps voulu d'informations financières fiables ».

¹ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, 124

² Bernard. F, Gayraud. R, op.cit, p 290.

³ Huytebroeck. E, « Le contrôle interne dans les Associations Sans But Lucratif Guide de bonnes pratiques à l'usage des associations », op.cit, p 44.

⁴ Huissoud. M, Campos. E, « Maitrise universitaire en comptabilité, contrôle et finance », Genève, 30 mars 2011, p 16.

Cette définition montre que le SCI est un outil de prévention et de détection de fraude et, par conséquent, le SCI peut se révéler comme des garde-fous contre toute tentative à commettre des pratiques illicites.

Le contrôle interne se définit également comme l'ensemble des mesures qui, sous la responsabilité de la direction de l'entreprise, doivent assurer, avec une certitude raisonnable, la réalisation des éléments suivants : une conduite des affaires ordonnée et prudente, encadrée d'objectifs bien définis; une utilisation économique et efficace des moyens engagés; une connaissance et une maîtrise adéquate des risques en vue de protéger le patrimoine; l'intégrité et la fiabilité de l'information financière et de celle relative à la gestion; le respect des lois et règlements ainsi que des politiques générales, plans d'actions et des procédures internes¹.

Définition complète établie par l'Organisation internationale des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI): Le contrôle interne est un processus intégré mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation et destiné à traiter les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation, des objectifs généraux suivants²:

- Exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficaces et efficaces;
- Respect des obligations de rendre compte;
- Conformité aux lois et réglementations en vigueur;
- Protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages.

En fait, le contrôle interne se traduit dans les faits par deux aspects complémentaires³: l'état d'esprit ainsi que l'ensemble des moyens, méthodes et mesures.

- Un état d'esprit dont la responsabilité incombe à toute personne exerçant quelque autorité dans l'entreprise : planifier les tâches, organiser les responsabilités, conduire les opérations et en contrôler la bonne marche. Ainsi, le contrôle interne est une démarche participative ;
- Un ensemble de moyens, mesures et méthodes pour y parvenir et notamment des règles éthiques qui impliquent la transparence, la rigueur, la souplesse et l'esprit de collaboration.

¹ Figui. F, « L'audit systémique bancaire, un outil d'efficacité du risk management », Institut supéri de commerce et d'administration supérieur, cycle supérieur de gestion , septembre 2007,p94.

² INTOSAI, « Guide sur la bonne gouvernance de l'INTOSAI , INTOSAI GOV 9100- 9230 », Denmark, aout 2011, p 07.

³ Bernard. F, Gayraud. R, op.cit, p 21.

Commentaire :

A la lumière de ce qui précède, nous pouvons considérer le système de contrôle interne comme incontournable au sein de l'entreprise et que sa qualité diffère en fonction de la culture qui règne dans l'entreprise.

Les points importants sur le contrôle interne qu'il faut retenir:

Il est nécessaire de garder à l'esprit que :

- Le contrôle interne est mis en œuvre par ...tout le monde (tous les acteurs de l'entreprise), il n'y a pas de Mr contrôleur interne, ou service de contrôle interne sauf si ont veut faire un contre sens ;
- Il ne concerne pas seulement le monde des entreprises mais toute organisation ;
- Le contrôle interne est un moyen de travailler mieux, car il fournit une « assurance raisonnable » et non pas une certitude absolue¹ ;
- Le contrôle interne ne doit pas être imposé mais partagé d'un bout à l'autre de la pyramide /hiérarchie de l'entreprise² ;
- Le contrôle interne n'est pas fait que de procédures, il s'agit avant tout d'un état d'esprit et d'un projet commun au service de l'entreprise ;
- Le contrôle interne est intégré et non pas rajouté aux activités de l'entreprise ;
- Le contrôle interne est un état d'esprit à tous les niveaux de l'entreprise ; il est abstrait (il n'est pas tangible), mais il se matérialise par l'ensemble des mesures, moyens et méthodes ;
- Le contrôle interne n'est pas une fin en soi, ni un système distinct ni une fonction de l'entreprise. Il est idéalement une préoccupation centrale des managers ;
- Le contrôle interne est une pratique continue et non pas un projet ponctuel³. Ainsi, le contrôle interne est permanent, il s'inscrit dans la continuité et la pérennité de l'entreprise ;
- Le contrôle interne est universel : il concerne toutes les activités de l'entreprise ;

¹ Rufo. R . Mendoza, « Internal control système in the gouvernance », Institute of certified public accountants, mars 2011, p16

² Bernard. F, Gayraud. R, op.cit, p 10.

³ Cappelletti. L, « Performing an Internal Control Function to Sustain SOX 404 and Improve Risk Management: Evidence from Europe », Mismanagement Accounting Quately, 2009, p 18.

- Le contrôle interne est indépendant : les objectifs de contrôle interne doivent être respectés quels que soient les moyens et les méthodes de l'entreprise c'est-à-dire que les objectifs de contrôle interne ne doivent pas dépendre des moyens et des méthodes de l'entreprise. On prend l'exemple de l'audit qualité : le taux de rebut a été arrêté à 5 %, si au niveau de la fonction production, il y'a d'autre moyens utilisés, le taux de rebut doit être respecté (sur 100 pièces produites, le nombre de pièces qui ne respectent pas les normes ne doivent pas dépasser le 5%) ;
- Le contrôle interne est caractérisé par l'harmonie, c'est-à-dire il doit être adapté aux caractéristiques de l'entreprise (le contrôle interne variera en fonction de la taille de l'entreprise et la complexité de l'activité,..) et à son environnement.

A titre complémentaire, pendant des décennies la pensée dominante, en matière de contrôle interne, préconisait de ne pas créer une fonction spécifique en charge de la conception et de la mise en œuvre des dispositifs appropriés de contrôle interne (exception faite des établissements financiers pour lesquels la réglementation bancaire en imposait l'existence, règlement CRBF 97-02) et d'en laisser la charge aux responsables opérationnels et fonctionnels. Cette position se justifiait par le souci que ces mêmes responsables se sentent complètement concernés par cette dimension et s'approprient cette culture du contrôle en participant à sa conception et à sa mise en œuvre¹.

L'enquête l'IFACI 2009 est révélatrice de la très récente et très forte émergence de cette fonction « contrôle interne » : 38 % des services de contrôle interne ont moins de 3 ans (12% pour l'audit interne), le nombre moyen de contrôleurs internes pour 1000 salariés est de 3,96 supérieur au ratio pour les auditeurs internes qui est de 3,32. Cependant ces moyennes cachent des disparités très importantes (cas spécifique du secteur bancaire notamment)².

2.2 Le contrôle interne et le management :

Il faut rappeler que F.W.Taylor (1856-1915) qui est le fondateur de l'organisation scientifique du travail (OST) a révélé implicitement l'importance du contrôle à travers les principes suivants :

- division verticale du travail (séparation des tâches)³ : les tâches de conception, d'organisation, et celles dites opérationnelles, plus clairement, la production est organisée en amont par des spécialistes que nous pouvons dès lors assimiler aux cadres et, en aval, par

¹ Schick. P, Vera. J, Bourrouilh-parège. O, op.cit, p 38.

² Idem

³ Engelbienne. M , « Dépassement de la motivation professionnelle : création, A l'usage des cadres d'un modèle intègre des théories existantes », thèse en vue d'obtention de diplôme de cadre en soin de santé ,France, p 07.

les services opérationnels (les ouvriers) qui appliquent les recommandations faites par les cadres. L'ouvrier devient alors un simple exécutant répondant aux attentes du cadre dirigeant ;

- division horizontale du travail (parcellisation) : la division horizontale du travail explique la parcellisation du travail qui limite l'ouvrier à la réalisation d'un nombre restreint de tâches spécialisées, répétitives et élémentaires¹ ;
- étude scientifique du travail : les méthodes de travail sont analysées, décomposées, chronométrées puis rationalisées afin de réaliser des gains de temps et des économies de gestes² ;
- Sélections scientifique des ouvriers et entraînement de la main d'œuvre en fonction ses aptitudes³ ;
- Salaire au rendement afin de motiver l'homme au travail⁴.

Henry Fayol a complété l'approche Taylorienne en définissant ce que nous appelons aujourd'hui le « management » : « Administrer c'est à la fois prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler⁵ ». Cette définition peut nous amener à croire que le concept activité de contrôle est considéré comme une activité séparée des autres activités citées dans la définition (la prévision, l'organisation, le commandement et la coordination), alors que les activités entreprises par l'entreprise en vue d'augmenter la probabilité d'atteindre les objectifs telles que la fixation des normes, la surveillance de la confirmation à ces normes, la fiabilité de l'information utilisée, sont pleinement intégrées dans chacune des activité de management . Par voie de conséquence, le contrôle peut être considéré comme une partie intégrante des activités de management et une tâche incluse dans les activités des managers. En d'autres termes, le contrôle interne est de nature intrinsèque.

Section 02 : L'intérêt et les limites du contrôle interne

La nécessité d'un bon système de contrôle interne pour le succès durable de l'entreprise s'impose peu à peu. Ces pourquoi, nous allons aborder à présent ses apports qui constituent des

¹ Idem

² Pouget. M, « Taylor et le taylorisme », Edition que sais je ?,1998, p 02.

³ Mansencal. C, Michel. D, « Théories des organisations », Académie de Versailles, p 03.

⁴ Pot. P, « optimisation des formes d'organisation dans l'industrie de la construction », thèse pour l'obtention du grade de Docteur en sciences, école polytechnique Fédérale de Lausanne, Mollie-Margo(Suisse), aout 2005, p 216.

⁵ Idem.

gages de réussite ainsi que ses limites qui ne permettent au SCI que fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise.

1- L'intérêt de la mise en place d'un système de contrôle interne :

Nous avons vu que le contrôle interne n'est ni isolé, ni indépendant, ni limité dans le temps, il s'imbrique dans le système décisionnel, opérationnel et de gestion. Il est permanent et présent à toutes les étapes. Il accompagne le processus de management dont il fait partie de manière inhérente¹.

En outre, le système de contrôle interne est défini comme l'ensemble de moyens humains et techniques tels que l'organisation, les procédures, les systèmes, ayant pour objectifs de s'assurer² :

- De la sécurité des opérations, des biens et des personnes ;
- De l'efficacité et de la qualité des services ;
- Du respect des dispositions législatives et réglementaires, des normes et usages professionnels et déontologiques ;
- De promouvoir une culture forte de contrôle et d'éthique ;
- De la production et de la diffusion d'une information fiable, de qualité et rapidement disponible ;
- Du respect des objectifs, des règles et des limites fixées par la direction générale.

Et finalement acquérir l'assurance raisonnable que les risques majeurs sont maîtrisés .

Ces objectifs de contrôle interne peuvent être cernés en les cinq points qui suivent ³ :

- Permettre aux dirigeants de maîtriser leurs organisations ;
- Assurer la sauvegarde des actifs ;
- Assurer la qualité de l'information émise par l'entreprise ;
- Assurer l'application des instructions de la direction ;
- Favoriser l'amélioration des performances.

¹ Sardi. A, op.cit, p 50

² Idem

³ Thiery-Dubuisson. S, op.cit, p 45.

Nous avons jugé nécessaire d'expliciter les objectifs cités ci-dessus :

- Voir la maîtrise de l'organisation :

Il revient à la direction de définir la politique du contrôle interne et de s'assurer de son bon respect dans toutes les activités et les processus.

Aux Etats-Unis, cette responsabilité était reconnue depuis le FCPA (Foreign Corrupt Practices Act) (1977) et elle a été affirmée par le Sarbanes-Oxley Act (2002). Ce dernier texte confirme en effet dans son quatrième chapitre section 404 quelle est la responsabilité des organes dirigeants en matière de contrôle interne et précise que chaque rapport annuel contient un rapport de contrôle interne qui doit¹ :

- Affirmer la responsabilité des dirigeants pour la mise en œuvre d'une structure adéquate de contrôle interne et de procédures de reporting financier ;
- Contenir une évaluation sur l'efficacité de la structure de contrôle interne et des procédures de l'entité en matière de reporting financier ;
- Chaque cabinet d'audit qui émet un rapport de certification certifie l'évaluation faite par les dirigeants de l'entité.

En France, cette responsabilité n'était pas formellement reconnue jusqu'à la loi de sécurité financière (2003). Cette dernière précise dans son article 117 que « le président du conseil d'administration rend compte dans un rapport, des procédures de contrôle interne mises en place par la société² ».

- Assurer la sauvegarde des actifs :

Selon CNCC (la compagnie nationale des commissaires aux comptes) en 1992, le terme « protection des actifs » doit être pris au sens le plus large car la protection des actifs ne correspond pas uniquement à la conservation physique des biens mais également à la prévention des risques provenant de l'environnement naturel (séisme, inondation,..) et de l'environnement humain (tiers, employé, dirigeants) tels que l'erreur, la négligence ou la fraude.

- Assurer la qualité de l'information émise par l'entreprise:

¹ Pigé. B, op.cit, p 150

² AFC (L'association Francophone de Comptabilité), IFACI (L'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne), l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières, 1ère journée de recherche sur l'audit interne « Audit interne et gouvernance d'entreprise », Centre d'Etudes et de Recherche en Management de Touraine (Cermat), Tours, 13 septembre 2007, p 02.

La qualité des informations se mesure par les réponses aux questions suivantes¹:

- contenu : toutes les informations nécessaires y sont-elles?;
- délai : est-elle disponible en temps voulu ?;
- à jour: est-ce que la dernière information en date est disponible ?;
- exactitude: est-elle correcte ?;
- accessibilité : peut-elle être obtenue aisément par les parties intéressées?.

- Appliquer les instructions de la direction :

Le contrôle interne a pour objectif de s'assurer que les instructions de la direction sont appliquées par l'ensemble des employés de l'entreprise et ce à travers les conclusions de tout processus de contrôle (par exemple les conclusions de contrôle hiérarchique, les conclusions de l'audit,..).

- Favoriser l'amélioration des performances:

Il est courant de dire que la performance est l'alliance entre l'efficacité et l'efficience, c'est-à-dire un bon système de contrôle interne concourt à la réalisation des objectifs de l'entreprise à moindre coût.

Par ailleurs, Jaques Renard, dans son ouvrage sur la théorie et la pratique de l'audit interne, considère que la norme 300 établie par l'IIA, précisant l'étendue et la nature des travaux d'audit interne, reprend dans son fond les objectifs du contrôle interne, dont l'auditeur doit en apprécier la pertinence²:

- La protection du patrimoine;
 - La fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles;
 - Le respect des directives;
 - L'efficacité et l'efficience des opérations.
-
- La protection du patrimoine :

¹ Bertin. E, op.cit, p 80

² Renard. J, « La théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 129.

Un bon système de contrôle interne doit viser prioritairement à la préservation du patrimoine de l'entreprise. Il ne s'agit pas uniquement des biens tangibles, mais également des biens intangibles (réputation, l'image de marque, les valeurs éthiques, etc.) ainsi que les employés à l'entreprise qui sont confrontés à des risques sociaux.

- La fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles:

L'efficacité du contrôle interne est tributaire de la qualité des informations. A cet effet, l'auditeur interne doit veiller à ce que les informations soient: fiables et vérifiables, exhaustives, pertinentes et disponibles.

Fiables et vérifiables: une information ne peut être fiable que si elle est vérifiable, c'est-à-dire, il faut vérifier son exactitude pour s'assurer de l'efficacité des opérations.

Exhaustives: Il est inutile d'avoir des informations exactes sans pour autant être complètes. Ce qui veut dire que le contrôle interne doit garantir la totalité et la qualité des enregistrements des informations dès leur origine.

Pertinentes: une information pertinente est une information qui répond aux attentes des utilisateurs, sinon elle est superflue.

Disponible: une information disponible est une information qu'on peut avoir aisément et en temps opportun.

- Le respect des directives :

Les directives n'englobent pas uniquement les règles, les lois et contrats auxquels l'entreprise est soumise mais aussi les orientations et les instructions qui régissent le fonctionnement de l'entreprise. Ce qui permet au personnel de comprendre ce qui est attendu d'eux et l'étendue de leur mission.

Il est à noter que ce troisième objectif permanent est apprécié par l'audit de conformité afin de ressortir les risques d'erreur ou de fraude dues à une mauvaise communication ou défaut de supervision etc..., ce qui pourraient réduire la qualité du système de contrôle interne.

- L'efficacité et l'efficience des opérations :

L'utilisation efficace et efficiente des opérations est l'un des objectifs primordiaux du système de contrôle interne, dont la prise en compte est appréciée dans les audits d'efficacité. Les

deux aspects de l'efficacité et l'efficience méritent que l'on s'y arrête un instant et que l'on précise ce qu'on entend par ces deux termes :

Efficace: se rapporte à la réalisation des objectifs ou à la mesure dans laquelle les résultats d'une activité correspondent à son objectif ou aux effets escomptés de cette activité¹.

Efficient : se rapporte à la capacité à obtenir un résultat donné à moindre coût². En l'occurrence les responsables doivent comparer les coûts relatifs des contrôles avant de les mettre en place. Par exemple, il ne faut pas ramener une compétence pour un travail qui ne le nécessite pas.

Néanmoins, les objectifs de contrôle interne peuvent être vus sous trois angles afin d'optimiser l'efficacité du SCI³ : les objectifs opérationnels, les objectifs financiers, les objectifs de conformité.

- Objectifs opérationnels :

Soit la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise, la maîtrise des risques, ainsi que l'optimisation de l'utilisation des ressources. Le qualificatif «opérationnel» n'est pas ici à opposer à la dimension «stratégique» mais renvoie aux objectifs métiers de l'entreprise⁴. En outre, les objectifs opérationnels de contrôle interne concernent l'efficacité et l'efficience de l'entreprise dans l'utilisation de ses actifs et autres ressources ainsi que dans sa protection en cas de pertes⁵.

- Objectifs financiers:

Soit la mise à disposition d'informations financières fiables et conformes aux normes comptables applicables, ainsi que des informations nécessaires à la bonne gestion de l'entreprise⁶.

- Objectifs de conformité:

Les objectifs de conformité garantissent que toute l'activité de l'entreprise est conduite en conformité avec les lois ou réglementations et exigences prudentielles applicables ainsi qu'avec les politiques et procédures internes⁷. Cet objectif permet de construire et conserver une image et une réputation de l'entreprise favorable auprès des parties prenantes.

¹ Vanstapel. Fr, « Lignes directives sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public », INTOSAI, Bruxelles, 2004, p 12.

² Pigé. B, op.cit, p 10.

³ Anglade, P.B Janichon, F, « La pratique du contrôle interne », Edition d'Organisation, Paris, 2002, p27.

⁴ Berne, « Mise en place d'un système de contrôle interne (SCI) », Contrôle fédéral des finances Suisse, 2007, p 05

⁵ Bale, « Cadre d'évaluation des systèmes de contrôle interne », comité de Bale sur le contrôle bancaire, janvier 1998, p10.

⁶ Berne, op.cit, p 05.

⁷ Bale, op.cit, p 09.

On en déduit que le système de contrôle interne fournit un niveau d'assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs opérationnels, la fiabilité des informations financières et la conformité aux lois et règlements en vigueur. Ces objectifs sont distincts mais se chevauchent (un objectif pouvant rentrer dans plus d'une catégorie¹).

A la lumière de ce qui précède, le contrôle interne ne peut pas fournir une garantie absolue à l'égard des trois catégories d'objectifs. Ce qui fait que le contrôle interne est limité par des facteurs.

2- Les limites du contrôle interne :

Le système interne ne vise pas à apporter une certitude absolue mais bien un certain degré de certitude que la direction estime acceptable. En fait, l'assurance raisonnable reflète l'idée que l'incertitude et le risque sont liés au futur, que personne ne peut prédire avec certitude.

Les facteurs ayant une influence négative sur l'efficacité du contrôle interne et qui empêchent la direction d'avoir l'assurance absolue que les objectifs seront réalisés se présentent comme suit² :

2.1 L'erreur de jugement;

2.2 Les dysfonctionnements;

2.3 Les contrôles « outrepassés » ou contournés par le management ;

2.4 La collusion;

2.5 Le rapport coûts/bénéfices.

2.1 L'erreur de jugement :

Le risque d'erreur humaine lors de la prise de décisions ayant un impact sur les opérations de l'entreprise peut limiter l'efficacité des contrôles, à titre d'exemple, les personnes responsables sont tenues parfois à prendre des décisions dans un temps limité en se basant sur les informations disponibles, mais incomplètes et en faisant face à la pression liée à la conduite des affaires, ce qui pourrait conduire à des décisions inappropriées.

En outre, compte tenu des limites associées au jugement humain, à la disponibilité et à la qualité de l'information ainsi qu'à l'insertion de l'auditeur dans un contexte social, l'audit ne peut donc pas se concevoir en tant que processus complètement rationnel¹.

¹ Anglade. P.B, Janichon. F, op.cit, p 27.

² Berne, « La mise en place d'un système de contrôle interne, (SCI) », contrôle fédérale des finances, Suisse, octobre 2007, p 14.

2.2 Les dysfonctionnements:

Même les SCI bien conçus peuvent être l'objet de dysfonctionnements, par exemple lorsque les membres du personnel interprètent les instructions et les jugements de manière erronée par manque d'attention ou en raison de la routine. Une enquête sur des anomalies diverses peut ne pas être poursuivie assez loin ou une personne remplissant des fonctions en remplacement d'une autre (maladie, vacances) peut ne pas s'acquitter convenablement de sa tâche. Il est à noter également que des changements dans les systèmes peuvent être introduits avant que le personnel n'ait reçu la formation nécessaire pour réagir correctement au premier signe de dysfonctionnement.

2.3 Les contrôles « outrepassés » ou contournés par le management

Un SCI ne peut pas être plus efficace que les personnes responsables de son fonctionnement. Même au sein d'une entreprise efficacement contrôlée, un responsable peut être en mesure de contourner le SCI. Ceci signifie qu'un responsable peut déroger de façon illégitime aux normes et procédures prescrites, par exemple pour en tirer un profit personnel ou afin de dissimuler la non-conformité aux obligations légales. Le responsable d'une division ou d'une entité, ou dirigeant pourrait être amené à « outrepasser » le système de contrôle interne pour de nombreuses raisons ²: accroître fictivement le chiffre d'affaires et ainsi dissimuler une baisse non anticipée de parts de marché, augmenter artificiellement le résultat en vue d'atteindre un budget irréaliste, rehausser la valeur d'une société en prévision de sa cession ou d'une émission publique d'actions, sous-estimer les prévisions de chiffre d'affaires ou de résultat dans le but d'augmenter une prime liée aux performances, dissimuler une situation qui entraînerait le remboursement immédiat des emprunts si elle était connue, ou masquer la non-conformité aux obligations légales.

La collusion:

La collusion signifie que deux ou plusieurs individus agissent collectivement pour perpétrer et dissimuler une action susceptible d'altérer les informations financières ou de gestion d'une manière qui ne puisse être détectée par le SCI. Par exemple un employé chargé d'effectuer des contrôles peut réduire ceux-ci à néant en agissant en collusion avec d'autres membres du personnel ou avec des tiers externes à l'entreprise pour contourner des contrôles et que les résultats affichés soient conformes aux objectifs.

¹ Herrbach. O, op.cit, p 30.

² Anglade. P.B, Janichon. F, op.cit , p 111.

2.4 Le rapport coûts/bénéfices:

Les ressources étant toujours limitées, les entreprises doivent comparer les coûts et les avantages relatifs des contrôles avant de les mettre en place. Lorsqu'on cherche à apprécier l'opportunité d'un nouveau contrôle, il est nécessaire d'étudier les coûts qu'entraînerait la mise en place de ce contrôle. En d'autres termes, il faut qu'il y ait une proportionnalité entre le coût de la mise en œuvre d'une activité de contrôle et les avantages qui peuvent en découler.

Il est à noter que la réalisation des objectifs peut être en outre compromise du fait de facteurs externes qui échappent au contrôle ou à l'influence de l'entreprise, tels que des facteurs politiques. Il convient de souligner également que certains contrôles sont nécessaires et indispensables mais des contrôles excessifs vont à l'encontre du but recherché et peuvent devenir très coûteux, c'est-à-dire, le coût du contrôle interne ne doit pas dépasser le bénéfice qui en découle.

En définitive, le mieux que l'on peut s'attendre à tout système de contrôle interne, c'est que l'assurance raisonnable est obtenue.

Commentaire:

Nous avons vu que le système de contrôle interne est limité par des facteurs qui sont évoqués ci-dessus. A cet égard, l'existence des auditeurs internes est devenue plus qu'une nécessité afin de combler ces limites.

Section 03 : Les types et les niveaux du contrôle interne :

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

1- Les types du contrôle interne :

Selon K H Spencer Pickett, les principaux contrôles revêtent quatre formes qui se représentent comme suit¹ : directif, préventif, détectif, correctif.

1.1 Le contrôle directif :

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

¹ Spencer Pickett KH, « The internal auditing Handbook », Third Edition Wiley, British, 2010, p 275.

1.2 Le contrôle préventif :

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

1.3 Le contrôle détectif :

Ce contrôle est conçu pour relever les erreurs qui n'ont pas été empêchées par le contrôle préventif via des mécanismes tels que ¹:

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

1.4 Le contrôle correctif :

Cette catégorie de contrôle consiste à identifier des mesures de rectification pour faire face aux problèmes déjà identifiés. En d'autres termes, il s'agit de corriger les erreurs découvertes par les contrôles détectifs et de modifier le déroulement opérationnel afin de réduire le nombre d'occurrences futures d'un problème et l'impact de la menace, on cite à titre d'exemple le rapport d'audit interne².

2-Les niveaux du système de contrôle interne :

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

Pour mieux assimiler le système de contrôle interne, il est nécessaire de le structurer selon trois niveaux³ :

- **niveau 1** : le contrôle du premier niveau se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures. Ce premier niveau constitue le référentiel sur lequel va s'appuyer l'auditeur interne

¹ "Understanding internal control", city of riverside, 23 January 2008, p 28
http://www.auditnet.org/docs/NALGA/Riverside_IA_Understanding_Internal_Control.pdf

² Vallabhaneni. S, « Internal Audit Activity's Role in Governance, Risk, and Control », Edition Wiley, Canada, 2009, p 113.

³ Sardi. A, op.cit, p 60.

afin de faciliter la détection des risques d'erreur ou de fraude, ce qui permet également de découvrir et de corriger promptement les situations anormales.

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

- **niveau 2** : le contrôle du deuxième niveau est effectué par les responsables aux échelons élevés, c'est-à-dire par ceux qui n'ayant pas exercé eux-mêmes les opérations dans le but de renforcer la transparence. A cet effet, chaque responsable a pour mission dans le cadre de ses responsabilités de management d'effectuer des contrôles réguliers qui doivent être formalisés pour ne pas laisser place à aucune ambiguïté.

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

- **niveau 3** : le contrôle de troisième niveau est effectué par les auditeurs internes en vue de s'assurer de l'efficacité du premier et deuxième niveau et d'apporter plus d'éclairage sur l'ensemble de l'entreprise.

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

Section 04 : La mise en place du système de contrôle interne

Le système de contrôle interne est un ensemble de mesures de sécurités dont chaque responsable de l'entreprise de quel niveau qu'il soit, est tenu de connaître la méthode de sa mise en place . Cette méthode s'inscrit dans le cadre d'une approche par les risques et qui s'articule autour de trois périodes successives ¹:

- 1- Appréciation des préalables ;
- 2- Identification des dispositifs spécifiques de contrôle interne ;
- 3- Validation de la cohérence.

¹ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 175.

1- Appréciation des préalables :

Les préalables du contrôle interne sont représentés dans trois principes primordiaux :

- 1.1. La définition de la mission ;
- 1.2. L'appréciation des facteurs de la réussite ;
- 1.3. L'identification des règles à respecter.

1.1. La définition de la mission :

La définition de la mission s'inscrit dans le cadre d'une politique dont chaque responsable doit la définir en précisant les actions à accomplir, le domaine dans lequel il va remplir cette mission et les finalités à atteindre.

La mission que chaque responsable s'attache à remplir comporte des conditions devant être respectées afin de s'assurer de construire sur du solide :

- Elle doit être claire : c'est-à-dire elle ne doit pas contenir des doutes ou des contradictions ;
- Elle doit être précise : c'est-à-dire elle ne contient pas des éléments superflus.

1.2. Appréciation des facteurs de réussite :

C'est également un préalable indispensable notamment dans la réalisation de la mission et pour laquelle chaque responsable doit dresser un inventaire de ce qui est en place et ce qui manque afin de mettre en exergue les insuffisances et les éléments superflus de la mission et d'apporter des actions correctives en vue d'envisager soit un élargissement de la mission ou de la réduire.

1.3. L'identification des règles à respecter :

Il revient aux responsables de définir les règles auxquelles chaque acteur de l'entreprise doit adhérer. Ces règles sont de deux ordres :

- 1.3.1. Les règles d'éthique ;
- 1.3.2. Les frontières techniques.

1.3.1. Les règles d'éthique : les règles d'éthique définies dans un code d'éthique doivent être respectées par toute personne contrevenante afin de maintenir la réputation d'intégrité,

d'honnêteté et de professionnalisme ainsi que préserver la confiance (maintenir la qualité du climat de travail).

1.3.2. Les frontières techniques : ce sont des limites qu'ils convient de ne pas dépasser, on peut citer à titre d'exemple : échéancier fiscal à respecter, des obligations juridiques, limites aux possibilités d'emprunt, etc.

2- Identification des dispositions spécifiques de contrôle interne :

On a vu que les dispositifs spécifiques de contrôle interne (les activités de contrôle) s'articulent autour de six éléments : les objectifs, les moyens, le système d'information, l'organisation, les procédures, la supervision. Ces derniers peuvent être identifiés en suivant quatre étapes :

2.1. La première étape : Découper l'activité ou le processus en tâches élémentaires :

Il revient à chaque responsable de découper son activité en tâches élémentaires en vue de faciliter sa compréhension et mettre en évidence les dispositifs spécifiques. Cette démarche est courante chez l'auditeur interne, ce qu'on appelle « la décomposition en objets auditables » afin de détecter les zones à risques.

Il y'a lieu de souligner que le découpage du responsable de l'activité est plus fin que celui de l'auditeur interne car il connaît mieux son activité. A cet égard, il est extrêmement important que les responsables et les auditeurs internes collaborent afin de mener à bien leurs missions.

2.2. La deuxième étape : Identifier le risque ou les risques attachés à chaque tâche et les évaluer

Le découpage de l'activité ou processus en tâches élémentaires est suivi par l'identification des risques attachés à ces dernières afin de s'assurer de ne pas éluder aucun risque survenu susceptible d'affecter la réalisation des objectifs.

A la suite de l'identification des risques, il convient de les évaluer pour savoir s'ils sont¹ :

- Importants (i) ;
- Moyens (m) ;
- Faibles (F).

¹ ACFCI (Assemblée des Chambres Françaises de Commerce et d'Industrie, « Document unique d'évaluation des risques professionnels », Paris, 2001, p 01.

2.3. Troisième étape : Identification des solutions

Dans cette étape, il s'agit de déterminer pour chaque risque identifié et évalué précédemment la solution la plus adéquate afin de réduire le risque à un niveau acceptable.

Il ne faut pas perdre de vue que le changement aussi bien interne qu'externe peut rendre le risque plus grave. A cet effet, l'auditeur interne est tenu d'être vigilant et proactif pour qu'il puisse mettre la situation de l'entreprise en parallèle avec le changement.

2.4. Quatrième étape : La qualification

A la suite de l'identification des solutions adéquates à chaque risque attaché à la tâche élémentaire, il convient de qualifier ces solutions aux dispositifs spécifiques à savoir : les objectifs, les moyens, le système d'information, l'organisation, les procédures, la supervision. Au terme de ces quatre étapes, on obtient un tableau en 5 colonnes.

TABLEAU 5: LA QUALIFICATION DES DISPOSITIFS SPECIFIQUES

Taches élémentaires	Risques attachés	évaluation	Dispositifs spécifiques	qualification

Source : Renard. J, op.cit, 2007, p 183

Il reste une dernière période à franchir, la validation de la cohérence.

3- Validation de la cohérence :

Cette période ayant pour objectif de s'assurer la cohérence entre les dispositifs spécifiques et les préalables du contrôle interne (la mission, les facteurs de réussite, les règles à respecter). Pour ce faire, les responsables sont tenus de s'assurer que ¹:

- Les objectifs sont compatibles avec la mission à accomplir ;
- Les moyens mis à la disposition de l'organisation concourent à la réalisation des objectifs et matérialisent les facteurs de réussite pour s'assurer que rien n'est omis ;

¹ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 183.

- Les procédures et les méthodes sont prises en compte pour la réalisation de la supervision ;
- Le système d'information et de pilotage permettent de mesurer l'avancement des objectifs ;
- Les dispositifs spécifiques se plient aux règles à respecter.

En fait, plus la cohérence entre les dispositifs spécifiques et les préalables est forte, plus le système de contrôle interne est efficace et efficient.

A la lumière de ce qui précède, un bon système de contrôle interne est fondé sur des principes que chaque responsable doit mettre en place. Il est nécessaire également de veiller constamment à ce que ces principes soient bien respectés.

Conclusion :

Le contrôle interne revêt une importance primordiale pour l'entreprise, il représente un ensemble de sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise (autrement dit, c'est un ensemble de systèmes de contrôle). Ainsi, le système de contrôle interne est considéré comme une solution à un large éventail de problèmes latents.

Il est à noter que le système de contrôle interne aussi bien conçu et aussi bien appliqué soit-il, ne peut fournir qu'une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise, c'est-à-dire il existe des limites inhérentes à tout système de contrôle interne. Ces limites résultent de nombreux facteurs, notamment des erreurs de jugement, des dysfonctionnements, des contrôles outrepassés ou contournés par le management, la collusion et le rapport coût/ bénéfice.

Nous avons vu que le contrôle interne prend quatre formes : directif, préventif, détectif et correctif, c'est-à-dire que le contrôle interne peut se faire à priori et à posteriori afin de rendre l'entreprise de plus en plus performante. Or, le système de contrôle interne est structuré selon trois niveaux. Le premier niveau est effectué par le personnel et se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures. Le deuxième niveau est réalisé par les responsables aux échelons élevés. Le troisième niveau est effectué par les auditeurs internes ou externes afin d'assurer l'efficacité et l'efficience du premier et du deuxième niveau.

Pour atteindre les objectifs du contrôle interne, il est nécessaire qu'il soit conçu sur des bases solides car la mise en place du SCI conditionne sa performance. Pour ce faire, les responsables de l'entreprise doivent suivre une méthode qui s'inscrit dans le cadre d'une approche

par les risques et qui s'articulent autour de trois périodes successives : l'appréciation des préalables, l'identification des dispositifs spécifiques de contrôle interne, la validation de la cohérence. La performance du SCI est conditionnée également par l'efficacité et l'efficience de ses composants ainsi que le rôle que jouent les responsables du SCI.

CHAPITRE 02

***LES COMPOSANTS ET LES
RESPONSABILITES EN MATIERE DU
SYSTEME DE CONTROLE INTERNE
(SCI)***

L'évaluation du système de contrôle interne par l'auditeur interne revient à évaluer ses composants, à cet effet, nous présenterons les composants du SCI selon les différents référentiels tout en axant sur le modèle COSO le plus reconnu (section 01). Nous abordons par la suite les composants du SCI selon le cadre de référence COCO et Turnbull Guidance (section 02) et selon le cadre de référence AMF (section 03).

Chacun au sein de l'entreprise contribue de façon significative à la performance du système de contrôle interne. Les tiers ayant une interaction avec l'entreprise peuvent également jouer un rôle important dans l'efficacité du système de contrôle interne (section 04).

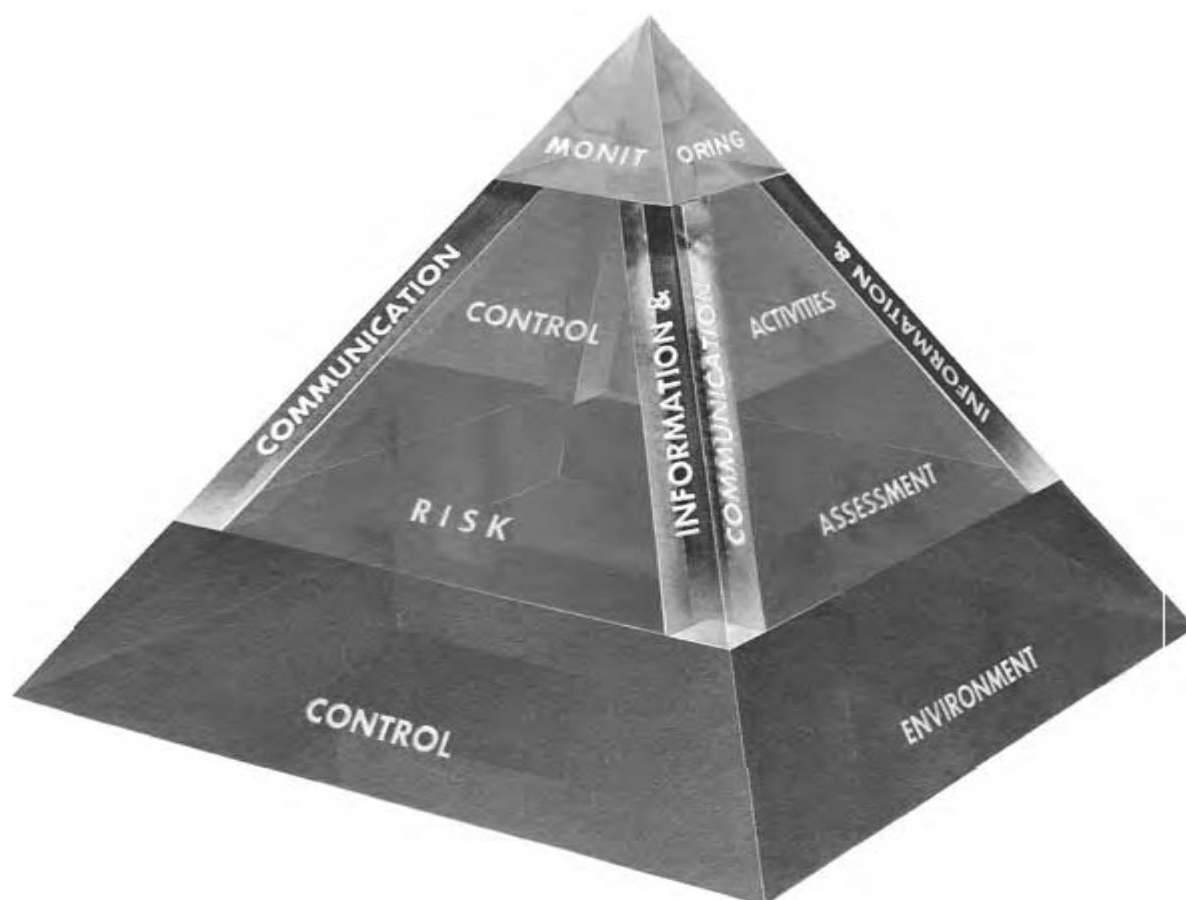
Section 01 : Les composantes du système de contrôle interne selon le COSO

Le référentiel Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO 1992) représente le contrôle interne symboliquement par une pyramide composée de cinq éléments interdépendants, au sens philosophique du terme ¹:

- 1- L'environnement de contrôle ;
- 2- L'évaluation des risques ;
- 3- Les activités de contrôle ;
- 4- L'information et la communication ;
- 5- Le pilotage.

¹ Kevin .G, « Self assessment of internal control », Vermont, department of finance and management, April 2011, p 06.

FIGURE 5: LES COMPOSANTS DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE SELON LE REFERENTIEL COSO



Source: LYNFORD GRAHAM, CPA, PhD, CFE, “Internal Control: Guidance For Private, Government and Nonprofit Entities” , by John Wiley, Canada, 2008, p 31.

L’environnement de contrôle constitue le socle de l’ensemble du système contrôle interne, en fournissant une discipline et une structure¹.

Il influe largement sur la manière dont la stratégie et les objectifs sont déterminés et dont les activités de contrôle sont structurées. Une fois que l’environnement de contrôle efficace a été créé, il est nécessaire de procéder à une évaluation des risques auxquels l’entreprise est confrontée, afin de trouver des réponses à ces risques (les transformer, traiter, tolérer, éviter).

La meilleure stratégie pour répondre à ces risques réside dans la mise en place des activités de contrôle afin de maîtriser les risques et de les minimiser à un niveau acceptable. Ces activités de contrôle peuvent être orientées vers la prévention et/ou la détection. Ces activités de contrôle peuvent être complétées par des mesures de correction en prenant en compte le rapport coût /bénéfice.

¹Tariara, « Internal control policy and procedures », Tariara district council, 13 July 2010, p 05.

Les responsables et l'ensemble du personnel ont besoin d'informations fiables, exhaustives, utiles et fournies en temps opportun afin de réaliser leurs opérations ainsi qu'une communication pertinente, fiable et exhaustive concernant les événements aussi bien internes qu'externes.

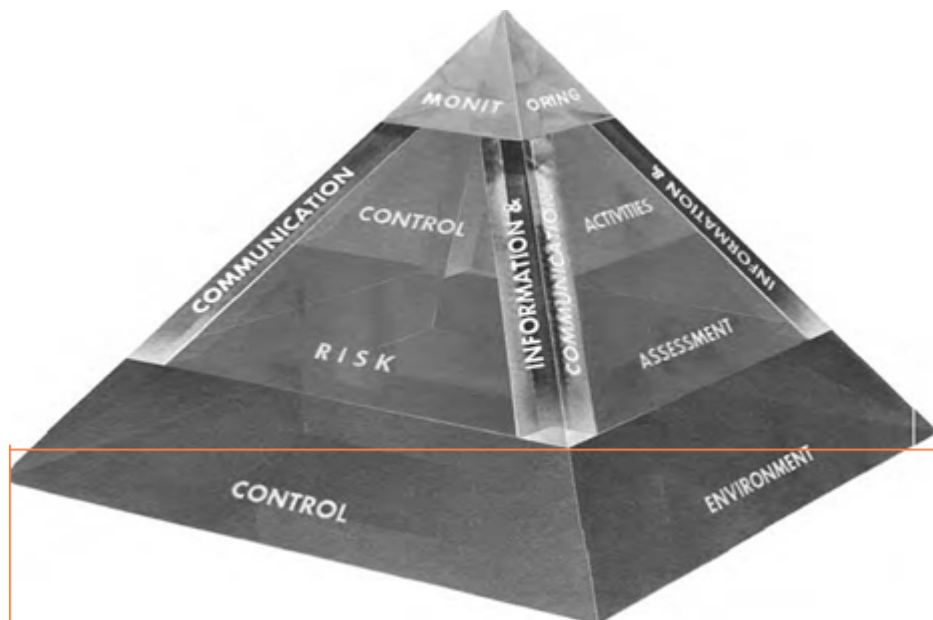
Enfin, puisque le contrôle interne est un processus dynamique qui doit être constamment adapté aux changements, il est impératif qu'il fasse objet d'un suivi et d'un pilotage afin de garantir que le contrôle interne est compatible avec les objectifs de l'entreprise. En effet, tous les éléments qui composent le système de contrôle y compris le pilotage doivent fonctionner de façon interactive et interdépendante, chacun a un rôle à jouer dans l'efficacité globale du dispositif sans être séparé des autres.

Après avoir étudié l'interaction entre les cinq composants, il s'avère utile d'aborder en détail chaque composant.

1- L'environnement de contrôle :

L'environnement de contrôle représente la base de la pyramide qui schématisait les éléments du contrôle interne.

FIGURE 6: L'ENVIRONNEMENT DE CONTROLE



Source: LYNFORD. G, CPA, PhD, CFE, "Internal Control: Guidance For Private, Government and Nonprofit Entities" , by John Wiley, Canada, 2008, p 31.

La mise en place d'un environnement de contrôle est la première étape de l'établissement d'un système de contrôle interne, il constitue un élément de base indispensable à la création et au maintien d'un SCI efficace.

Pragmatiquement parlant, au cours des années 1970 et 1980 The Treadway commission a révélé que les défaillances des entreprises américaines sont principalement dues à l'inefficacité de l'environnement de contrôle¹, de sorte que les facteurs ayant un impact sur l'environnement de contrôle s'articulent autour de ces éléments ²:

- L'intégrité personnelle et professionnelle et les valeurs éthiques des responsables et du personnel, y compris par rapport au contrôle interne;
- L'engagement du personnel à un niveau de compétences approprié;
- Le conseil d'administration et le comité d'audit ;
- Le style de management (en l'occurrence, la philosophie des responsables et leur manière d'opérer);
- La structure organisationnelle;
- Les politiques et pratiques en matière des ressources humaines ;
- La délégation des responsabilités.

1.1. L'intégrité et l'éthique :

L'efficacité du système de contrôle interne est tributaire de l'intégrité et des valeurs éthiques dont fait preuve l'ensemble du personnel, de sorte que l'intégrité et l'éthique sont le fruit d'une bonne « culture d'entreprise ».

La commission Treadway indique que « un environnement fortement imprégné d'éthique à tous les niveaux hiérarchiques de l'entreprise est vital au bien-être de celle-ci, à celui des entreprises et des personnes rentrant dans son rayon d'influence et à celui du public en général. Un tel état d'esprit contribue de manière importante à l'efficacité des politiques et des systèmes de

¹ Amudo. A, Eno L. Inanga, « Evaluation of Internal Control Systems: A Case Study from Uganda », Maastricht School of Management, Endepoldomein 150 6229 EP Maastricht, the Netherlands, 2009, p 126.

² Karen. L, « Auditing and assurances services : Understanding the Integrated Audit », 1st Edition John wiley, April 2010,

contrôle mis en place pour l'entreprise et exerce une influence sur des comportements qui échappent aux systèmes de contrôle interne, aussi sophistiqués soient-ils ¹».

Une culture organisationnelle axée à la fois sur les valeurs humaines et d'efficacité n'est rien de moins qu'une condition gagnante d'une gestion performante et qu'elle assure l'engagement et le mieux-être de tous les acteurs publics. En ce sens, une gestion équilibrée, qui sait tenir compte de l'aspect humain de la personne et partage les bénéfices de la performance avec les parties prenantes, est une gestion qui témoigne d'un leadership éthique et facilite la mobilisation et l'engagement des travailleurs, en plus de permettre aux entreprises publiques d'atteindre les résultats optimaux².

Il est important de noter que l'intégrité personnelle et professionnelle et les valeurs éthiques des responsables et du personnel se traduisent par un code de conduite auquel toute personne qui active dans une entreprise doit se conformer et d'adhérer. Ce code de conduite doit être défini par le management qui doit donner l'exemple (faire des démonstrations) à l'ensemble des employés de l'entreprise non seulement par des communications orales mais également par des actions. Il est courant de dire que « l'entreprise se ressemble à son chef », c'est la raison pour laquelle les responsables doivent jouer pleinement leur rôle d'exemplarité.

Il ne faut pas perdre de vue que l'exemplarité est une sorte d'éthique « être éthique en entreprise, c'est donner l'exemple »³. De ce fait, si les managers impulsent et appliquent cette politique éthique, celle-ci va imprégner les relais hiérarchiques.

Il est particulièrement important que des sanctions soient prévues en cas de violation de ces codes de conduite et que des mécanismes de communication des infractions soient mis en place. De telles mesures prises par le management seront immédiatement perçues comme un message révélateur de la culture de l'entreprise⁴.

1.2. L'engagement du personnel à un niveau de compétence approprié :

Les compétences sont un des facteurs clés de succès pour l'entreprise : elles font en effet partie du capital immatériel ; elles créent de la valeur ; elles sont nécessaires pour affronter les

¹ Anglade. P. B, Janichon. F « La pratique du contrôle interne : COSO Report », 2^{ème} Edition d'organisation, quatrième tirage 2007, Paris, p36.

² Théberge. J, « Le leadership éthique dans la fonction publique québécoise : concilier éthique et performance en contexte de changement », Thèse de Doctorat, Université du Québec, Canada, Juillet 2010, p 04.

³ Madoz. J.P, « Ethique professionnelle », Edition AFNOR, la plaine Saint- Denis Cedex, 2007, P 12.

⁴ Anglade. P.B, Janichon. F , op.cit, p 39.

évolutions des marchés, de la concurrence, de la technologie ; elles sont un des fondements de la confiance des différentes parties prenantes¹.

L'engagement du personnel à un niveau de compétence approprié se définit à l'égard du niveau de compétence et d'aptitude afin de réaliser les tâches requises à chaque poste de façon efficace, efficiente et économique.

Chaque individu de l'entreprise tant responsable que membre du personnel doit être compétent et apte afin de pouvoir s'acquitter de ses responsabilités et de réaliser efficacement les objectifs généraux du contrôle interne. A cet effet, le management doit préciser les niveaux de compétences souhaitées pour chaque poste et les traduire en termes de compétences et aptitudes.

Il s'est révélé qu'il existe un compromis entre les compétences souhaitées et le coût, pour cela le coût ne doit pas dépasser les bienfaits de la compétence, à titre d'exemple : il serait inutile de ramener une compétence pour un travail qui ne le nécessite pas.

Il revient au management de promouvoir le niveau de compétence du personnel et notamment la sensibilité des fonctionnaires vis-à-vis de l'importance du SCI (chaque employé doit avoir conscience qu'il est impliqué dans le SCI) et ce, à travers par exemple des actions de formation, des mesures incitatives qui favorisent le développement. Il ne faut pas perdre de vue que même les auditeurs internes ont un rôle clé dans le cadre de la promotion de compétences et ce par le biais des recommandations émises dans leur rapport.

Il y'a lieu de souligner que les auditeurs sont reconnus maintenant non seulement pour les audits techniques mais il y'a aussi un besoin croissant pour les appréciations des compétences².

1.3. Le style de management (en l'occurrence, la philosophie des responsables et leur manière d'opérer) :

Le style de management des responsables et leur manière d'opérer doivent refléter les éléments suivants³:

- L'attitude permanente d'adhésion au contrôle interne, l'indépendance, la compétence et la volonté de montrer l'exemple;

¹ Candau. P (Professeur émérite des Universités et Directeur Fivinter Auditors), « Causes et risques du déficit des compétences », Aix en Provence, France, p 01.

²Jakarta, « Introduction of risk based methodology in internal audit function –indll case study », Inspectorate General, Ministry of public works, Australia, November 2010, p 14.

³ Huytebroeck. E, op.cit, p 50

- Un code de conduite défini par les responsables ainsi qu'une assistance et des évaluations de performance qui tiennent compte des objectifs du contrôle interne et en particulier, de celui qui a pour finalité la réalisation d'opérations éthiques.

L'état d'esprit défini par la haute direction se reflète dans tous les aspects des actions menées par la direction. L'engagement, l'implication et le soutien du Conseil d'administration permettent de construire une attitude exemplaire ainsi que renforcer davantage l'adhésion au contrôle interne et le respect du code de conduite dans l'entreprise.

Si l'encadrement met en avant l'importance du système de contrôle interne via la mise en place de ses éléments, automatiquement, les membres de l'entreprise seront conscients de cette importance et ils vont réagir en respectant les contrôles établis. A titre d'exemple : l'entreprise qui met en place un code de conduite auquel chaque acteur doit adhérer, montre par ce faisant qu'elle donne une importance au système de contrôle interne.

Si au contraire, l'encadrement néglige l'importance du contrôle interne, il est clair que les membres de l'entreprise ne s'acquittent pas de leurs responsabilités dans le cadre des objectifs de contrôle interne.

A cet effet, la direction doit faire la démonstration non seulement par des réunions et des communications orales mais également par ses propres actions car l'exemplarité est un principe fondateur, vecteur essentiel de la diffusion des valeurs, il est de notre langage courant de dire que les actes valent mieux que les belles paroles.

Il est également nécessaire de rappeler au personnel sur ses obligations dans le cadre d'un code de conduite émanant de la direction afin d'avoir un meilleur suivi et d'atteindre les objectifs du contrôle interne.

Par ailleurs, le climat social y serait favorisé par un mode de décision participatif, de type consensus à la suédoise. La recherche systématique des synergies serait illustrée par le concept « 1+1= 3 » affiché en valeur d'entreprise¹.

1.4. Le conseil d'administration et le comité d'audit :

L'environnement de contrôle est très influencé par les actions du conseil d'administration et du comité d'audit. A cet effet, le conseil d'administration doit jouer pleinement son rôle en termes de définition de la stratégie globale et de contrôle sur la gestion de l'entreprise et les affaires en cours.

¹ Walter. J, Noirot. P, « Contrôle interne : Des indicateurs porteurs de sens », Edition Afnor, France, 2010, p 14.

De même le comité d'audit a une influence sur l'efficacité du système de contrôle interne notamment dans le rôle de l'interface qu'il joue entre les auditeurs internes et les auditeurs externes¹ et sa capacité à réduire l'asymétrie de l'information entre les actionnaires et les dirigeants.

1.5. La structure organisationnelle :

La structure organisationnelle d'une entreprise fournit le cadre dans lequel les activités nécessaires à la réalisation des objectifs généraux sont planifiées, exécutées, contrôlées et suivies. La mise en place d'une structuration adéquate implique la définition des responsabilités de chaque membre de l'entreprise et de ses limites ainsi que les délégations de pouvoirs et l'obligation de rendre compte.

Certaines entreprises disposent d'une structure centralisée, alors que d'autres optent pour la décentralisation. De même certaines choisissent une structure hiérarchique, ou fonctionnelle, ou hiérarchique-fonctionnelle ou bien matricielle, il y'en a aussi les Configurations structurelles proposées par Henry Mintzberg auxquelles l'Organisation peut se référer à l'une d'entre elles : la configuration entrepreneuriale (structure simple) ,la bureaucratie mécaniste, la configuration professionnelle, la configuration divisionnalisée (la structure divisionnalisée), la configuration adhocratique² auxquelles s'ajoutent la configuration missionnaire et l'organisation politisée³.

De même, le système de contrôle interne variera en fonction de la taille de l'entreprise par exemple dans une grande entreprise le mode de communication est formalisé via des procédures, alors que dans une très petite entreprise (TPE) le mode de communication est informel, c'est-à-dire ça se fait par l'ajustement mutuel sans pour autant utiliser des procédures.

Dans tous les cas et quelle que soit la structure retenue, les activités d'une entreprise doivent être organisées de façon à faciliter la mise en œuvre des stratégies destinées à assurer la réalisation d'objectifs précis⁴.

1.6. Politiques et pratiques en matière des ressources humaines :

La politique de gestion des ressources humaines traduit les exigences de l'organisation en matière d'intégrité, d'éthique et de compétence. Cette politique englobe le recrutement, la gestion des carrières, la formation, les évaluations et conseils aux employés, les promotions, la rémunération ainsi que des mesures de correction.

¹ Hightower. R, « Internal controls policies and procedures », Edition Wiley, Canada, 2008, p 38.

² Mintzberg. H, « Structure et dynamique des organisations », Editions d'Organisation, Paris, 1982, p 270.

³ Mintzberg. H, « Le management : voyage au centre des organisations », Editions d'Organisation, 1999.

⁴ Anglade, P.B, Janichon. P, op.cit, p 42.

L'efficacité du système de contrôle interne est tributaire de la compétence, l'intégrité et l'éthique du personnel. A cet effet, les politiques et pratiques en matière de ressources humaines doivent jouer leur rôle en recrutant des personnes compétentes et digne de confiance sans perdre vue que la formation, l'évaluation, la rémunération et la promotion jouent un rôle crucial dans l'efficacité de l'environnement de contrôlé interne.

1.7. La délégation de pouvoir et de responsabilités :

L'importance de la délégation de pouvoir et de responsabilité réside dans le fait qu'elle permet aux subordonnés de prendre des initiatives pour aborder et résoudre les problèmes tout en leur imposant des limites, ce qui permet également d'atténuer les taches lourdes des responsables et de booster la qualité du système de contrôle interne.

Il est à noter que la délégation de pouvoir va de pair avec l'obligation de rendre compte, ce qui implique l'établissement de rapports afin de définir des canaux d'informations ; lesquels doivent être appropriés pour que la structure soit bien organisée.

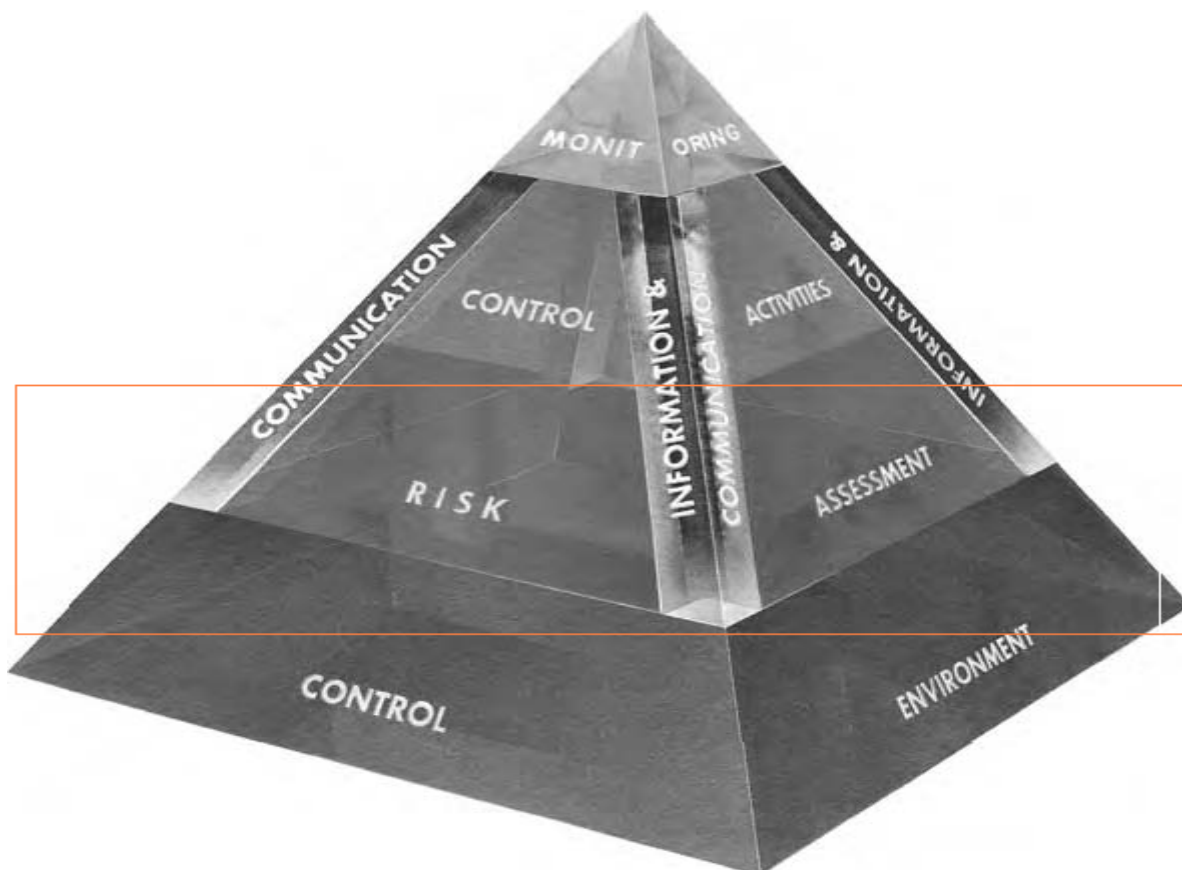
Par ailleurs, la structure organisationnelle peut inclure un service d'audit interne qui est tenu de rendre compte au plus au niveau de la hiérarchie (il est souhaitable qu'il soit un conseil d'administration ou un comité d'audit).

Une fois que l'environnement de contrôle efficace a été créé, il est nécessaire de procéder à une évaluation des risques.

2- L'évaluation des risques:

L'évaluation des risques représente le deuxième élément de la pyramide qui schématisait les éléments du contrôle interne.

FIGURE 7: L'ÉVALUATION DES RISQUES



Source: LYNFORD. G, CPA, PhD, CFE, “Internal Control: Guidance For Private, Government and Nonprofit Entities” , by John Wiley, Canada, 2008, p 31.

Toute entreprise est confrontée à des risques auxquels elle doit faire échec, ces risques peuvent provenir aussi bien de l’intérieur d’une l’entreprise (risques internes) que de l’extérieur de l’entreprise (risques externes).

Il est utile d’aborder au préalable la définition du risque avant de rentrer dans le fond de l’évaluation des risques. Le risque est défini comme étant un élément susceptible d’affecter ou de contrarier la réalisation des objectifs¹. A la lumière de cette définition, le risque n’est pas forcément lié à la fraude mais également à l’erreur et l’inexactitude².

L’IFACI définit le risque comme étant « un ensemble d’aléas susceptible 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. Cette définition souligne l’importance de

¹ Bernard. F, Gayraud. R, op.cit, p 288.

² Stringer. C, Carey. P, “Internal Control Re-Design: An Exploratory Study of Australian Organisations”, University of Otago ; Monash University, 2002,p 66.

³ Camara. M, Khoumri. J, « L’essentiel de l’audit comptable et financier », Edition Broché, Paris, 2009, p145.

l'audit et contrôle interne dans la maîtrise des risques. Par conséquent, l'auditeur interne joue un rôle prédominant dans l'évaluation des risques.

En fait, l'évaluation des risques est le processus qui consiste à identifier et à analyser les risques et à déterminer la réponse à y apporter afin de les remédier en tenant compte du rapport coût/bénéfice et l'évolution permanente de l'environnement macro et micro économique (la gestion du changement) ainsi que le contexte réglementaire et des conditions d'exploitation. L'évaluation des risques s'articule autour des éléments cités ci-après:¹

- L'identification des risques;
- L'analyse des risques;
- L'évaluation du degré d'aversion au risque de l'organisation;
- La définition des réponses à apporter aux risques identifiés et évalués.

2.1. L'identification des risques (au sens Corporate Risk Management²) :

Les risques ne peuvent être gérés que s'ils ont été identifiés auparavant. La quête de risques s'opère par un processus d'identification des risques qui a pour vocation de découvrir tous les risques susceptibles de contrarier la réalisation des objectifs donc les risques sont liés aux objectifs. Pour cela l'identification des risques entre dans le cadre de la planification, c'est à dire à la suite d'une définition des objectifs de l'entreprise car sans objectifs, pas de risque.

L'entreprise est confrontée à des facteurs tant internes qu'externes qui peuvent engendrer des risques. A cet effet, les responsables ainsi que les auditeurs internes doivent être vigilants afin d'identifier tout risque susceptible d'affecter la performance de l'entreprise. En fait, les risques peuvent être divisés en trois types : les accidents, les erreurs, et la malveillance³.

Par ailleurs, l'identification des risques s'effectue par le biais des techniques dont on peut citer des exemples : un sondage, organiser une table ronde, l'analyse de scénario, l'enquête, le benchmarking, les interviews ou faire remplir un questionnaire⁴.

¹ Vanstapel. FR, op.cit, p 22.

² Kerebel. P, « Mise en œuvre d'un contrôle interne efficace : via un ERP, LSF, SOX, 8 e Directive européenne, US GAAP, IFRS », Edition AFNOR ; France, 2007, p 11.

³ Lassaad. M, « L'évolution de la technologie de l'information et de la communication : impact sur l'audit financier », Université de la Manouba », Tunisie, 2001, p 21.

⁴ Paul M Colier, Anthony j Berry, Garry T Burke, « Risk and management accounting: best practice guidelines for enterprise wide internal control procedures », First Edition Elsevier, USA, 2007, p 11.

On peut également identifier les risques en fonction du temps : le passé, le présent et l'avenir¹:

2.1.1 L'analyse du passé :

Ceci implique de prendre en compte ce qui est arrivé auparavant dans la même situation ou dans une situation comparable. Il faut se baser sur des points de référence bien définis pour s'assurer que les situations sont vraiment semblables, et utiliser son discernement pour filtrer l'information et retenir seulement les risques qui s'appliquent.

Pour chaque cas, il faut se demander si les risques passés identifiés pourraient advenir à nouveau, cette fois-ci.

2.1.2 Les évaluations de l'actuel :

Ces techniques impliquent une analyse détaillée de la situation présente et son évaluation par rapport à des schémas et des modèles connus permettant de révéler les domaines d'incertitude. À la différence de l'analyse du passé, les évaluations de l'actuel ne servent pas de références antérieures et se basent uniquement sur les données de la situation telle qu'elle existe.

2.1.2 Les techniques de créativité :

Il y a de nombreuses méthodes qui incitent les participants à se servir de leur imagination pour découvrir des risques qui pourraient influencer sur la réussite des objectifs. Ces techniques dépendent des capacités des participants à la réflexion créative, individuellement ou en groupe ; leur succès dépend souvent de la qualité de l'animateur. En effet, Les techniques de créativité ne peuvent réussir que si les participants sont capables d'imaginer l'avenir.

L'évaluation des risques ne consiste pas uniquement d'identifier les risques existants mais également d'identifier les éventuels risques en étudiant la nature et la source de ces derniers tant au niveau global de l'entreprise qu'au niveau de chaque activité.

L'identification des risques doit être mentionnée dans **“une cartographie des risques”** faite par un auditeur interne ou par le risque manager ou par les deux à la fois. Cette cartographie des risques a pour objectif de recenser les risques les plus probables et/ou les plus critiques pour s'assurer que les mesures de prévention sont adaptées en conséquence².

¹ Hillson. D, « Les trois temps de l'identification des risques : le passé, le présent, le futur », décembre, projet management professionnelle (*PMP FAPM*), 2006.

² Combalbert. L, « Entreprise: haltes aux prédateurs », Edition Dunod, Paris, 2008 , p 205.

L'élaboration d'une cartographie des risques peut être motivée pour des raisons internes telles que mettre en place le plan stratégique, apporter des informations sur le contrôle des risques, ajuster le programme d'assurance ou pour des raisons externes telles que répondre à une attente du marché ou des actionnaires¹.

Généralement le séquençage de la cartographie des risques est de 5 phases² :

- Lancement de la démarche ;
- Identification des processus clés et des risques associés ;
- Validation et modélisation ;
- Hiérarchisation et analyse des risques ;
- Résultats des risques.

2.2. L'analyse des risques:

L'évaluation des risques ne se borne pas à l'identification des risques, mais il faut également **analyser leur impact et leur probabilité de l'occurrence** afin de hiérarchiser les risques du plus important au moins important : « élevés », « moyens » ou « faibles ». L'analyse des risques se fonde sur deux méthodes³: qualitatives ou quantitatives.

- Les méthodes quantitatives: ces méthodes se basent sur des statistiques, des données historiques ... à titre d'exemple le taux d'erreurs, le nombre d'accidents ;
- Les méthodes qualitatives: ce sont des méthodes subjectives qui font l'objet d'une évaluation de ce qui est intangible, à titre d'exemple, de l'impact en termes d'image, de réputation de l'entreprise.

2.3. Evaluation du degré d'aversion au risque de l'organisation;

L'un des principaux déterminants de la stratégie de réponse aux risques réside dans le degré d'aversion au risque de l'entreprise. Ce dernier correspond au niveau de risque qu'elle est prête à

¹ Bernard F, Gayraud. R, op.cit, p 287.

² Idem

³ Zepeda. C.S, « L'analyse de risque : un outil d'aide à la décision pour la prophylaxie et la prévision des maladies animales », Centre collaborateur de l'OIE pour les systèmes de surveillance des maladies animales et l'analyse de risque, Etats-Unis, 2002, p 253.

couvrir avant d'estimer qu'il est nécessaire d'intervenir¹. Le degré d'aversion est subjectif et défini par l'encadrement de l'entreprise (voire par le Conseil d'Administration)².

L'estimation du degré d'aversion au risque de l'entreprise variera en fonction de sa perception de l'importance de risques à titre exemple : un risque de réputation dû à une fraude, peut-être perçu comme très important car l'image de l'association en sera entachée et pourrait entraîner une diminution des subventions ou des dons, alors même que les montants en cause sont minimes³.

2.4. Réponses à apporter aux risques:

Une fois que le risque est identifié et analysé, il est nécessaire d'apporter une réponse appropriée afin de ramener le risque à un niveau acceptable, et ce s'opère par le biais de quatre catégories⁴ : transfert, traitement, évitement, tolérance, et en tenant compte du rapport coût/bénéfice de chaque réponse.

2.4.1 Partage/Transfert du risque :

Cette réponse consiste à réduire la probabilité ou l'impact du risque en transférant ou encore en partageant une part de ce risque, par exemple, en souscrivant une assurance conventionnelle ou en payant un tiers pour qu'il le traite d'une autre manière. Cette option est particulièrement utile pour réduire des risques financiers, des risques d'actif et ceux liés aux activités d'externalisation. Toutefois, la plupart des risques ne pourront pas être entièrement transférés. En particulier, il est généralement impossible de transférer le risque lié à la réputation même dans le cas où le service à fournir a été externalisé⁵.

2.4.2 Réduction/Traitement du risque :

La majorité des risques se résoudra de cette manière via des mesures permettant de diminuer la probabilité de survenance du risque ou la réduction de son impact s'il est déjà survenu. Ces mesures de contrôle peuvent être: directifs, préventifs, détectifs ou correctifs⁶.

¹ Vanstapel. FR, op.cit, p25.

² Huytebroeck. E, op.cit, p 56.

³ Idem.

⁴ Senft. S Gallegos. F, "Information Technology Control and Audit ", Third edition, Auerbach Publications, The United States of America, 2009, p 233.

⁵ Vanstapel. FR, op.cit, p 34

⁶ Huytebroeck. E, « Le contrôle interne dans les Associations Sans But Lucratif : Guide de bonnes pratiques à l'usage des associations Commission », Commission communautaire française, janvier 2007, p 56.

2.4.3 Evitement/Fin de l'activité :

Ce type de réponse est utile lorsque le risque est jugé très élevé et aucune réponse identifiée n'a permis de réduire l'impact et la probabilité d'occurrence à un niveau acceptable. Dans ce cas là, il est préférable de procéder à la suppression de l'activité donnant lieu au risque.

2.4.4 Acceptation/Tolérance :

L'entreprise peut procéder à cette réponse lorsque le risque n'a pas un effet ou un impact sur la réalisation de ses objectifs. Le risque est dénommé ici un Risk appetite¹. En l'occurrence, il n'est pas nécessaire de prendre des mesures pour réduire la probabilité ou l'impact du risque.

Il est à souligner que le risque est acceptable également lorsque le coût de la mesure de solution est supérieur au bénéfice qui en découle.

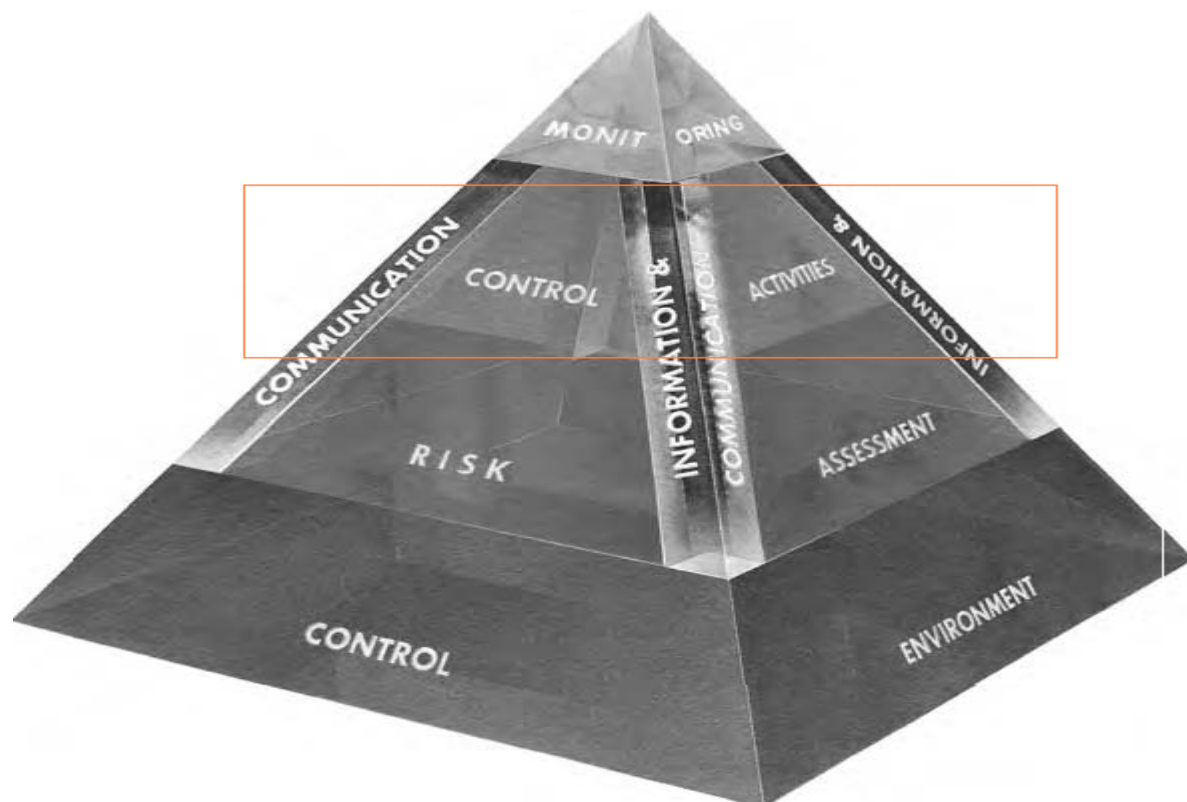
Dans la mesure où aucune entreprise n'est à l'abri de risques, il est nécessaire de mettre en place des activités de contrôle (dispositifs spécifiques de contrôle interne) qui constituent des gardes fous contre les risques.

3- Les activités de contrôle :

Les activités de contrôle représentent le troisième élément de la pyramide qui schématisait les éléments du contrôle interne.

¹ IIA, «The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management », USA, 2004, p 06.

FIGURE 8: LES ACTIVITES DE CONTROLE



Source: LYNFORD GRAHAM, CPA, PhD, CFE, “Internal Control: Guidance For Private, Government and Nonprofit Entities” , by John Wiley, Canada, 2008, p 31.

Les activités de contrôle sont des dispositifs spécifiques menés à tous les niveaux tant hiérarchiques que fonctionnels. Elles jouent un rôle crucial aussi bien dans la maîtrise des risques que dans la réalisation des objectifs.

Les activités de contrôle devraient faire partie intégrante des activités quotidiennes d’une entreprise¹, lesquelles s’articulent autour de six rubriques²: les objectifs, les moyens ; le système d’information, l’organisation, les procédures, la supervision.

3.1. Les objectifs:

La survie d’une entreprise dépend de sa capacité à remplir efficacement ses objectifs. A cet effet, les objectifs de l’entreprise doivent être clairement définis et communiqués de manière appropriée à tous les niveaux concernés³. En outre, chaque responsable doit avoir des objectifs spécifiques afin de pouvoir remplir d’une manière objective et systémique sa mission. Ces objectifs spécifiques

¹ Roger. C, Christine. C, « Framwork for internal control systems in banking organization”, Federal Reserve Board, Washington; Federal Reserve Bank of New York, 1998, p 03.

² Renard. J, « Théorie et pratique de l’audit interne », op.cit, p 154

³ Woods. M, Kajüter. P, Linsley. P, « International risk management: systems internal control and corporate governance », First edition, CIMA Publishing is an imprint of Elsevier, USA, 2008, p 61.

doivent être compatibles avec les objectifs généraux de l'entreprise et aussi être insérés dans le cadre des objectifs généraux du contrôle interne cités ci-après¹:

- La sécurité des actifs ;
- La qualité des informations ;
- Le respect des directives ;
- L'optimisation des ressources.

Les objectifs spécifiques feront l'objet d'une appréciation par l'auditeur interne en fonction des critères qui se représentent comme suit ²:

- Ils doivent concourir à la réalisation de la mission assignée au responsable : l'adéquation entre objectifs et mission constitue une condition indispensable à remplir pour la cohérence et l'utilité desdits objectifs.
- Ils doivent être déclinés à l'intérieur du service: chaque objectif spécifique se réalise par la réalisation cumulée de sous-objectifs assignés aux responsables opérationnels du service .En bonne organisation, il doit donc y avoir:
 - une construction pyramidale des objectifs dont la totalité concourt à la réalisation de l'objectif général;
 - des performances assignées à chacun en termes d'objectifs afin que ceux-ci soient traduits dans la réalité opérationnelle.
- Ils doivent être mesurables, c'est à dire exprimés en termes numériques: valeurs objectives à atteindre ou à dépasser, ratios, indicateurs d'activité ou de qualité (sans oublier que la qualité elle aussi se mesure). Ainsi on ne dira pas « M.X doit veiller à la qualité de la facturation à la clientèle », mais « les erreurs de facturation ne doivent pas excéder un pour dix mille du montant des factures » par exemple.
- Ils doivent pouvoir être suivis par le système d'information à disposition du management, lequel doit être construit en fonction de la nature des objectifs assignés à chacun ;
- Ils doivent se situer dans le temps ;

¹ Azeba. C, « Contrôle interne », Inspection Générale des Finances, Ministère de l'Économie et des Finances, Maroc, 2009, p 06.

² Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 154.

- Ils doivent être ambitieux, ce qui exclut toute confusion avec la norme.

Remarque :

Tout manquement à ces principes va engendrer une faiblesse du système de contrôle interne de l'activité considérée.

3.2. Les moyens :

Une fois l'horizon stratégique établi (les objectifs), il est nécessaire de définir les moyens pour y parvenir, il s'agit notamment¹: des moyens humains, des moyens financiers, des moyens techniques.

3.2.1. Les moyens humains :

Il ne peut y avoir un bon système de contrôle interne que si le personnel est compétent. En l'occurrence, il faut procéder à des mécanismes adéquats afin d'améliorer la qualité du personnel. Ces mécanismes englobent trois volets : le recrutement, la formation professionnelle permanente et l'éthique.

3.2.2 Le recrutement :

Le recrutement est une activité qui s'insère des personnes ayant des compétences appropriées afin de répondre au besoin immédiat de l'organisation, mais cela reste insuffisant face au changement auquel l'entreprise est confrontée, c'est la raison pour laquelle la formation permanente est une préoccupation complémentaire du recrutement.

3.2.3 La formation professionnelle permanente :

La formation permanente permet à la fois de combler les insuffisances de recrutement et de mettre à jour les connaissances du personnel, compte tenu la perpétuelle mutation de l'environnement.

3.2.4 L'éthique :

L'éthique est un champ de tensions qui se situe entre l'intérêt de l'entreprise, l'intérêt général et les intérêts d'autrui². Les règles d'éthique de l'entreprise se formalisent dans un code de conduite auquel tous les membres de l'entreprise doivent adhérer. Ce code de conduite indique aux

¹ Idem, p 155.

² Madoz. J.P, op.cit, p14.

employés quel genre de comportement est acceptable et inacceptable, les sanctions ainsi que les conflits d'intérêts. Ce code de conduite interdit même les cadeaux des affaires¹.

En cas d'insuffisance au code de conduite susceptible de générer des défaillances, l'auditeur interne peut intervenir en préconisant la mise en place des règles d'éthique propres à l'entreprise.

3.2.2 Les moyens financiers :

Toute entreprise doit se doter de moyens financiers nécessaires pour la réalisation de ses objectifs. Ces moyens financiers devront être en ligne avec les objectifs de l'entreprise. Pour cela l'auditeur interne doit s'assurer que la corrélation entre les moyens financiers et les objectifs de l'entreprise est proportionnelle

3.2.3 Les moyens techniques :

Le terme « les moyens techniques » doit être pris au sens le plus large car il englobe non seulement les techniques industrielles mais également les techniques de gestion et les techniques commerciales. La corrélation des moyens techniques avec les budgets n'est pas la règle absolue dans la mesure où certaines options industrielles peuvent ne pas convenir à la poursuite des objectifs, alors que d'autres qui ne sont guère onéreuses seraient mieux adéquates, c'est la raison pour laquelle l'auditeur interne est tenu d'apprécier l'adéquation des moyens techniques aux objectifs de l'entreprise

3.3. Les systèmes d'information et de pilotage :

Les systèmes d'information et de pilotage constituent le troisième dispositif spécifique du contrôle interne.

3.3.1 Le système d'information :

Il convient au préalable d'apporter un éclairage sur la définition du système d'information qui est « un ensemble organisé de ressources (matériels, logiciels, personnel, données et procédures) qui permet de regrouper, de classer, de traiter et de diffuser l'information sur un phénomène donné » ou bien « un ensemble de dispositifs et de processus visant à l'acquisition, au stockage, au traitement et à la diffusion de l'information au sein d'une entreprise, sans préjuger de leur localisation ni des structures chargées de les gérer²».

¹ Jeffrey. C. Steinhoff, « Internal Control Management and Evaluation Tool », United State, 2001, p 09.

² Camara. M , Khoumri. J, op.cit, p 146.

Le système d'information joue un rôle crucial dans le pilotage de l'entreprise et dans le suivi de la réalisation des projets. Ainsi, les systèmes d'information retiennent l'attention des auditeurs internes pour s'assurer de l'efficacité du SCI.

L'observation des systèmes d'information par l'auditeur interne doit le conduire à examiner les cinq critères cités ci-après qui vont lui permettre de porter un jugement ¹:

- ils doivent concerner toutes les fonctions ;
- ils doivent être fiables et vérifiables ;
- ils doivent être exhaustifs ;
- ils doivent être disponibles en temps opportun ;
- ils doivent être utiles et pertinents.

Cette évaluation permet aux auditeurs internes de mettre en évidence les défaillances et les faiblesses du système d'information, qui pourraient complexifier, ralentir voir rendre laborieux le travail quotidien des services internes.

Il ne faut pas perdre de vue l'importance du système de communication qui rend l'information accessible et communicable à tous ceux qui en ont besoin. C'est dire que le système d'information va de pair avec le système de communication.

3.3.2 Le système de pilotage :

Il permet d'apprécier périodiquement, les performances, la conception et l'exécution des contrôles en place (qui doivent être marqués par une trace de son passage : visa, notes écrites, comptes rendus...etc.) ainsi que la réactivité de l'entreprise.

3.4. L'organisation :

Toute entreprise doit être au préalable adaptée et adaptable (à ses objectifs, sa taille, son environnement, la nature de son activité,..), vérifiable et formalisée et doit comporter également une séparation convenable des fonctions incompatibles². Les principales fonctions à séparer sont : la fonction d'autorisation (de décision ou le donneur d'ordre), la fonction d'enregistrement (comptable), la fonction financière (instance de règlement), la fonction de détention (ceux qui détiennent et conservent le bien physique) et la fonction de contrôle.

¹ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 158

² Lassaad. M, « L'évolution de la technologie de l'information et de la communication : impact sur l'audit financier », L'université de la Manouba, 2001, p 12.

3.5 . Les méthodes et procédures :

Toute entreprise doit disposer de méthodes et procédures susceptibles d'assurer la sauvegarde des actifs. Ces procédures et méthodes précisent la manière dont devrait s'accomplir une action ou un processus (objectifs à atteindre à un horizon donné, définitions de fonctions et de lignes hiérarchiques/fonctionnelles, lignes de conduite, outils d'aide à la décision et d'évaluation, fréquence de contrôle, personne responsable du contrôle, ...), quels qu'en soient la forme et le support.¹

Ces procédures constituent la mémoire de l'entreprise sur laquelle se base l'auditeur interne pour évaluer les écarts, porter des jugements et formuler des recommandations. Ce faisant permet de réaliser une évaluation de qualité du système de contrôle interne².

Pour ce faire, l'auditeur interne doit examiner les procédures et les méthodes sous l'angle de quatre aspects³:

- Ecrites ;
- Simples et spécifiques ;
- Mises à jour régulièrement ;
- Portées à la connaissance des exécutants.

3.6. La supervision :

C'est le sixième et le dernier dispositif spécifique de regroupement des éléments du contrôle interne que les auditeurs internes examinent pour porter leur jugement sur la qualité du système de contrôle interne.

Il est à noter que superviser ce n'est pas penser qu'il y'a une suspicion à l'encontre des subordonnés mais superviser c'est⁴ :

3.6.1 Un acte d'assistance ;

3.6.2 Un acte gratifiant ;

3.6.3 Un acte de vérification.

¹ IFACI, « Le dispositif de contrôle interne : cadre de référence », Paris, 9 mai 2006, p 16.

² Senft. S, Gallegos. F, op.cit, p 84.

³ Khelassi. R, « L'audit interne-audit opérationnel », 2^{ème} Editions Houma, Alger, 2007, p 87

⁴ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 170

3.6.1 D'abord un acte d'assistance :

Prêter main- forte au collaborateur dans les taches nouvelles et difficiles, lui montrer le chemin, régler les conflits est la meilleure façon de montrer l'exemple et d'affirmer l'autorité et de gagner l'adhésion des collaborateurs.

Celui qui, se donnant les allures d'un « père Fouettard », irait jusqu'à créer chez ses collaborateurs un réflexe de crainte révérencielle leur interdisant de solliciter son assistance, celui-là s'expose à ne pas maîtriser durablement ses activités, chaque difficulté, chaque tache complexe serait alors réglée « au mieux » par celui qui éprouverait des difficultés pour la mener à bien. Ce faisant permet de déceler des imperfections, des erreurs, des omissions, c'est à dire tous les symptômes et les indices d'un contrôle interne mal maîtrisé.

3.6.2 Ensuite un acte gratifiant :

Montrer aux autres que l'on s'intéresse à leur travail, que leurs efforts ou leurs difficultés ou leurs performances ne sont pas ignorés afin de maintenir en permanence et chez chacun le souci de bien faire. Mais cet aiguillon sera d'autant plus efficace qu'il sera assorti d'un système de récompenses dont l'attention portée à ce que font les autres est le premier pas. Sinon l'application se relâche, les efforts s'amenuisent et la routine s'installe avec son cortège d'erreurs et de faux-pas¹.

3.6.3 C'est enfin un acte de vérification :

Montrer que de temps à autre, selon une périodicité tout à fait aléatoire, mais certaine, quelqu'un vient regarder et vérifier comment les choses se passent au motif que chacun a besoin d'un aiguillon de vérification. Cette simple donnée quasi culturelle suffit à éviter bien des tentations et à susciter l'émulation. Ainsi, l'acte de vérification est le gage d'un contrôle interne de qualité.

« *People do not do what you expect. They do what you inspect* », (les gens ne font pas ce que vous attendez d'eux, ils font ce que vous vérifiez), disent avec humour les Anglo-Saxons. Mais encore faut-il que quelques conditions soient remplies² :

- Toute supervision doit laisser une trace de son passage : visa, note, compte rendu...la trace est nécessaire pour apprécier la qualité du management et se repérer dans la fréquence des actes de la supervision ;
- La supervision doit être universelle : toute tâche, quelle qu'elle soit, doit être supervisée. Seule la fréquence de l'acte de supervision distingue les taches essentielles des taches

¹ Renard. J, « L'audit interne : ce qui fait débat », op.cit, p 114.

² Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 170.

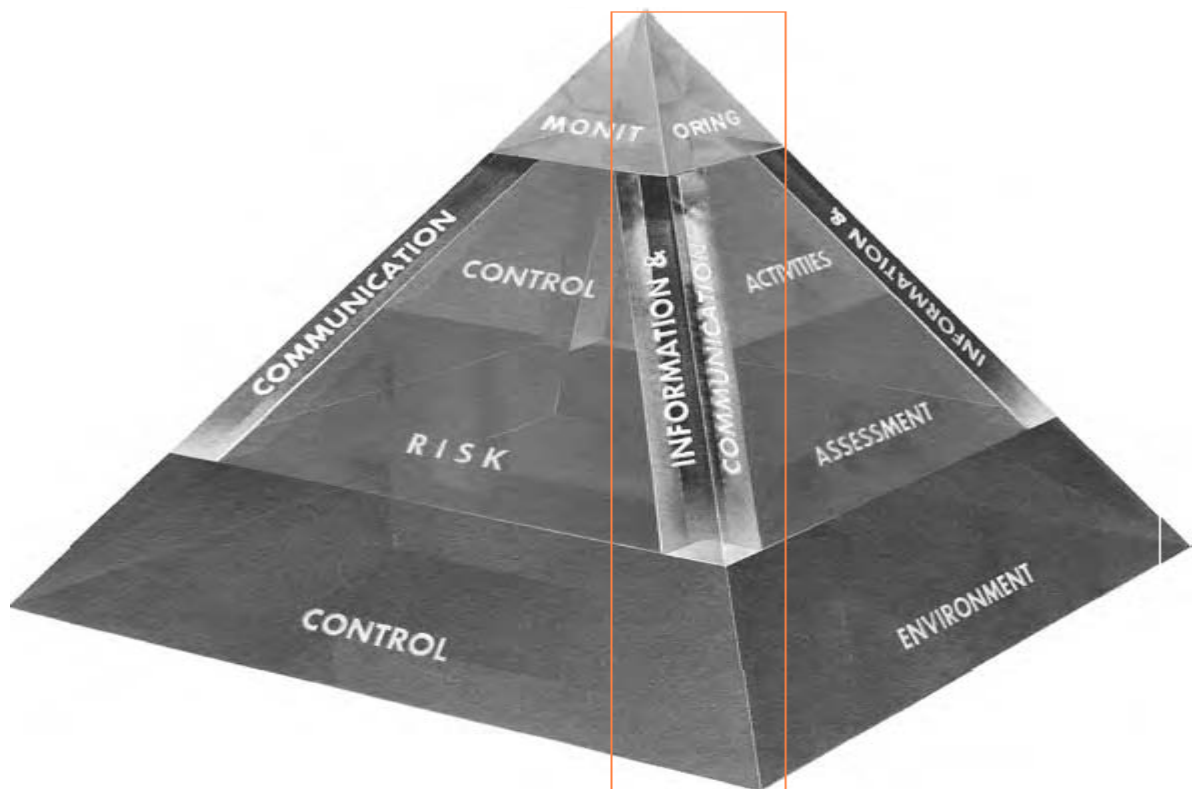
subalternes. On constate souvent que c'est dans les échelons les plus élevés de la hiérarchie que cette fonction est trop souvent laissée en jachère ;

- La supervision va de pair avec un bon système d'information et de pilotage qui permet au superviseur de mesurer les progrès réalisés dans la poursuite des objectifs.

4- L'information et la communication :

L'information et la communication représentent le quatrième élément de la pyramide qui schématisait les éléments du contrôle interne. Nous voyons que l'information et la communication irriguent tous les autres éléments du SCI.

FIGURE 9: L'INFORMATION ET LA COMMUNICATION



Source: LYNFORD. G, CPA, PhD, CFE, “Internal Control: Guidance for Private, Government and Nonprofit Entities” , by John Wiley, Canada, 2008, p 31.

Une entreprise qui met en place un système de contrôle le plus performant qui soit, sans communication et information, ce système sera voué à l'échec car toutes les personnes chargées de sa mise en œuvre n'en seront pas informées. De plus, une décision ne peut être prise que sur la base d'informations pertinentes, adéquates, à jour et communicables¹. C'est pourquoi l'information et la

¹ Rittenberg, Larry. E, « Internal control: no small matter », University of Wisconsin ,2006, p 51.

communication revêtent une importance primordiale notamment dans la réalisation de l'ensemble des objectifs du contrôle interne ainsi que les objectifs généraux de l'entreprise.

Selon Etienne Barbier, l'information et la communication sont en quelque sorte le système nerveux de la fusée, permettant à chacun de gérer et de contrôler l'activité qui lui est confiée. Ce système porte à la connaissance des autres, ou qu'ils soient, ce qu'ils ont à connaître et permet de recevoir de leurs part ce qu'ils ont à faire connaître¹.

4.1. L'information:

La probabilité d'atteindre les objectifs dépend, en partie, sur la prise de décision qui se fonde sur des informations exactes. Il est donc vital que les contrôles internes soient conçus de telle sorte que les gestionnaires obtiennent les informations fiables et au temps opportun. A cet effet, il faut qu'il y'ait un bon système d'information qui identifie les informations pertinentes, aussi bien produites par l'entreprise que par son environnement externe et les transforme en données opérationnelles, financières et non financières ou encore des données liées au respect des obligations légales et réglementaires qui permettent de gérer et de contrôler les activités.

Dans un souci d'améliorer le système d'information qui fait partie du SCI, les auditeurs internes doivent jouer pleinement leur rôle tout en examinant la qualité du SI. En fait, la Norme 310² de IIA intitulée fiabilité et exhaustivité des informations stipule que « les auditeurs internes doivent examiner la fiabilité et l'exhaustivité des informations financières et de gestion, ainsi que les moyens utilisés pour identifier, mesurer, classer et présenter ces informations ». Pour ce faire, les auditeurs internes sont tenus de mesurer la qualité des informations tout en répondant aux questions suivantes³:

- Contenu : toutes les informations nécessaires y sont-elles?;
- Délai : l'information est-elle disponible en temps voulu ?;
- A jour: est-ce la dernière information en date disponible ?;
- Exactitude: est-elle correcte ?;
- Accessibilité : peut-elle être obtenue aisément par les parties intéressées ?.

¹ Barbier. E, « Mieux piloter et mieux utiliser l'audit : l'apport de l'audit aux entreprises », Edition Maxima, France, p 18.

² IFACI, « Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne », Imprimerie Compédit Beauregard S .A , Paris, 1997,p 55.

³ Bertin. E, op.cit, p 80

Etant donné que l'information est la matière première de tout le personnel de l'entreprise afin de pouvoir s'acquitter de ses responsabilités, il est nécessaire que les informations soient multidirectionnelles, c'est-à-dire descendantes, ascendantes et transversales.

Il y'a lieu de signaler que l'information est considérée comme une base adéquate pour évaluer le contrôle interne. C'est la raison pour laquelle les auditeurs internes doivent s'appuyer sur cette dernière pour diagnostiquer l'efficacité du SCI. Mais pour que l'information soit bien utile pour l'auditeur, elle doit être communicable.

4.2. La communication:

La communication est devenue une composante essentielle du travail car elle permet de capturer et d'échanger les informations nécessaires¹, de ce fait, elle constitue les voies de transmission des informations, qui sont utiles à l'atteinte des objectifs, la gestion des risques et les contrôles mis en place au sein de l'entreprise ainsi que les responsabilités de chacun à leur propos. Cette communication peut circuler de manière ascendante, descendante ou transversale au sein de l'entreprise, au travers de toutes ses composantes et dans l'ensemble de sa structure.

Une bonne communication descendante implique que les dirigeants de l'entreprise transmettent un message clair et univoque à l'ensemble du personnel afin de le mettre au courant de leurs responsabilités en matière de contrôle interne et la gestion des risques ainsi que de ce qui est attendu d'eux.

De même, la communication ascendante est extrêmement importante pour que les dirigeants soient informés des risques, de la performance du système de contrôle interne, des événements importants, des changements et évolutions. Les canaux de communication ascendants permettent également au personnel de signaler tout acte anormal ou les faits présumés inconvenants à leur hiérarchie dès qu'ils apparaissent. En contrepartie les responsables doivent leur garantir l'immunité contre d'éventuelle représailles.

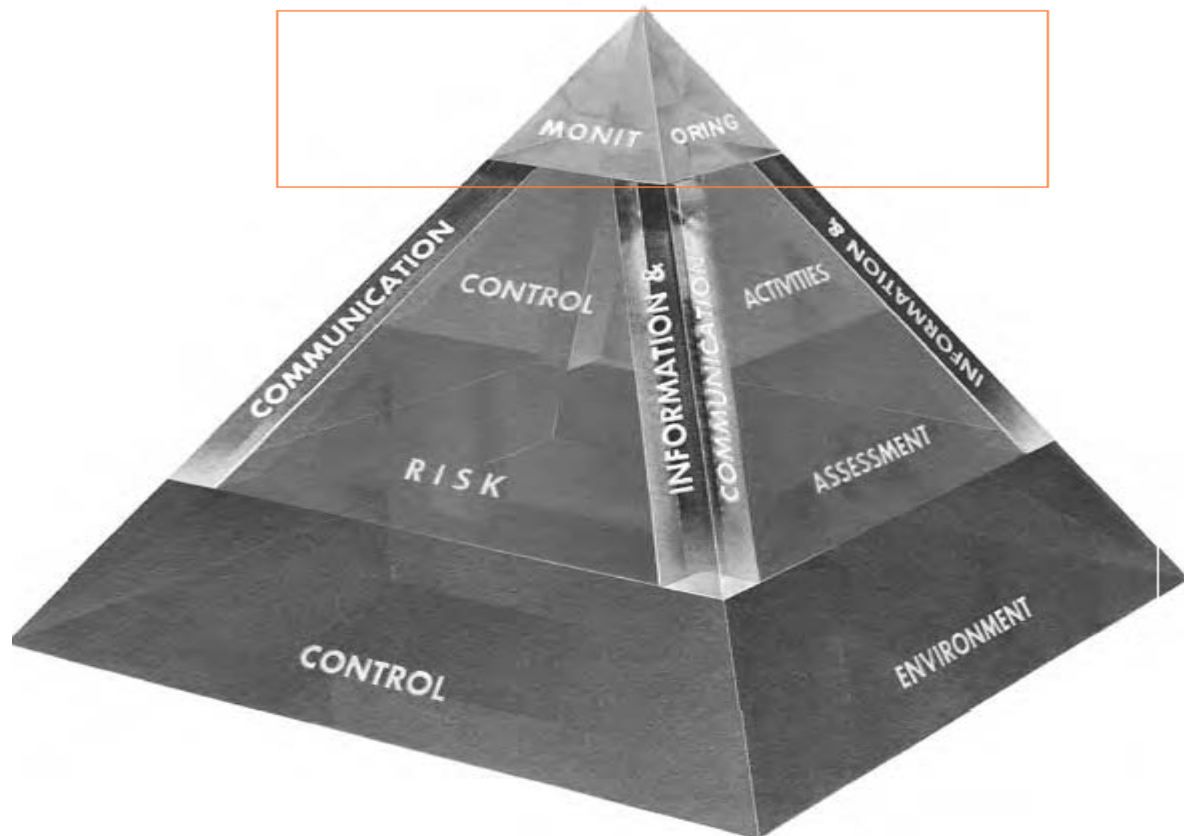
Par ailleurs, les dirigeants d'une entreprise doivent également s'assurer d'obtenir les informations en provenance de l'extérieur et de transmettre des informations vers l'extérieur, c'est à dire que la communication peut également être tant interne qu'externe à l'entreprise ainsi que formelle et informelle. Dans ce cadre, les auditeurs internes sont tenus de renforcer une communication reposant sur les enjeux du contrôle interne.

¹Parveen. P. Gupta, "Management 's evaluation of internal controls under Section 404(a) using the COSO 1992 control framework:* Evidence from practice", Department of Accounting, College of Business and Economics, Lehigh University , USA November 2007, p 58.

5- Le Pilotage :

Le pilotage représente le sommet de la pyramide qui schématisait les éléments du contrôle interne.

Figure 10 : Le pilotage



Source: LYNFORD. G, CPA, PhD, CFE, “Internal Control: Guidance for Private, Government and Nonprofit Entities”, by John Wiley, Canada, 2008, p 31.

Le pilotage du système de contrôle interne est l’un des éléments du dispositif global du contrôle interne. Il représente le sommet de la pyramide du système de contrôle interne.

Partant du principe que «tout ce qui s’évalue s’améliore¹», le pilotage est un outil d’amélioration de l’efficacité et de l’efficience du système de contrôle interne dans la mesure où il permet de l’évaluer et d’identifier les facteurs aussi bien positifs que négatifs et proposer par la suite des recommandations qui contribuent à son amélioration. Le pilotage est, en effet, le garant de la performance du système de contrôle interne.

¹ Yaich. M, « Le pilotage du système de contrôle interne : démarches, outils et rôle de l’expert comptable », Université de SFAX, Tunisie, Septembre 2010, p 29.

Le pilotage du système de contrôle interne doit se faire de manière perpétuelle au travers de toutes les composantes du contrôle interne à savoir l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle ainsi que l'information et la communication¹, ce qui permet ainsi de s'assurer que les piliers du système de contrôle interne fonctionnent comme prévu et qu'ils sont mis à jour en fonction de l'évolution de l'environnement dans lequel opère l'entreprise. Le pilotage permet également de vérifier si les informations collectées sont le reflet correct de la situation "sur le terrain".

Il convient de signaler que tout le personnel est impliqué dans le pilotage, en fonction du niveau de responsabilité de chacun : plus on est plus placé, plus on est responsable. L'audit interne n'est que le vigile de cette responsabilité collective².

Les opérations du pilotage peuvent être pratiquées soit au travers des activités courantes (le pilotage permanent), soit par le biais d'évaluations ponctuelles (pilotage ponctuel).

5.1. Le Pilotage permanent:

Le pilotage permanent du contrôle interne s'inscrit dans le cadre des opérations courantes et récurrentes d'une entreprise, y compris des contrôles réguliers effectués par la direction et le personnel d'encadrement, ainsi que d'autres actions effectuées par le personnel permettant d'évaluer la qualité du système de contrôle interne³, ce qui permet ainsi de détecter rapidement les risques avant qu'ils prennent de l'ampleur, et par voie de conséquence, les mesures correctives seront moins coûteuses que les évaluations ponctuelles. Les opérations courantes comprennent les activités courantes de gestion et de supervision, les analyses comparatives, les rapprochements d'informations et autres tâches courantes. Des exemples d'opérations courantes de pilotage sont donnés ci-après⁴:

- La conduite des activités régulières de gestion permet aux responsables opérationnels de s'assurer que le système de contrôle interne continue de fonctionner, par exemple les directeurs des ventes, des achats et de la production au sein des divisions, des filiales ou des sociétés mères, étant en direct avec l'activité, peuvent mettre en cause des états présentant des écarts significatifs par rapport à cette connaissance qu'ils possèdent. L'élaboration en temps voulu de rapports détaillés, ainsi que l'analyse et la correction des écarts identifiés, permettent de renforcer l'efficacité du système de contrôle interne;

¹ Rober. R. Moller, « Brink's modern internal auditing », Sixth Edition Wiley, Canada, 2005, P101.

² Barbier. E, « Mieux piloter et mieux utiliser l'audit, l'apport de l'audit aux entreprises et aux organisations », Edition MAXIMA, 1999,p18.

³ Vanstapel. Fr, « Guidelines for internal control standards for the public sector », INTOSAI, 2004, p 40.

⁴ Anglade. P.B , Janichon. F, op.cit, p 97.

- Les échanges avec l'extérieur viennent corroborer les informations d'origine interne ou révèlent des problèmes, par exemple, la satisfaction des parties prenantes externes montre que l'entreprise est sur la bonne voie, A contrario, les réclamations des parties prenantes externes permettent de révéler des défaillances au niveau du système de contrôle interne ;
- L'organigramme de l'entreprise et des procédures de supervision appropriées permettent de tester les fonctions de contrôle et d'identifier les faiblesses ;
- Des inventaires physiques permettent de contrôler les données issues des systèmes d'information ;
- Les auditeurs internes et externes émettent régulièrement des recommandations sur la manière dont le contrôle interne pourrait être efficace ;
- Séminaires de formation, réunions de planification, et autres, apportent à la direction d'importantes informations quant à l'efficacité des contrôles ;
- Il est périodiquement demandé au personnel de confirmer, de façon formelle qu'il comprend le code de conduite de l'entreprise et s'y conforme pourvu que ces déclarations soient vérifiées par les auditeurs internes ou le conseil d'administration ou bien le management (les personnes habilitées).

Compte tenu des exemples précités, on déduit que l'audit interne s'inscrit dans le cadre du pilotage qui est à son tour l'un des piliers du système de contrôle interne. En effet, l'audit interne fait partie du SCI¹.

Il convient d'ajouter que le pilotage sera de plus en plus bénéfique lorsque le suivi permanent et ponctuel sont combinés afin d'assurer que le système de contrôle interne conserve toute son efficacité et son efficience.

5.2. Le Pilotage ponctuel (les évaluations séparées de l'efficacité du système de contrôle interne):

On savait bien que le pilotage permanent est d'une importance extrême qui sert à évaluer et améliorer les autres éléments de contrôle interne, mais il faut également promouvoir ces évaluations par un regard neuf effectué de temps en temps afin de déterminer si les opérations courantes de

¹Abdulrahman. A.M . Twaijry. Al, John. A . Brierley, David. R . Gwilliam, « An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector » , University, Al-Qaseem, Saudi Arabia, University of Sheffield Management School; The University of Sheffield, Sheffield, UK; University of Wales, Aberystwyth, UK, 2004, p 929.

contrôle continuent d'être efficaces et efficientes, ce qui permet ainsi aux responsables d'avoir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs.

Le pilotage ponctuel utilise les mêmes techniques et les mêmes procédures que celles des opérations courantes du pilotage ¹mais ce qui les distingue, c'est que le pilotage ponctuel est une action séparée, réalisée dans un champ spécifique (p.ex. une activité spécifique) et que son intensité variera entre autres en fonction de l'évaluation du risque, des résultats de l'évaluation permanente et des changements intervenus (internes ou externes)². De plus, le pilotage ponctuel s'effectue à posteriori³, alors que le pilotage dénoué (permanent) s'inscrit dans le cadre des opérations routinières.

Il est à noter que le contrôle ponctuel peut revêtir la forme d'auto-évaluation⁴ : les personnes responsables d'une unité ou d'une fonction particulière déterminent elles-mêmes l'efficacité des contrôles s'y appliquant. Le Directeur Général d'une division, par exemple, pourrait conduire l'évaluation du système de contrôle interne de sa division. Il pourrait évaluer personnellement les facteurs liés à l'environnement de contrôle et faire évaluer l'efficacité des autres éléments par les responsables des différentes activités de la division.

Section 02: Les éléments du système de contrôle interne selon le cadre de référence COCO (Criteria of Contrôle) et Turnbull Guidance

Il faut prendre le concept de contrôle interne dans son sens le plus large, c'est-à-dire qu'il englobe tous les éléments de l'entreprise à savoir les ressources, les systèmes, les processus, la culture, la structure et les tâches mises à la disposition des acteurs pour qu'ils puissent atteindre les objectifs de l'entreprise. Il est à noter que l'efficacité du système de contrôle interne est tributaire de la qualité de chaque élément précité.

Le modèle Criteria of Contrôle (COCO 1995) exprime les principes suivants : « La personne accomplit une tâche en se fondant sur la compréhension du **but** de cette tâche (objectif à atteindre) et en s'appuyant sur sa **capacité** (informations, ressources, fournitures et compétence). Pour bien exécuter la tâche au fil du temps, la personne doit s'**engager**. Elle fait **le suivi** de sa performance et surveille l'environnement externe pour **apprendre** à mieux accomplir la tâche et à identifier les changements requis. Cela s'applique également à une équipe ou à un groupe de travail. Dans toute

¹ Yaich. M, op.cit, p 50.

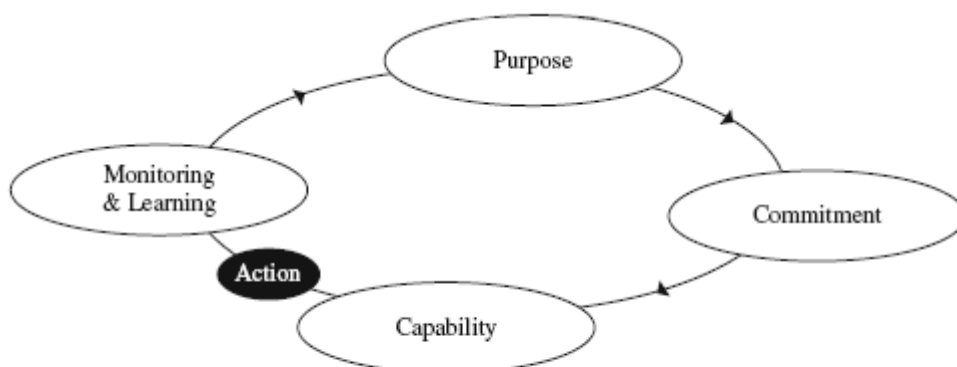
² Huytebroeck. E , op.cit, p66.

³ Vanstapel. FR « Guidelines for internal control standards for the public sector », 2004, P 41

⁴ Anglade . P.B, Janichon F op.cit, p 99.

Organisation, le but, l'engagement, la capacité, le suivi et l'apprentissage sont les éléments essentiels du contrôle¹ ». Le schéma qui suit schématise la vision dynamique du contrôle interne.

Figure: Les composants du SCI selon le référentiel COCO



Source : Jan A. Pfister, “ Managing Organizational Culture for Effective Internal Control”, University of Zurich, London New York, 2009, p 52

Il est usuel de s'arrêter sur la définition de chaque élément du contrôle interne défini par le COCO :

1- Le but :

Le modèle commence par la nécessité d'une orientation claire et un sens du but. Il comprend des objectifs, mission, vision et stratégie, les risques et les opportunités, les politiques, la planification et objectifs et indicateurs de performance². Il est essentiel d'avoir un conducteur clair pour les critères de contrôle du fait que les contrôles n'ont pas de sens sans objectifs. A cet effet, il faut se fixer des objectifs et amener les gens à avoir une participation dans l'orientation future de l'entreprise.

2- L'engagement :

Tous les acteurs qui sont au sein de l'entreprise doivent comprendre et adhérer à l'identité et les valeurs de celle-ci, cela inclut les valeurs d'éthique, l'intégrité, les politiques de ressources humaines, l'autorité, la responsabilité et la confiance mutuelle. Lorsque les acteurs passent leur temps à essayer à « perpétrer le système» et déroger aux normes, on s'est rendu compte qu'il y'a un

¹ Schick. P, Vera. J , Bourrouilh-Parège. O, « Audit interne et référentiels de risques :Gouvernance ,Management des risques, Contrôle interne », Edition Dunod, Paris, 2010, p 20.

² Idem.

manque d'engagement aux critères de contrôle, ce qui veut dire que la partie la plus difficile pour obtenir un bon contrôle c'est de faire sensibiliser les acteurs qui font partie du régime de contrôle.

3- La capacité :

Les acteurs doivent être dotés des ressources et des compétences pour pouvoir comprendre et s'acquitter de leurs responsabilités. La capacité que doit avoir chaque acteur comprend des connaissances, les compétences et les outils; les processus de communication, d'information, de coordination, et les activités de contrôle¹. Il est encore nécessaire de développer une certaine expertise car elle permet non seulement à réaliser le travail de manière efficace et efficiente mais également pour être en mesure d'évaluer les risques et de s'assurer que les contrôles rendent plus facile le traitement des risques. La capacité peut également être renforcée par les séminaires de formation et de la sensibilisation, soit dès l'embauche des employés ou dans le cadre des programmes d'amélioration continue.

4- Action:

Cette étape consiste à réaliser l'activité avant d'être contrôlée. A cet effet, avant que les employés procèdent à des actions, ils doivent avoir un objectif clair, un engagement afin d'atteindre leurs objectifs ainsi que la capacité de faire face aux problèmes et aux opportunités. Ainsi, toute action qui vient par la suite de ces préalables, va être une chance qui permet d'améliorer le résultat.

5- Surveillance et apprentissage:

Le cinquième pilier du référentiel COCO qui est la surveillance et l'apprentissage inclut la surveillance des environnements internes et externes, suivi de la performance, stimulation de l'efficacité du contrôle, réévaluation les besoins des informations et des systèmes d'information (SI), les procédures de suivi et de l'évaluation de l'efficacité du contrôle².

Certains entreprises préfèrent employer des personnes qui ont essayé et échoué à démarrer leur propre entreprise à haut risque en pensant que ces personnes ont tiré des leçons qui vont les rendre de plus en plus résistantes dans la nouvelle entreprise.

Les organisations qui sont basées sur des cultures de blâme (reproche) ne peuvent pas encourager l'apprentissage positif, et interprètent les contrôles comme étant des mécanismes pour punir les gens. Alors que les critères du COCO encouragent une réponse positive à la rétroaction sur les activités.

¹ طارق عبد العال حماد " حوكمة الشركات و الازمة المالية العالمية" . الدار الجامعية. الاسكندرية. 2009. ص 261

² Spencer Pickett KH, "The Internal Auditing Handbook", Third edition, United Kingdom, 2010, p 266.

En ce qui concerne le « Turnbull Guidance » du Royaume-Uni qui a été publié par l'Institut des comptables agréés d'Angleterre et du Pays de Galles (ICAEW 1999), il prend les mêmes catégories objectives que le cadre de contrôle CoCo précité¹. Il favorise une orientation fondée sur des principes et, en tant que tel, n'est pas aussi détaillé que les cadres de contrôle mentionnés ci-dessus. Il est basé sur un principe «se conformer ou expliquer». Une telle clause oblige les entreprises à suivre les principes de Turnbull, sinon ils devront expliquer pourquoi ils ne le font pas. Dans l'alignement avec le COSO et CoCo, Turnbull voit que le contrôle est composé des aspects opérationnels, financiers et de conformité, et souligne que toutes les personnes dans une organisation sont responsables du contrôle interne. En outre, Turnbull met l'accent sur l'importance d'un contrôle interne intégré au sein de toutes les activités. De ce fait, le Turnbull Guidance s'appuie fortement sur le COSO et CoCo et fournit peu d'informations supplémentaires.

Section 03 : Les composantes du contrôle interne selon le cadre de référence AMF (Autorité des Marchés Financiers)

Le Cadre de référence qui est ici proposé par l'AMF aux sociétés françaises dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé est une édition revue et augmentée du cadre de référence publié en janvier 2007. Il est en accord avec la LSF (loi de sécurité financière), compatible avec le COSO et en phase avec les 4^e, 7^e et 8^e directives européennes.

Un groupe de travail de l'AMF a revu et amendé en 2010 le cadre de référence de contrôle interne après un examen des référentiels COSO et « Turnbull Guidance » britannique en tenant compte des évolutions législatives et réglementaires intervenues en 2008².

Là aussi le contrôle interne est défini à travers cinq composantes de base, elles-mêmes se déclinent ensuite en items détaillés³:

- Une organisation comportant une définition claire des responsabilités, disposant des ressources et des compétences adéquates et s'appuyant sur des systèmes d'information, sur des procédures ou modes opératoires, des outils et des pratiques appropriés ;
- La diffusion en interne d'informations pertinentes, fiables, dont la connaissance permet à chacun d'exercer ses responsabilités;

¹ Jan. A, Pfister, “ Managing Organizational Culture for Effective Internal Control”, Lancaster University, United Kingdom, 2009 , p 53.

² Schick. P, Vera. J, Bourrouilh-Parège. O, op.cit, p 21.

³ Poupart. O. L , « Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne », AMF, 2010, p 10.

- Un dispositif de gestion des risques visant à recenser, analyser et traiter les principaux risques identifiés au regard des objectifs de la société. d'exercer ses responsabilités ;
- Des activités de contrôle proportionnées aux enjeux propres à chaque processus, et conçues pour s'assurer que les mesures nécessaires sont prises en vue de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs ;
- Une surveillance permanente portant sur le dispositif de contrôle interne ainsi qu'un examen régulier de son fonctionnement. Cette surveillance, qui peut utilement s'appuyer sur la fonction d'audit interne de la société lorsqu'elle existe, peut conduire à l'adaptation du dispositif de contrôle interne. La direction générale ou le directoire apprécie les conditions dans lesquelles ils informent le conseil des principaux résultats des surveillances et examens ainsi exercés.

Section 04 : Les personnes et les organes responsables du SCI

Selon le COSO, le contrôle interne est l'affaire de tous, c'est-à-dire que les responsables de ce dernier se situent à tous les échelons de l'entreprise à savoir : le conseil d'administration, le management, les auditeurs internes et l'ensemble du personnel (toutes les parties prenantes internes), sans perdre de vue que même les parties prenantes externes ayant une interaction avec l'entreprise peuvent contribuer à l'efficacité du système de contrôle interne.

1 Les parties internes : les parties prenantes internes qui sont impliquées dans le SCI sont ¹:

- 1.1. Le conseil d'administration et le comité d'audit;
- 1.2. Le management ;
- 1.3. Les auditeurs internes ;
- 1.4. Les membres du personnel.

1.1. Le conseil d'administration et le comité d'audit :

Le conseil d'administration peut constituer un comité de contrôle (comité d'audit) qui lui est directement subordonné et à qui il fait rapport. Ce comité a pour tâche, notamment, d'évaluer la capacité de fonctionnement du système de contrôle interne et d'apprécier l'efficacité des travaux de l'audit interne et de l'audit externe, ainsi que de leur collaboration.

¹ Mandoza. R, « Internal control system in the government », Institute of certified public accountants", Mars 2011, p19.

En France, selon l'article L225-35 du Code de Commerce : « Le conseil d'administration détermine les orientations de l'activité de la société et veille à leur mise en œuvre (...) il se saisit de toute question intéressant la bonne marche de la société et règle par ses délibérations les affaires qui la concernent (...). Le conseil d'administration procède aux contrôles et vérifications qu'il juge opportuns¹ ». Ainsi, à partir de ses activités de supervision, le conseil d'administration est largement impliqué dans le contrôle interne.

Les tâches et les responsabilités du conseil d'administration en matière de contrôle interne notamment en termes d'organisation et de supervision sont présentées ci-après²:

- Il doit adapter le contrôle interne à la taille, à la complexité, et au profil de risques de l'entreprise ;
- Assurer la mise en œuvre des mesures à prendre par la direction dans le cadre du contrôle interne (l'identification, l'évaluation, la surveillance et le contrôle des risques courus par l'entreprise) ;
- Garantir un contrôle approprié de l'efficacité de contrôle interne de la part de la direction.

En outre, le conseil d'administration est particulièrement responsable de l'approbation et de la vérification périodique des décisions d'importance stratégique et de la fixation des limites supérieures pour les types de risques sélectionnés et définis.

1.2. Le management :

Chacun, au sein d'une entreprise, a une part de responsabilité dans le contrôle interne. Mais les responsabilités du personnel d'encadrement en matière de contrôle interne varient selon le niveau hiérarchique.

Dans toute entreprise le Président Directeur Général ou bien le Directeur Général assume la responsabilité ultime. Il est ainsi le premier responsable du SCI. Cette responsabilité lui incombe de s'assurer de l'existence d'un environnement de contrôle positif et, plus que tout autre, il doit donner l'exemple par des principes de conduite qui permettent d'influencer les comportements des employés et favorise une bonne culture de contrôle. Il est courant de dire que « l'entreprise se ressemble à son chef ».

¹ Musy. E, op.cit, p 44.

² Conrad. M*, Widme. D**, Meisterhans. J***, « Le contrôle interne dans la pratique Suisse actuelle », Université de Zurich*, KPMG**, KPMG***, Suisse, 2006, p 29.

Les responsabilités du Président Directeur Général ou bien le Directeur Général comprennent notamment la supervision de l'ensemble des éléments du 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.

En ce qui concerne les responsables des différentes divisions, ils doivent piloter le développement et la mise en œuvre des normes et des procédures de contrôle interne destinées à permettre la réalisation des objectifs de leur division et de s'assurer qu'elles sont cohérentes avec les objectifs généraux de l'entreprise. Ils sont également responsables de l'établissement des directives qui les rendent en quelque sorte des PDG des unités ou des fonctions qui leurs sont rattachées, donc ils sont responsables de la mise en place des procédures de contrôle interne.

Il est à noter que chaque responsable impliqué dans le processus du contrôle interne doit se voir attribuer les pouvoirs nécessaires pour assumer ses fonctions, mais également qu'il rende compte régulièrement de ses actes à son supérieur hiérarchique, pour la partie du SCI dont il a la charge.

1.3. Les auditeurs internes :

L'instauration d'une fonction d'audit interne solide est un investissement à long terme et valable pour la plupart des entreprises¹. Par ailleurs, elle est une partie intégrante du système de contrôle interne du fait qu'elle s'inscrit dans le cadre du suivi et du pilotage du SCI². A cet effet, les auditeurs internes examinent le système de contrôle interne via des évaluations de leurs éléments et proposent des recommandations en vue de son amélioration sans pour autant être responsables de sa mise en place (ceci relève de la responsabilité du PDG et de l'encadrement supérieur).

Il s'avère opportun de revenir sur la définition de l'audit interne proposée par l'IIA pour mettre en exergue la responsabilité de l'audit interne en matière du système de contrôle interne : « L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à l'entreprise 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 l'entreprise 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 ».

¹ Spencer Pickett. KH, « Swanson on internal auditing: raising the bar », IT Governance Publishing. United Kingdom, 2010, p 38.

² Ce point sera développé dans la section 01 du chapitre 03.

A travers cette définition de l'audit interne, et sachant que le contrôle interne est synonyme de maîtrise du fonctionnement de l'entreprise, on déduit que les auditeurs internes apportent une assurance sur le SCI et l'améliorent tout en prodiguant des conseils.

1.4. Les membres du personnel :

Ce sont ceux qui sont placés au premier niveau du contrôle interne. Nous rappelons que le contrôle interne relève, explicitement ou implicitement de la responsabilité de tous les employés de l'entreprise, c'est-à-dire tout soin apporté par les employés à ses activités a une influence directe sur l'efficacité du SCI.

Il est important de noter que tous les membres du personnel sont tenus d'informer leur supérieur hiérarchique de tout problème constaté au niveau des opérations, toute violation du code de conduite ou des normes et directives internes de l'entreprise, ainsi que toute action illicite afin d'améliorer constamment le système de contrôle interne.

2. Les parties externes :

Certaines parties externes jouent un rôle important dans le système de contrôle interne tout en fournissant des informations utiles ou en contribuant à la réalisation des objectifs de l'entreprise sans pour autant être responsables de la mise en place du système de contrôle interne.

2.1. Les institutions supérieures de contrôle (ISC) :

Les institutions supérieures de contrôle (ISC) encouragent et favorisent la mise en place d'un système de contrôle interne efficace dans l'administration. L'évaluation du contrôle interne est essentielle pour les audits de conformité, financiers et de performance réalisés par les ISC. Elles communiquent leurs conclusions et leurs recommandations aux parties intéressées¹.

L'ISC a également tout intérêt à veiller à ce que des fonctions d'audit interne soient performantes. Ces fonctions d'audit constituent un élément important du contrôle interne, car elles sont un vecteur permanent d'amélioration de la manière dont les activités d'une entreprise sont conduites. Non seulement les ISC mais aussi les auditeurs externes jouent un rôle important en contribuant à la réalisation des objectifs du contrôle interne.

¹ Vanstapel. Fr, « Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector », INTOSAI, Internal Control Standards Committee, Bruxelles, 2004, p 44.

2.2. Les auditeurs externes :

La plupart des services publics sont également contrôlés par un auditeur externe. Ce dernier est souvent désigné par l'organe de tutelle dont le service public relève et fait rapport à celui-ci¹.

Lors d'une mission d'audit externe, les auditeurs peuvent détecter des dysfonctionnements au niveau du système de contrôle interne et apporter par la suite des remarques qui seront prises en compte par le management, ce qui fait que les auditeurs externes contribuent à l'efficacité du contrôle interne. Ainsi, les auditeurs externes sont également responsables de l'efficacité du SCI.

2.3 Le pouvoir législatif et règlementaire et les autorités de tutelle:

Le pouvoir législatif et règlementaire ainsi que les autorités de tutelle ont la possibilité d'établir des règles et des politiques en matière de contrôle interne auxquelles chaque acteur interne de l'entreprise doit se conformer et d'adhérer dans la réalisation de leur rôles et responsabilités, ce qui fait que même les parties externes concourent à l'efficacité du SCI via des informations et des recommandations inhérentes au système de contrôle interne.

Il convient de signaler à cet effet que les récentes lois de sécurité financière telles que Sarbanes-Oxley, la Loi de Sécurité Financière en France ou bien encore le décret du 13 mars 2006, ont démontré le rôle (parfois précurseur) des autorités en matière d'implantation de dispositifs de contrôle interne².

2.4 Les autres tiers :

Tous les tiers ayant une interaction avec l'entreprise (usagers, fournisseurs, la presse, etc) peuvent fournir des informations utiles quant à la réalisation de ses objectifs, donc ils sont implicitement impliqués dans le système de contrôle interne.

Conclusion :

Il existe différents modèles qui ont pour but de concrétiser la notion de contrôle interne et de l'explicitier. Ces modèles permettent aux entreprises d'avoir des prescriptions sur le SCI uniformes, et aux auditeurs internes de disposer des mêmes critères pour donner des appréciations sur le SCI. Nous avons basé en particulier sur le modèle COSO qui est le plus largement utilisé. Ce modèle distingue cinq composantes interreliées du contrôle interne efficace et efficient. Ces composantes

¹ INTOSAI (Organisation internationale des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques), « Contrôle interne : Jeter les fondements de la responsabilisation publique », 2001, p 06

² Musy. E, op.cit, p 46.

s'articulent autour de cinq éléments : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, le pilotage.

Nous avons vu que l'audit interne s'inscrit dans le cadre du pilotage qui est à son tour l'un des piliers du SCI. Ainsi, l'audit interne fait partie du contrôle interne.

La performance du contrôle interne est tributaire de ses responsables. Ces derniers peuvent être des parties internes ou externes. Les parties internes appartiennent à l'entreprise et font partie du SCI. Alors que les parties externes sont des tiers qui contribuent à l'efficacité du SCI sans pour autant qu'ils fassent partie du SCI.

Le SCI doit faire l'objet d'un pilotage destiné à vérifier la qualité au fil du temps. Ce pilotage du SCI peut être assuré par l'audit interne, contribuant ainsi à la performance de l'entreprise. Cet aspect fera l'objet du troisième chapitre.

CHAPITRE 03

LE PILOTAGE DU CONTROLE INTERNE ET LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

Tout système de contrôle est alimenté par des indicateurs de performance¹. Nous abordons à cet effet 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 (section 01).

Le contrôle interne est considéré comme un véritable outil de dissuasion contre les risques de fraude, c'est un garde-fou contre les tentations à commettre des actes illicites (section 02).

Les limites du contrôle interne sont une indication claire de la nécessité d'augmenter les activités de pilotage jusqu'à ce que les actions correctrices soient efficacement mises en place pour gérer ou éliminer dans la mesure du possible les faiblesses du système de contrôle interne. En l'occurrence, l'audit interne en tant qu'outil du pilotage du SCI, doit s'assurer que le contrôle interne est véritablement efficace et exploité de manière efficiente (section 03). Pour ce faire, l'auditeur interne procède par des méthodes qui prennent deux formes : méthodes objectives ou méthodes subjectives à l'appréciation du SCI (section 04).

Il est à noter que le système de contrôle interne et l'audit interne en tant qu'élément du SCI ont des répercussions significatives sur l'efficacité de la gouvernance d'entreprise (section 05).

Section 01 : La performance du SCI et le lien entre le contrôle interne et la performance de l'entreprise

L'entreprise du XXI siècle se démarque de la précédente par sa quête de la performance dans le but ultime d'assurer sa propre survie, l'économie de ses ressources, la protection de ses biens et l'accès aux générations qui vont suivre². Ainsi, la performance ne peut être obtenue par la seule accumulation des ressources financières, des moyens techniques et d'effectifs, mais aussi un contrôle interne performant.

1- La performance du contrôle interne

Avant d'aborder la performance du contrôle interne, il nous a paru nécessaire d'abord de mettre l'accent sur la notion de la performance. Il existe très peu de discussions sur le statut conceptuel du construit de performance³.

¹ Deville. A.H , Leleu. H « Mesures de performance opérationnelle et prise de décision au sein des réseaux de distribution : l'outil au service du manager » , Université de Bourgogne, Université Catholique de Lille, France, 2007, p 03.

² Théberge. J, op.cit, p 71.

³ Poulin. E.M, « Les habilités cognitives et les traits de personnalité comme prédicateurs de la performance des enquêteurs lors d'interrogatoires avec suspect », Thèse de Doctorat en psychologie, Université Québec, Canada, Mai 2010, p 04.

Etymologiquement, performance vient de l'ancien français parformer qui signifiait «accomplir, exécuter », au XIII ème siècle. Le verbe anglais to perform apparaît au XV ème 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.

Selon le petit Robert, la performance découle, par exemple, du surpassement d'un athlète, de la réussite d'une organisation réputée, de l'expansion d'un pays ou du rendement de Wall Street. La performance se définit en termes de résultats chiffrés qui sont mesurés et comparés avec d'autres pour établir si la réussite peut être considérée comme optimale et jamais égalée².

Dans une approche « gestionnaire » et classique, la performance contient une triple idée ³:

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

On pourrait donc définir la performance comme la capacité à agir selon des critères d'optimalité très variés, afin d'obtenir la production d'un résultat. Mais la performance, selon Bourguignon désigne aussi bien le résultat que les actions qui ont permis de l'atteindre.

Le management de la performance comprendrait alors les processus, actions et moyens susceptibles de permettre la rentabilité. Dans une approche classique et traditionnelle, la performance serait un indicateur de résultat, renvoyant à la notion de rentabilité du capital investi. Le R.O.I. (return on investment) constitue l'indicateur le plus connu. Cette approche se focalise sur le résultat et revient sur l'enchaînement nécessaire allocation / récupération.

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» (Cohanier, Lafage et Loiseau). C'est plutôt une approche situationnelle qui pourrait être complétée par une approche plus processuelle, comme celle de l'US Navy⁴ : « processus de définition de la mission et des outputs 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 ». Cette approche privilégie également les concepts d'efficacité et d'efficience, qui

¹ Jacquet. S, « Management de la performance : des concepts aux outils », CREG, 2012, p 02.

² Théberge. J, op.cit, p 62.

³ Idem

⁴ Idem

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.

L'efficacité : l'efficacité est la capacité à obtenir un résultat donné¹. En effet, pour que le système de 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 considérer² :

- 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 SCI 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'efficacité³.

L'efficience : l'efficience est la capacité à obtenir un résultat donné au moindre coût⁴. Ainsi, pour que le système de contrôle interne soit efficace, il doit être conçu avec moindre coût.

2- Le lien entre le contrôle interne et la performance de l'entreprise

Nous avons vu que la performance de l'entreprise est l'alliance entre l'efficacité et l'efficience. Ainsi, lorsque les opérations deviennent plus efficaces et efficaces 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.

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

² Anglade. P.B , Janichon. F, op.cit, p 32.

³ Idem

⁴ Pigé. B, op.cit, p 10.

Il est clair maintenant que le lien entre contrôle interne et performance de l'entreprise est une évidence. Néanmoins, une défaillance majeure 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 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, gage de la pérennisation de l'amélioration des performances. 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-même²». En effet, vu que l'audit interne est un élément du cinquième pilier du SCI qui est le pilotage, il conditionne ainsi l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne et sa capacité à aider l'entreprise à atteindre ses objectifs.

De ce qui précède, le contrôle interne est un levier de performance des entreprises, y compris l'audit interne qui relève du SCI.

Remarque :

Un contrôle interne efficace et non efficient pourrait apporter un fardeau de coût inutile, et qui pourrait provoquer un impact négatif sur la performance de l'entreprise. Par conséquent, le contrôle interne va probablement contribuer à la performance, mais il n'est pas un conducteur de performance.

Section 02 : Le rôle du système du contrôle interne dans la prévention et la détection de la fraude

La fraude est un sujet d'actualité qui occupe et préoccupe de plus en plus les entreprises. A cet effet, il s'avère nécessaire de traiter d'abord la notion de la fraude avant d'aborder le rôle du système de contrôle interne dans la prévention et la détection de la fraude.

En fait, il existe de nombreuses définitions de la fraude. Nous avons à cet effet, sélectionné quelques unes d'entre elles qui nous paraissent être les plus significatives.

¹ Idem

² Noiroto. P, Walter. J, « Le contrôle interne pour créer de la valeur », Edition AFNOR, 2008, p 4.

Selon le dictionnaire Larousse, la fraude est un « acte de mauvaise foi accompli en contrevenant à la loi ou aux règlements et nuisant aux droits d'autrui ».

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 détournement de gages, de l'abus de blanc seing, de l'abus de confiance, et enfin de la fraude informatique 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, par des employés, ou par des tiers, impliquant des manœuvres dolosives dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal ² ».

En effet, on entend par la fraude toutes les irrégularités et actes illégaux commis avec l'intention de tromper³. En outre, ces fraudes peuvent être commises pour le bénéfice de l'entreprise ou à son détriment, tant par les employés de l'entreprise que des personnes extérieures à celle-ci, à titre d'exemple⁴ :

- Vente ou affectation de biens fictifs ou faussement déclarés ;
- Suppression intentionnelle d'informations importantes pour donner une image trompeuse de la situation financière de l'entreprise ;
- Fraudes fiscales ;
- Fixation irrégulière de prix de cession dans l'intention d'améliorer fictivement les résultats d'une des sociétés d'un groupe par exemple.

Etant donné qu'il existait une certaine ambiguïté entre les notions de l'erreur et la fraude, nous pensons en effet qu'il est important de mettre en évidence cette différence entre les deux notions. La fraude se distingue de l'erreur par son caractère intentionnel de sorte que le risque de non détection d'une fraude est généralement plus élevé que celui de la non détection d'une erreur car la fraude est accompagnée d'une altération des procédures du contrôle interne, par exemple:

¹ Bernard. F, Salviac. E, « Fonction achat: contrôle interne et gestion des risques », Edition Maxima, Paris, 2009, p 276.

² Ouaniche. M, « La fraude en entreprise : comment la prévenir, la détecter, la combattre », Edition Maxima Paris, 2009, p 25.

³ Rocco. R. Vanasco, « Fraud auditing », University, Chicago, Illinois, USA, 1998, p 04.

⁴ Xavier .P, « The standarts for the professional practice of internal auditing », IIA, USA, 1997, p 43.

l'enregistrement comptable des transactions fictives, masquer les résultats pour qu'ils soient conformes aux objectifs,..etc.

1- Les grands types de fraudes :

Les deux types de fraude les plus fréquents se représentent comme suit¹ :

1.1 Les détournements d'actifs ;

1.2 Les fraudes comptables.

Cela n'empêche pas qu'on peut rencontrer d'autres types de fraude telle que le vol, la corruption, la contrefaçon et la conspiration.²

1.1 Les détournements d'actifs :

Le détournement d'actif consiste à dissiper volontairement le patrimoine de l'entreprise et ce à travers l'exploitation des failles du système de contrôle interne par les employés motivés par³ :

- Le besoin (financier, par défi ou par esprit de vengeance) ;
- La perception d'une possibilité offerte de commettre une fraude (prise de conscience des défaillances de contrôle interne) ;
- La possibilité de justifier son acte, et de trouver une bonne raison de frauder.

Les détournements portent en général sur des éléments monétaires détournement de la trésorerie de l'entreprise mais peuvent également toucher d'autres éléments d'actifs, tels que les stocks, les immobilisations ainsi que les créances clients.

Il convient de noter que les détournements commis par les employés relèvent en général du vol ou de l'abus de confiance, alors que les mêmes actes commis par les dirigeants sont considérés comme des délits d'abus de bien social.

¹ Akerlof. G « La crise financière et ses retombés économiques et sociales 2 journées », enquête récente de PWC, 2011.

² K. H. Spencer Pickett and Jennifer M. Pickett, 'The internal auditing handbook», Second edition Wiley, USA, 2003, p 429.

³ Bernard. F, Gayraud. R, Rousseau. L, « Contrôle interne : Lutter contre la fraude : Concepts, Aspects règlementaires, Gestion des risques, Guide d'audit de la fraude, Mise en place d'un dispositif de contrôle permanent, référentiels, questionnaires, bonnes pratiques... », Editons Maxima, Paris 2010, p 111.

1.2 Les fraudes comptables :

La fraude comptable consiste à falsifier les comptes et les informations financières pour dissimuler la réalité économique de l'entreprise. Elle peut porter sur : « les comptes statutaires ou les comptes consolidés, les données de gestion internes à l'entreprise (reporting, tableaux de bord,...), les données financières communiquées aux tiers (communication financière) ¹».

Ce type de fraude se traduit par la manipulation des informations chiffrées dans le but de tromper le lecteur sur la situation patrimoniale et/ou la performance économique de l'entreprise². Il est à noter que la fraude comptable est moins fréquente que les détournements dans la mesure où elle est nécessairement le fait de personnes haut placées dans la hiérarchie de l'entreprise (dirigeants, gouvernement de l'entreprise)³.

Afin que les entreprises puissent se prémunir contre ces fraudes, elles doivent être proactives pour empêcher tout risque d'erreur ou de fraude pouvant émerger et ce à travers la mise en place et la mise en œuvre d'un bon système de contrôle interne. Pour illustrer ce point, nous proposons la définition proposée par la NAS 400 (Norme d'audit suisse) : « le système de contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures mis en œuvre par la direction d'une entreprise en vue d'assurer dans la mesure où cela est réalisable ce qui suit : gestion régulière et efficace (y compris respect des politiques de gestion), sauvegarde des actifs, **prévention et détection des fraudes ou des erreurs**, exactitude et exhaustivité des enregistrements comptables et établissements en temps voulu d'informations financières fiables ⁴».

Cette définition montre que parmi les objectifs du contrôle interne est de prévenir et de détecter les risques majeurs d'erreur et de fraude. En effet, un bon SCI est un garde fou contre toute tentative de fraude.

Il faut rappeler que le contrôle interne ne supprime jamais totalement les risques d'erreur ou de fraude, mais il permet de les prévenir, de les limiter autant qu'il est possible à un niveau faible en s'appuyant sur des dispositifs qui rentrent dans le cadre des piliers du système de contrôle interne.

¹ Kurtz. D, «Comment lutter contre la fraude en entreprise et dans un service de trésorerie en particulier ? », Université Paris Pantheon - Sorbonne, Master Management des Organisations – M2, Spécialité Professionnelle », Finance, 2010, p 10.

² Ouanihe. M, op.cit, p 28.

³ Idem

⁴ Huissoud. M, Campos. E, op.cit, 30 mars 2011, p 16.

2- Les dispositifs de réponses aux risques de fraude :

Les dispositifs de réponse aux risques de fraude s'articulent autour de quatre éléments¹ :

2.1 L'organisation générale des systèmes de contrôle ;

2.2 L'importance des codes d'éthique ;

2.3 Le rôle de la Direction générale ;

2.4 Le rôle de l'audit interne.

2.1 L'organisation générale des systèmes de contrôle :

Un système de contrôle interne efficace et efficient se traduit comme un climat défavorable à la fraude. A cet effet, l'entreprise doit veiller à ce que le système de contrôle interne soit renforcé d'une manière perpétuelle et cela s'opère à travers l'intensification des trois niveaux de contrôle à savoir : l'autocontrôle, le contrôle hiérarchique et le contrôle de Direction. Il ne faut pas perdre de vue que même le contrôle externe peut contribuer à l'atténuation des risques de fraude.

2.2.1 L'autocontrôle :

Il est inutile de parler du système de contrôle interne sans évoquer l'autocontrôle qui concerne toute les personnes employées à l'entreprise en allant des échelons les plus élevés vers les échelons subalternes et qui incombe à chaque employé, dans la mesure du possible, de se faire contrôler afin de participer au bon fonctionnement du système de contrôle interne, c'est-à-dire, tout soin apporté par les employés a une incidence directe sur l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne.

L'industrie a compris depuis longtemps que l'autocontrôle est de loin le meilleur, non seulement parce qu'il coûte moins cher mais aussi parce qu'il évite le zèle d'un nouveau contrôleur qui traque l'erreur dans les moindres détails par peur de se faire posséder².

2.1.2 Le contrôle hiérarchique :

Le contrôle hiérarchique est défini comme suit : « Tout responsable a une responsabilité de contrôle hiérarchique. Cette responsabilité concerne la qualité, la gestion et les résultats de son

¹ Bernard. F, Gayraud, Rousseau. L, op.cit, p 116.

² Lambert. C, Cazes. C, « Les vrais problèmes de l'audit », L'école de Paris du management, Paris, 2002, p 09.

activité ainsi que la régularité et la sécurité des personnes ¹». En fait, la régularité recouvre le respect de la déontologie, l'application du droit et le respect des procédures.

Selon Frédéric Bernard, Rémi Gayraud et Laurent Rousseau le contrôle hiérarchique doit être consacré à²:

- La supervision des travaux et à l'accomplissement des tâches de vérification ;
- L'analyse de l'activité et des résultats ;
- L'examen régulier du fonctionnement des procédures de contrôle mises en place.

Ainsi, le contrôle hiérarchique est exercé par toute la chaîne hiérarchique, c'est-à-dire par tout niveau hiérarchique sur le niveau subordonné. Par conséquent, le contrôle hiérarchique s'insère dans le dispositif général du contrôle interne et plus précisément dans le troisième pilier du SCI qui est « les activités de contrôle ».

2.1.3 Le contrôle de Direction :

La direction en tant que responsable du système de contrôle interne, doit disposer d'outils fonctionnels de contrôle afin de se parer contre d'éventuels risques. Ces outils fonctionnels se présentent comme suit³:

- Le contrôle technique : qui vérifie le respect des règles de gestion et l'application des directives techniques ;
- Le contrôle comptable : qui permet de vérifier la cohérence des écritures comptables et l'application des règles comptables.

2.2 L'importance des codes d'éthique :

Tout d'abord, il est nécessaire d'apporter un éclairage à la notion de l'éthique qui est l'une des pierres angulaires de l'environnement de contrôle, et de ses principaux apports à l'entreprise. L'éthique est définie comme étant « La prise de conscience de notre devoir d'intégrer dans nos décisions et actions la dimension humaine et d'œuvrer pour celle-ci ⁴ ». Pour d'autres, l'éthique est un culte purificateur de l'entreprise et du profit qui permet d'améliorer l'image de l'entreprise.

¹ Parent. C, « Contrôle hiérarchique: guide méthodologique d'élaboration d'un dispositif », Ministère de l'Équipement des Transports de l'Aménagement du Territoire du Tourisme et de la Mer, république française, 2005, p 04.

² Bernard. F, Gayraud. R, Rousseau. L, op.cit, p 117.

³ Idem.

⁴ Benoit. J, « Pédagogie de l'éthique : le cœur de développement durable et le développement durable du cœur », Edition EMS, Paris, 2005, p 45.

Il est courant de dire que l'éthique n'est pas un but à atteindre mais un chemin à entreprendre, ce proverbe montre l'importance d'inculquer des règles d'éthique aux employés afin de les inciter à réaliser le travail avec honnêteté, ce qui permet ainsi à instaurer un climat de confiance ainsi que renforcer la cohésion du personnel. De plus, les règles d'éthique permettent également à influencer les comportements qui échappent au contrôle et d'éviter, en effet, les risques de **fraude**. Pour cela, l'entreprise doit se doter d'un code de conduite (code d'éthique) définissant les grands principes d'éthique et décrivant, en face de situations concrètes, quelles sont les bonnes réponses à répondre en cas de situation de fraude avérée.

2.3 Le rôle de la Direction générale : définir ce qui n'est pas acceptable :

Les dirigeants doivent jouer un rôle proactif dans la lutte contre la fraude afin de la prévenir; ce qui les incite à imaginer les événements néfastes qui pourraient surgir.

A cet effet, les responsables doivent définir des règles bien précises quant à ce qui est acceptable et ce qui ne l'est pas pour mettre au courant l'ensemble du personnel de ce qui est effectivement permis. Pour cela, il est nécessaire qu'il y'ait une définition écrite des responsabilités de chacun et une clause particulière sur les fraudes doit être rédigée, incluant des exemples ainsi que les mesures prises par la Direction pour sanctionner les fraudeurs sous forme d'une charte que l'on appelle une charte de lutte anti-fraude.

Voici ce qui devrait être mentionné dans une charte de lutte anti-fraude ¹:

- Un énoncé clair des activités illégales, y compris les fraudes au profit de l'entreprise ;
- Une définition claire des responsabilités pour mener des enquêtes (en général l'audit interne ou les autorités judiciaires) ;
- Une clause précisant que chaque employé suspectant une fraude doit immédiatement en informer ses supérieurs hiérarchiques ;
- Une clause précisant que tout suspect ou fraudeur sera traité de la même façon, quel que soit sa position ou son ancienneté dans le service ;
- Une clause selon laquelle les supérieurs hiérarchiques sont responsables des actes malveillants qui se reproduiraient dans leur service ;
- Une clause indiquant que les responsables se doivent de coopérer pleinement avec les enquêteurs ;

¹ Frédéric Bernard. F, Gayraud . R, Rousseau L, op.cit, p 124.

- Une clause interdisant toutes représailles contre les témoins qui auraient permis la découverte d'une fraude ;
- Une condition selon laquelle l'audit interne devra être informé de toutes les enquêtes.

2.4 Le rôle de l'audit interne :

Il faut toujours garder à l'esprit que la fraude s'enrichit 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 interne¹** ».

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 que² :

- 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

¹ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p109.

² Xavier .P, op.cit, p 43.

doivent avertir les autorités compétentes de l'entreprise et de suggérer par la suite des investigations et des contrôles qui leurs paraîtront 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 SCI ainsi que détecter les indices et les faits suspects pouvant se traduire en fraudes, tous cela afin de combler les limites du SCI et de le renforcer sans perdre de vue que l'audit interne est un élément du SCI.

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:

TABLEAU 6: 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%
• Audit externe.	4%	2%

Source : Duprat. R, « La fraude et l'auditeur : le cadre conceptuel des nouvelles techniques de détection des détournements d'actifs », Pansard & Associés, 2011, p 02.

Commentaire :

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.

De plus, les recherches antérieures sur l'audit interne et externe ont révélé que les entreprises qui sont dotées d'une structure d'audit interne réagissent rapidement sur la détection de la fraude¹. En effet, la fonction d'audit interne est susceptible d'aider l'entreprise à atteindre ses objectifs en évitant les pièges et les aléas.

Section 03: Le rôle de l'audit interne en tant qu'outil du pilotage du système de contrôle 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 titre d'exemple, l'introduction d'une nouvelle technologie, le changement du personnel, des événements économiques, politiques ou sociaux etc. A 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. Ainsi, il incombe à ces derniers de déceler tout changement susceptible d'affecter le système de contrôle interne, au delà de cette responsabilité, ils doivent assister le personnel à s'ajuster à ce changement par le biais de leurs recommandations et leurs conseils.

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 SCI de plus en plus efficace et efficient², alors qu'une fonction déficiente dégrade automatiquement un bon système pour le rendre moins efficace voire déficient. Néanmoins, en cas d'absence d'une fonction d'audit interne, le système de contrôle peut perdre son efficacité et même devient déficient au fil du temps, on peut citer un exemple pour illustrer cette perception³: une procédure de contrôle peut être non appliquée parce qu'elle est mal conçue (activité de contrôle), mal comprise par le personnel concerné (communication) ou son importance est mal valorisée (environnement de contrôle). Cependant, 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.

¹ Ho, S, Hutchinson. M, « Internal audit department characteristics/activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms” The Hong Kong Polytechnic University, Hung Hom, Kowloon, Hong Kong, Queensland University of Technology, 2 George Street, P.O. Box 2434, Brisbane, Qld 4001, Australia ,p 124.

² John S. Hughes , “Optimal internal audit timing”, American Accounting Association,2011, p 56.

³ Yaich. M, op.cit, p 25.

Il ne faut pas perdre de vue que les auditeurs internes s'inscrivent dans le cadre de pilotage. Ainsi, ils ont la possibilité d'effectuer des évaluations qu'elles soient permanentes ou ponctuelles sur les autres éléments de contrôle interne à savoir : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle ainsi que l'information et la communication. Il est temps de signaler que l'audit interne est un élément du pilotage du système de contrôle interne, par voie de conséquence il est un élément du système de contrôle interne.¹ On se place dans une approche reposant sur des mécanismes qui s'emboîtent, c'est-à-dire une véritable chaîne de contrôle comprenant les auditeurs internes.

Par ailleurs, 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 continue² ». Dans un souci de comprendre le lien entre l'audit interne et le contrôle interne en matière d'efficacité et d'efficience, il nous a paru nécessaire de mettre la lumière sur les deux notions d'efficacité et d'efficience.

Selon Commarmond et Exiga, l'efficacité représente la conformité de l'atteinte de l'objectif résultat, alors que l'efficience implique le respect des contraintes de ressources, c'est à dire des moyens négociés³.

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

Section 04 :L'appréciation du système de contrôle interne par l'auditeur interne

Toute mission d'audit interne débouche sur l'appréciation de la qualité du système de contrôle interne afin de connaître le niveau de maîtrise du fonctionnement de l'entreprise. Cette appréciation du SCI conditionne le programme de travail de l'auditeur⁴ : l'étendue des contrôles, la profondeur des contrôles, le budget temps.

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

¹ Abdulrahman. A.M. Al-Twajjry, A John . Brierley, R David . Gwilliam, op.cit, 2004, p 929.

² Ebondo Wa Mandzila. E, « Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques », Ecole de management, Euromed, Marseille, p 03.

³ Jacquet. S, op.cit, p 03.

⁴ Fiquiqui. B, op.cit, p 123.

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

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

- 1- Des méthodes subjectives ;
- 2- Des méthodes objectives.

1- Les méthodes subjectives :

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

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

¹ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 302.

TABLEAU 7:LA METHODE SUBJECTIVE D'APPRECIATION DU CONTROLE INTERNE

Missions	Conditions du contrôle interne				Les activités de contrôle					
	L'envi De cont	Evalua De risque	Infor Et com	Pilotage	objectif	Moy- ens	S.I	Procé- dues	Organi- sation	Super- vision
1										
2										
3										
4										
5										
-										
Totaux										

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

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

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 nous s'avère opportun d'explicitier 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 que¹ :

- Chacune pèsera de son poids relatif exact pour l'appréciation du contrôle interne de l'entité ;

¹ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit , p 308.

- 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 tableaux¹ :

- 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'auto-évaluation.

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 interne², permettant de poser les bonnes questions afin de savoir si les opérations menées sont « sous contrôle ».

Toutefois, lorsqu'il s'agit de grandes organisations, le self audit constitue une sorte de 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 apparaît comme un moyen pédagogique, responsabilisant les opérationnels et aidant à une surveillance permanente des risques et de leurs conséquences éventuelles.

¹ Idem

² Crammond, Bradley R BR; Parker, Anna V AV; Brooks, Megan M; Skiba, Marina M; McNeil, John J JJ," Self-audit as part of a research governance framework for health research, Australia, 2011.

b) L'auto-évaluation :

L'auto-évaluation a fait l'objet d'une attention accrue dans la profession d'audit interne, ces dernières années¹. Il s'agit d'une démarche collective et qui part d'un double constat²:

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

De ce fait, l'auto-évaluation permet de réduire les coûts du contrôle³.

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.

Section 05 : Le rôle du contrôle interne et de l'audit interne en matière de la gouvernance d'entreprise

Avant d'aborder l'importance et le rôle prépondérant de l'audit interne et du contrôle interne en matière de la gouvernance, il est utile d'éclairer la notion de la «gouvernance d'entreprise » qui est la traduction de l'expression anglaise « Corporate Governance » et la typologie des mécanismes de la gouvernance d'entreprise.

La définition la plus communément admise est celle proposée par Sir Adrian Cadbury : « La corporate gouvernance est le système par lequel les sociétés sont dirigées et contrôlées ⁴».

¹ Chakravarty, Ranjita; Topper, Frank. "Risk and Control Self-Assessment (RCSA): A useful complement to information systems audits at Stanford University, United States, 2001.

² Jaques Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 313.

³ Leech, Tim. J."A methodology to address everything that is wrong with traditional auditing: Control & risk self assessment", United States, 1997.

⁴ Decoopman. N, « Du gouvernement des entreprises à la gouvernance », l'Université de Picardie Jules Verne, p 01.

Selon Jensen : « Le gouvernement d'entreprise est l'ensemble des structures de contrôle au niveau le plus élevé (top level contrôle structure)¹ ».

En fait, les règles de gouvernance d'entreprise facilitent une gestion axée sur la performance et fournissent des mécanismes de direction et de leadership, tout en assurant l'intégrité et la transparence du processus de prise de décision. Pour ce faire, il faut que des systèmes de contrôle rigoureux fonctionnent effectivement, que les conflits d'intérêts potentiels soient gérés et que des contrôles suffisants soient mis en œuvre pour éviter les abus de pouvoir susceptibles de faire prévaloir des intérêts particuliers sur ceux de la société.

Dans le cadre de la protection des intérêts, le contrôle interne est considéré par les actionnaires comme un outil pour protéger leurs intérêts dans l'entreprise. Il est destiné à assurer aux actionnaires que les faiblesses significatives qui pourraient nuire à l'attente des objectifs sont empêchées ou détectées².

La définition présentée ci-après illustre le lien entre la gouvernance d'entreprise et le contrôle interne, « La gouvernance d'entreprise est une organisation et un système de règles de gestion visant à garantir la transparence et le contrôle dans la gestion de l'entreprise. Plus de transparence vis-à-vis des actionnaires et plus de contrôle : plus grande fiabilité du contrôle interne, respect rigoureux des processus de gestion, meilleure répartition des responsabilités entre le Conseil d'administration et la direction opérationnelle de l'entreprise »³.

En outre, un bon régime de gouvernance d'entreprise favorise l'équilibre entre une stratégie basée sur la performance d'une part, l'adhésion à des systèmes fiables de gestion des risques et des contrôles internes d'autre part⁴.

De ce qui précède, une bonne gouvernance d'entreprise est tributaire de l'efficacité du système de contrôle interne dans la mesure où les objectifs de la gouvernance d'entreprise sont inclus dans les piliers du système de contrôle interne.

En ce qui concerne l'audit interne, c'est l'un des mécanismes de la gouvernance au même titre que l'audit externe, le conseil d'administration, le management et le comité d'audit¹. Le tableau

¹ Jensen, Meckling « Vers une théorie du gouvernement des entreprises », CREGO, 1996, p 03.

² Hasnah. H, Dato' Daing, Nasir. I, Jeyaraman. K, "Determinants of internal control characteristics influencing voluntary and mandatory disclosures", Universiti Sains, Universiti Malaysia, Universiti Sains, Malaysia, 2010, p 141

³ Moulouguet. T, « Renault Franchit de nouvelles Etapes en Matière de Gouvernance », 2007.

⁴ George. A, "Corporate Governance Ten Principles of Corporate Governance of the Luxembourg Stock Exchange", 2rd Edition-revised version, Luxembourg, 15 September 2009.p 05.

présenté ci-après réalisé par G.charreaux figure l'audit interne comme étant un mécanisme intentionnel (c'est-à-dire, mis en place de façon volontaire) et spécifique (propre à une entreprise).

TABLEAU 8:LA TYPOLOGIE DES MECANISMES DE GOUVERNANCE DES ENTREPRISES

	Mécanismes spécifiques	Mécanisme non spécifiques
Mécanismes Intentionnels	<ul style="list-style-type: none"> - Contrôle direct des actionnaires (assemblée) - Conseil d'administration - Système de rémunération d'intéressement - Structure formelle - Auditeurs internes - Comité d'entreprise - Syndicat « maison » 	<ul style="list-style-type: none"> - Environnement légal et réglementaire - Syndicats nationaux - Auditeurs légaux - Associations de consommateurs
Mécanismes Spontannés	<ul style="list-style-type: none"> - réseaux de confiance informels - surveillance mutuelle des dirigeants - culture d'entreprise - réputation auprès des salariés (respect des engagements) 	<ul style="list-style-type: none"> - marché des biens et services - marché financier (dont prise de contrôle) - intermédiation financière - crédit interentreprises - marché du travail - marché politique - marché du capital social - environnement« sociétal » - environnement médiatique - culture des affaires - marché de la formation.

Source : Finet. A, « Gouvernance d'entreprise : enjeux managériaux, comptable et financier », Edition De Boeck, Bruxelles, 2005, p114.

Après avoir vu que l'audit interne est un mécanisme intentionnel et spécifique de la gouvernance d'entreprise, il est opportun de revenir à la définition de l'audit interne approuvée le 21 mars 2000 par le Conseil d'administration de l'IFACI (Traduction de la définition internationale

¹ Madagh. M. C, Madagh. S. R, « L'audit interne au cœur de la dynamique de la gouvernance d'entreprise :Lectures théoriques et enjeux pratique », Ecole des Hautes Etudes Commerciale (EHEC), Alger, 2012 , p 01.

approuvée par l’IIAA le 29 juin 1999) pour mettre en relief l’importance de l’audit interne dans l’amélioration de la gouvernance d’entreprise¹: « L’audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une entreprise 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 entreprise à atteindre ses objectifs en évaluant par une approche systématique et méthodique ses processus de management de risques de contrôle et de gouvernement d’entreprise et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

Cette définition met en exergue l’importance de l’audit interne dans l’atteinte des objectifs de l’entreprise et ce non seulement à travers l’évaluation de management des risques et de contrôle mais également à travers l’évaluation et le renforcement de la gouvernance d’entreprise. En outre, l’audit interne est un métier qui a pour mission d’évaluer les décisions, les procédures, les processus de gestion, l’organisation elle-même (il donne de la visibilité aux dispositifs internes de l’entreprise), ce qui veut dire que quand on prend une décision pour une bonne gouvernance, il faut l’évaluer pour voir si la décision prise est bonne². Ainsi, l’audit interne joue un rôle déterminant dans la bonne gouvernance. C’est la raison pour laquelle, **la norme 2130** de l’audit interne a bel et bien précisé les aspects sur lesquelles l’audit interne doit porter son évaluation en matière de la gouvernance d’entreprise³:

- Promouvoir les règles d’éthique et des valeurs appropriées au sein de l’organisation ;
- Garantir une gestion efficace des performances de l’organisation, assortie d’une obligation de rendre compte ;
- Bien communiquer aux services concernés au sein de l’organisation des informations relatives aux risques et aux contrôles ;
- Fournir une information adéquate au conseil, aux auditeurs internes et externes et au management, et assurer une coordination efficace de leurs activités ;

-2130. A1- l’audit doit évaluer la conception, la mise en œuvre et l’efficacité des objectifs, des programmes et des activités de l’organisation liés à l’éthique ;

-2130.C1- les objectifs de la mission de conseil doivent être en cohérence avec les valeurs et objectifs généraux de l’entreprise.

¹ IIA , “ Informations pour comité d’audit ...L’importance des normes de l’audit interne”, USA, 2005, p 05.

² Gouesse. G.B, « L’audit interne n’est pas un métier qui se pratique de manière désordonnée », Washington, 2010.

³ Bertin. E, op.cit, p 152.

A la lumière de ce qui précède, l'un des objectifs de l'audit interne est de promouvoir une saine gouvernance, de sorte que le conseil d'administration et ses comités aient une solide maîtrise des risques et de contrôles de l'entreprise.

Par ailleurs, le rôle des auditeurs internes en matière d'évaluation du processus de gouvernance de l'entreprise est considéré comme moyennement important par rapport à la participation au processus de gouvernance de l'entreprise. Les auditeurs internes avouent même ne pas effectuer ou effectuer rarement une évaluation de ce processus et encore moins prodiguer des conseils en la matière, même si la définition officielle de l'audit interne les y contraint. En effet, les auditeurs internes se trouvent dans une position délicate, lorsqu'il s'agit d'apprécier le fonctionnement et l'efficacité du conseil d'administration, du comité d'audit, de la direction générale de l'organisation dont ils font partie et auxquels ils sont rattachés fonctionnellement ou hiérarchiquement¹. Cependant, avec la multiplication des opérations de fusions/acquisitions, les auditeurs internes de la maison mère doivent s'assurer que les principes de gouvernance sont bien appliqués par les entités faisant partie de son périmètre de consolidation. Ainsi, les auditeurs internes peuvent jouer pleinement leur rôle en matière de la gouvernance d'entreprise.

Conclusion :

Dans l'approche classique et traditionnelle, les concepts l'efficacité et l'efficience se révèlent comme synonymes de la performance. Ainsi, la performance du SCI peut s'appréhender à travers ces deux indicateurs d'efficacité et d'efficience. En l'occurrence, lorsque les opérations deviennent plus efficaces et efficaces du fait que la direction met d'avantage l'accent sur la bonne conception et la mise en œuvre du contrôle interne tout en réduisant les coûts, ceci entraîne évidemment des répercussions significatives sur la performance de l'entreprise.

Le SCI ne supprime jamais totalement les risques d'erreurs et de fraude mais il permet de les prévenir, et de les limiter autant qu'il est possible à un niveau faible tout en s'appuyant sur des dispositifs qui s'articulent autour de quatre éléments : l'organisation générale des systèmes de contrôle, l'importance des codes d'éthique, le rôle de la direction générale et le rôle de l'audit interne. Ainsi, le SCI joue un rôle de garde-fou contre toute tentative à commettre des actes illicites.

La relation qui lie l'audit interne au SCI réside dans le fait qu'une fonction d'audit interne performante permet de rendre le SCI de plus en plus efficace et efficient, c'est-à-dire que les auditeurs internes doivent s'assurer que le SCI est capable à atteindre les objectifs de contrôle (efficacité) et qu'il est conçu avec moindre coût (efficience).

¹ Bertin. E, Godowski. C, « Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance de l'entreprise : une étude exploratoire, Université Montesquieu, Université Toulouse, France, 2010, p 14.

Etant donné que la fonction d'audit interne est un élément du cinquième pilier du SCI qui est le pilotage, on se place dans une approche reposant sur des mécanismes qui s'emboîtent, c'est-à-dire une véritable chaîne de contrôle comprenant les auditeurs internes.

Nous avons vu qu'une bonne gouvernance d'entreprise est tributaire de l'efficacité du système de contrôle interne, y compris l'audit interne, dans la mesure où les objectifs de la gouvernance d'entreprise sont inclus dans les piliers du système de contrôle interne.

Conclusion de la partie 02:

Le contrôle interne ayant une dimension préventive permet d'identifier l'ensemble des facteurs internes et externes susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs fixés.

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

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 SCI 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.

Le contrôle interne est composé de cinq éléments interdépendants qui découlent de la façon dont l'activité est gérée et qui sont intégrés aux processus de gestion ; il existe des synergies entre ces éléments qui forment un système intégré capable de réagir à tout changement.

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 la partie précédente 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. De ce fait, l'audit interne est un élément du système de contrôle interne. Ainsi, on se place dans une approche reposant sur des mécanismes qui s'emboîtent, c'est-à-dire une véritable chaîne de contrôle comprenant les auditeurs internes.

Par ailleurs, un contrôle interne efficace existe lorsqu'il répond aux objectifs pour lesquels il a été conçu. Dans ce cas là, l'auditeur interne doit obtenir l'assurance raisonnable que tout est sous contrôle en obtenant et en évaluant les preuves et de les communiquer explicitement au premier responsable de l'entreprise, les responsables concernés et ceux chargés de la gouvernance sur une base opportune et par écrit. Il s'agit beaucoup plus d'une collaboration ouverte entre les

dirigeants, les auditeurs internes et les employés pour déterminer les meilleures conditions qui donnent un avantage à tous et ne portent atteinte à personne. En d'autre terme, c'est la cohérence de la chaîne de contrôle.

In fine, 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. C'est la condition d'une bonne gouvernance. En effet, l'audit interne est un maillon essentiel dans la gestion rigoureuse de l'entreprise.

Ainsi se présente le cadre théorique du contrôle interne et de l'audit interne en tant qu'élément et outil de pilotage du SCI. Nous allons à présent nous intéresser à la mise en pratique des concepts théoriques évoqués dans les deux premières parties à travers une étude empirique basée sur un échantillon d'entreprises publiques.

PARTIE 03

***LE SYSTEME DE CONTROLE
INTERNE ET LA FONCTION
D'AUDIT INTERNE AU SEIN DES
ENTREPRISES PUBLIQUES
ALGERIENNES***

Introduction :

Nous avons vu dans la revue de littérature l'importance de l'audit interne dans l'amélioration du système de contrôle interne de l'entreprise en termes d'efficacité et d'efficience. Il apparaît ainsi la fonction d'audit interne comme un élément clé pour le bon fonctionnement de la vie économique dans la mesure où elle conditionne dans une grande mesure la survie des entreprises menacées de plus en plus par une ouverture du marché et une concurrence de plus en plus rude.

L'ensemble de ces considérations nous a conduit à opérer un passage en revue de la pratique du contrôle interne et de la fonction d'audit interne au sein des entreprises publiques algériennes afin d'identifier les points forts et les points faibles du SCI et d'examiner si la fonction d'audit interne veille à l'efficacité et l'efficience du SCI.

Afin de faire l'opérationnalisation de la recherche empirique, nous avons consacré le premier chapitre à la méthodologie de la recherche empirique et le choix des entreprises ciblées. Nous avons utilisé à cet effet une série d'outils méthodologiques afin d'apprécier la qualité du SCI des entreprises choisies et la qualité de leur fonction d'audit interne. Ce travail est réalisé par des entretiens avec les responsables et les auditeurs internes, ainsi que par l'étude de la documentation interne afin d'obtenir une description des tâches et de la circulation des documents. La description des procédures a été faite à l'aide d'un questionnaire dont l'objet est double: il nous a servi d'une part de support aux entretiens et d'autre part de s'assurer de ne pas avoir oublié d'éléments importants.

Au cours du deuxième chapitre, on s'est intéressé à la création de l'audit interne en Algérie et aux personnes et organes responsables du système de contrôle interne ayant une influence sur l'efficacité du SCI.

Dans le troisième chapitre. Nous nous attachons à dégager les points forts et les faiblesses du système de contrôle interne des entreprises échantillonnées tout en s'appuyant sur ses composants. Nous nous intéressons également à l'examen de la qualité de l'audit interne en tant qu'outil du pilotage du SCI en étudiant son organisation, la conduite des missions d'audit et les travaux. Nous présenterons nos résultats et en proposerons des interprétations en mesure d'éclairer notre compréhension. Nous tenterons également dans ce chapitre d'offrir des pistes de réflexions et de solutions au secteur public.

Dans le quatrième chapitre, nous présenterons trois études de cas réalisées au niveau des entreprises publiques STARR, SEROR et GIPLAIT afin de bien poser les bases du sujet de notre étude et procéder à la vérification de nos hypothèses.

CHAPITRE 01

***LA METHODOLOGIE DE LA
RECHERCHE EMPIRIQUE ET LE
CHOIX DES ENTREPRISES CIBLEES***

Avant de passer à l'étude des modalités de notre enquête de terrain, il convient de présenter l'intérêt de notre étude empirique (section 01). Nous présenterons ensuite la manière dont nous avons opérationnalisé les différents éléments de notre étude (section 02). Nous conclurons ce chapitre par une présentation des entreprises ciblées (section 03).

Section 01 : L'intérêt de l'étude de terrain

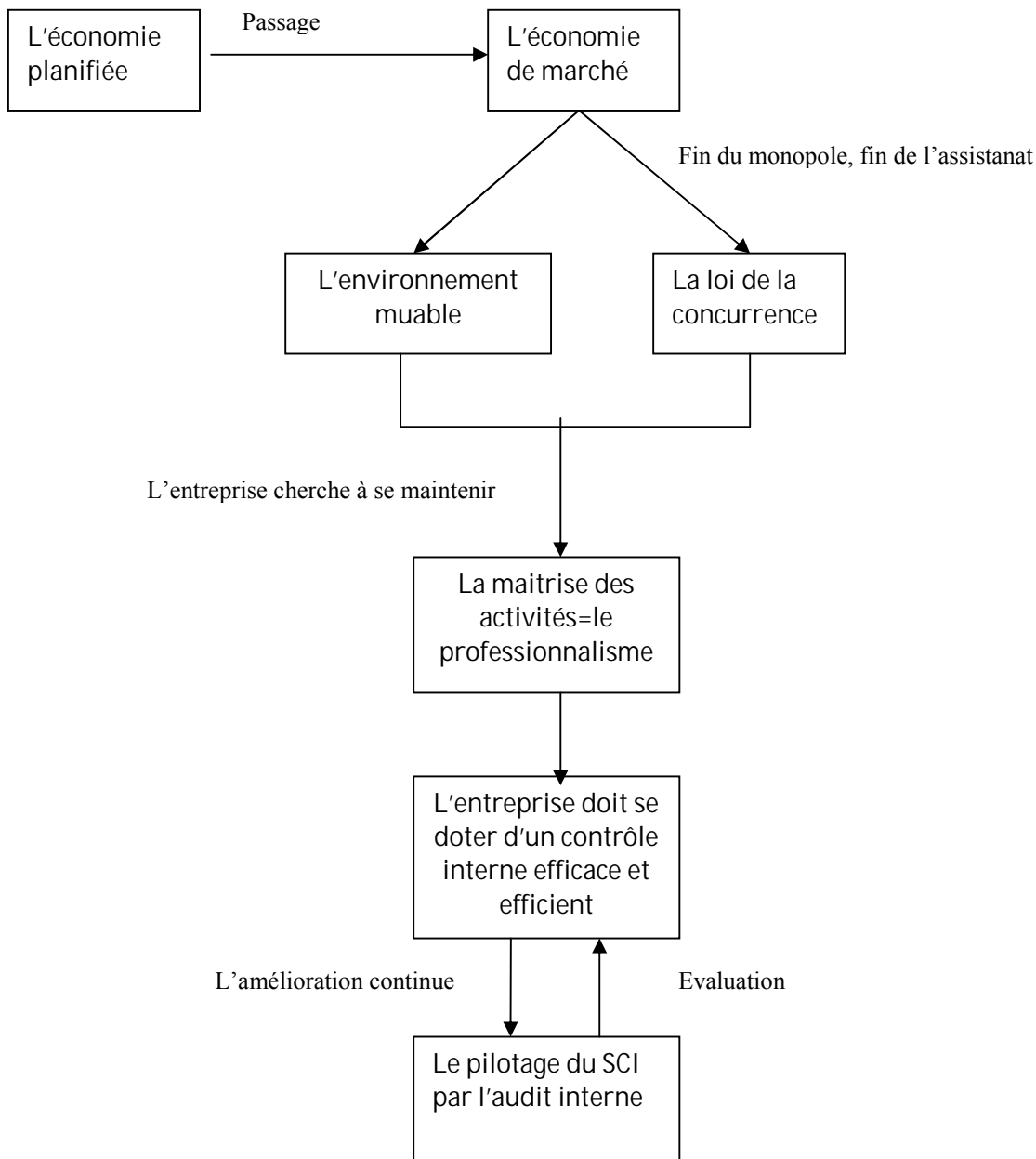
Suite aux scandales financiers qui ont, entre autres, pour causes des défaillances et faiblesses du système de contrôle interne, à titre d'exemple, la grande entreprise SONATRACH, l'importance de l'efficacité du système de contrôle interne est devenue plus qu'une nécessité, y compris la fonction d'audit interne qui est un élément du système de contrôle interne. C'est pourquoi, ces dernières années, l'utilité de l'audit interne est devenue de plus en plus évidente.

A travers notre étude empirique, nous avons essayé de faire un état des lieux pour réunir les éléments de réponses sur l'expérience algérienne en matière du système de contrôle interne et notamment sur la pratique du pilotage du SCI par l'audit interne au niveau des entreprises publiques choisies.

Le choix des entreprises publiques économiques s'explique par le fait que les entreprises et établissements publics constituent des vecteurs clés du développement économique et social.

L'intérêt de la présente thèse peut être schématisé sous forme graphique :

SCHEMA 1:L'INTERET DE LA THESE



Source: élaboré par nos soins

Section 02 : La méthodologie de la recherche :

La méthodologie utilisée pour effectuer cette étude empirique devrait permettre la réalisation des objectifs suivants : connaître à quel stade est arrivée la fonction d'audit interne ainsi que le système de contrôle interne au niveau des entreprises publiques choisies et de mettre en évidence les dysfonctionnements et les éléments de contre-performance liés aux composants du système de

contrôle interne (SCI) et de les analyser afin d'aider le management à améliorer les systèmes de contrôle interne de leurs entreprises, mais surtout d'examiner si les éléments emblématiques de la performance du SCI (l'efficacité et l'efficience) sont pris en compte par les auditeurs internes des entreprises échantillonnées.

Dans le cadre de cette étude empirique, nous avons opté pour la méthode déductive. La déduction est avant tout un moyen de démontrer quelque chose. Cette méthode tente d'expliquer les faits à partir d'une construction théorique puis elle cherchera à en vérifier la validité¹. Pour ce faire, nous avons décidé de mener une enquête auprès des structures d'audit interne existantes au sein des entreprises publiques choisies. L'enquête a été effectuée sous forme d'un audit de l'audit interne.

Nous avons utilisé à cet effet, un ensemble d'outils méthodologiques qui sont considérés également des techniques d'audit. Ces dernières se présentent comme suit : l'observation directe, la narration, les entretiens, le rapprochement, le questionnaire et la reconstitution en procédant à la vérification des documents. Ainsi, notre recherche a un caractère transversal.

C'est principalement par le biais d'observations directes menées lors d'une phase d'un mois jusqu'à six mois d'immersion dans les fonctions d'audit interne que le sujet a été appréhendé. Le choix de l'observation directe s'est « imposé » par la possibilité d'y effectuer un stage, qui offrait une facilité d'accès et un droit « officiel » d'enquêter dans un milieu relativement clos (accès aux documents, participation aux réunions, séminaires et conférences,...). La décision d'opter pour une observation directe, a incontestablement été perçue comme une volonté de transparence qui a permis d'accéder à des informations pertinentes et d'être invitée à des réunions pouvant servir pour la recherche.

Les entretiens ont été réalisés auprès des auditeurs internes pour apporter plus d'éclaircissements et de recueillir des faits, des expériences personnelles et des anecdotes à propos des missions d'audit. Les entretiens ont permis également de donner de la substance à l'interprétation que nous pouvons en effectuer.

Le questionnaire qui nous a servi de support d'enquête comprend deux parties :

La première partie concerne l'évaluation du système de contrôle interne à travers ses cinq composants à savoir : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, le pilotage selon le modèle conceptuel COSO. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) a été formé en 1985 afin d'identifier les facteurs qui causent les déclarations frauduleuses et de formuler des

¹ Nouri. A, « Réussir mon mémoire et ma thèse : Guide méthodologique », Alger, 2008, p 46.

recommandations visant à réduire leur occurrence¹, ce référentiel est le plus utilisé et le plus complet par rapport aux autres modèles. C'est pourquoi nous avons fondé notre travail empirique sur ce référentiel.

La deuxième partie concerne la fonction d'audit interne afin de comprendre comment et dans quelles circonstances se pratique l'audit Interne au sein des entreprises publiques algériennes choisies, nous avons effectué à cet effet, une enquête au niveau des structures d'audit interne (audit de l'audit). Le questionnaire a été structuré de la manière suivante :

- L'organisation et le rattachement de la fonction d'audit interne ;
- Les données concernant la pratique de l'audit interne ;
- La méthodologie suivie par les auditeurs internes ;
- Les techniques utilisées par les auditeurs internes.

Section 03 : Les entreprises ciblées par l'étude :

Etant donné qu'il n'y a que peu d'entreprises publiques qui se dotent d'une fonction d'audit interne, notre enquête était effectuée uniquement auprès de six entreprises qui se trouvent dans la wilaya de Tlemcen (STARR, SEROR, GIPLAIT, OPGI, MANTAL, INATEL) et au niveau de la direction de l'activité aval du groupe Sonatrach implantée à Oran ainsi qu'au sein de la société SCIS implantée à Saida.

Il a été choisi des entreprises de production et des entreprises de service qui sont dotées d'une structure d'audit interne afin de mener à bien notre enquête. Le choix des secteurs d'activités des entreprises reste varié puisque nous avons touché plusieurs secteurs. L'objectif n'est plus de constituer un échantillon représentatif d'une population globale, mais d'opérer une sélection « chemin faisant » des cas. Les entreprises choisies se présentent comme suit :

¹ Switzer. S, « Internal audit Report Post Sarbanes-Oxley: A Guide to process- Driven Reporting », by John Wiley, Canada, 2007, p 39.

TABLEAU 9: LES ENTREPRISES CIBLEES

L'entreprise	Secteur d'activité	La date de certification par l'ISO	La date de la mise en place de l'audit interne
SEROR	BTPH	2002	2010
MANTAL	Industrie de textile	2003	2010
La filiale de GIPLAIT	Agroalimentaire	N'est pas certifiée	2008
OPGI	Service	En cours de certification	2006
INATEL	Industrie de la téléphonie	2008	2008
STARR	BTPH	En cours de certification	Décembre 2011
La direction de l'activité aval du groupe SONATRACH	Industrie pétrolière et gazière	2002	2001
SCIS	Cimenterie	2006	1998

Source : élaboré par nos soins

Nous avons mis l'accent sur la certification ISO car elle est considérée comme moyen de promotion et de facilitation de la culture de la qualité, dont l'auditeur qualité est un acteur important dans les processus.

Il est à noter que la certification ISO permet également l'amélioration de la documentation et les procédures (qui ont permis aux entreprises de répondre aux besoins du marché de plus en plus croissants) et l'amélioration des compétences des employés¹. Ainsi la certification ISO est un vecteur essentiel d'amélioration du système de contrôle interne.

Il est important de souligner que le fait que la plupart des entreprises échantillonnées sont certifiées à la norme ISO 9001 : 2000, cela montre l'importance accordée par celles-ci au SCI. Mais nous avons constaté qu'en dépit de l'implication de la certification ISO, il existe des carences en termes de procédures et d'organisation.

Il a été constaté également que la certification ISO ne s'intéresse pas au contrôle interne comptable et financier. Ainsi, ISO 9001 n'apporte pas une réponse à toutes les ambitions de la qualité de gestion de l'entreprise.

¹ Brabez. F, Bedrani. S, Boulfoul. N, « Enjeux et apports de la certification ISO 9001 : 2000 dans l'entreprise agroalimentaire algérienne », Cahiers du Cread n° 85- 86, 2008, p 135- 154.

Conclusion :

A travers notre étude empirique, nous avons essayé de faire un état des lieux sur l'expérience algérienne en matière du SCI et notamment sur la pratique du pilotage du SCI par l'audit interne au niveau d'un échantillon des entreprises publiques algériennes, et ce afin de tester si la fonction d'audit interne existante au sein des entreprises choisies contribue à l'amélioration du SCI en matière d'efficacité et d'efficience. Pour ce faire, nous avons effectué un audit de l'audit interne en utilisant un ensemble de techniques qui se présentent comme suit: l'observation physique, la narration, les entretiens, le rapprochement, le questionnaire et la reconstitution en procédant à la vérification des documents ainsi que les rapports d'audit. Il a été choisi à cet effet des entreprises de production et de service qui sont dotées d'une fonction d'audit interne citées ci-après : SEROR, MANTAL, la filiale de GIPLAIT, OPGI, INATEL, STARR qui sont implantées à la wilaya de Tlemcen et la Direction de l'activité aval du SONATRACH implantée à Oran ainsi que la société SCIS qui se trouve à la wilaya de Saïda.

La prochaine étape de notre réflexion sera d'aborder la création de la fonction d'audit interne en Algérie et les personnes et organes responsables ayant une influence sur la qualité du système de contrôle interne.

CHAPITRE 02

LA CREATION DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE ET LES PERSONNES ET ORGANES RESPONSABLES DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE

En Algérie, la fonction d'audit interne a connu des mutations multiples. Elle est devenue obligatoire dans toutes les entreprises publiques économique dès 1988 (article 40 de la loi 88/01 du 12 janvier 1988). Le 25 septembre 1995, suite à l'ordonnance 95/25, sa mise en place est devenue une prérogative de l'entreprise. Afin de bien éclairer le développement de la fonction d'audit interne, nous allons aborder cette question dans la première section.

Par ailleurs, nous avons vu dans la partie théorique que les principaux responsables du système de contrôle interne sont les parties internes et externes. Les parties internes sont des éléments du système de contrôle ayant une grande influence sur l'efficacité et l'efficience de ce dernier. A contrario, les parties externes ne sont pas impliquées dans le contrôle interne mais ils ont des répercussions sur l'efficacité du contrôle interne. Dans la deuxième section de ce chapitre, nous allons voir les personnes et les organes qui contribuent dans une certaine mesure à l'efficacité du SCI des entreprises algériennes.

Il ne faut pas perdre de vue que le passage de l'économie planifiée à l'économie de marché a rendu l'entreprise publique responsable de la gestion de ses activités. Ainsi, le contrôle est rendu inéluctable.

Section 01: Un aperçu sur la création de la fonction d'audit interne en Algérie

Au lendemain de l'Indépendance, l'Algérie a opté pour un état socialiste et ce n'est qu'à partir de la fin des années soixante (plan de développement 1968-69) et début des années soixante dix (pan 1970-73), que l'Algérie a crée de grandes entreprises publiques en forme de sociétés. En 1980, l'Algérie a restructuré les grandes sociétés en entreprises plus petites par activités et domaines.

En 1986, l'Algérie a été frappée par l'effondrement des prix des produits hydrocarbures (pétrole et gaz naturel) sur le marché international, ainsi que les crises sociales qui l'ont suivi, ce qui a conduit à la remise en cause du système économique. A cet effet, l'Algérie a engagé plusieurs reformes socioéconomiques et politiques, parmi les réformes économiques la promulgation de la loi 88/01 du 12 Janvier 1988 portant sur l'autonomie des entreprises publiques économiques. Cette loi a également obligé ces dernières à se doter de structures d'audit interne, en vertu de son article 40 (chapitre 5 du titre 2) qui stipule : « Les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et de renforcer des structures internes d'audit d'entreprises et d'améliorer d'une manière constante leurs procédés de fonctionnement et de gestion¹ ». C'est grâce à cette loi que l'audit interne a connu un essor car avant 1988 la fonction d'audit interne était très peu connue. Cette fonction n'avait pas

¹ Journal officiel de la république algérienne n ° 02 du 13 janvier 1988 article 40, p 22.

lieu d'être en raison du rôle que jouait l'entreprise (un rôle social plutôt que créatrice de richesse). Il convient de souligner que l'article 40 de la loi 88/01 a mis l'accent également sur la nécessité du renforcement du système de contrôle interne.

Dans le sillage de l'article 40 de la loi 88-01, la sphère économique a vu éclore des structures d'audit interne dans divers secteurs d'activités (Industrie lourde et légère, le secteur bancaire, l'agroalimentaire, etc.).

Par ailleurs, en 1993, une convention intergouvernementale algéro-française portant formation à l'audit interne a été mise en place pour pallier le déficit en auditeurs internes dont souffraient la plupart des entreprises algériennes à cette époque. Le dispositif de formation en question a permis la création de l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (AACIA) dont le principal objectif qui lui était assigné est le développement et la promotion de l'audit interne en Algérie.

L'A.A.C.I.A. est membre de "The Institute of Internal Auditors (I.I.A.)" depuis 1995 et entretient des relations fructueuses (et entend inscrire de manière permanente cette option d'ouverture) avec les associations et instituts de plusieurs pays (Etats-Unis, Canada, France, Luxembourg, Belgique, Suisse, Tunisie, Maroc, Mali, Cameroun, Sénégal, etc.)¹. En fait, l'A.A.C.I.A. participe régulièrement, en qualité de membre associé, aux activités de l'Union Francophone de l'Audit Interne (U.F.A.I.).

Le 25 septembre 1995, l'ordonnance 95/25 portant gestion des capitaux marchands de l'Etat a levé l'obligation légale de l'article 40 de la loi 88-01 tout en laissant l'initiative à l'entreprise dans ce domaine en vertu de l'article 28 qui stipule « toutes les dispositions contraires à la présente ordonnance sont abrogées et notamment²: la loi n°88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques à l'exception de ses titres 3 et 4 ».

Le 30 janvier 2007, l'instruction du ministère de l'industrie et de promotion de l'investissement MIPI n°079/SG/07 ordonne la mise en place au niveau de chaque entreprise publique économique (EPE) d'une structure d'audit. De ce fait, la fonction d'audit interne a connu ces dernières années un développement notable dans certaines entreprises publiques algériennes mais elle n'a pas encore atteint sa maturité en comparaison avec les pays occidentaux telle que la France et les Etats-Unis et même par rapport à nos voisins le Maroc et la Tunisie.

¹ Meziane. M (président de l'association des auditeurs consultants internes algériens AACIA), « Audit interne : la survie de l'entreprise se marchande tous les jours », Revue de presse de Saou. Boudjema, 18 novembre 2008.

² Journal officiel de la république algérienne n°55 du 27 septembre 1995, article 28, p 08.

En fait, jusqu'à ce jour, il n'existe pas une base légale imposant une structure de l'audit interne au niveau des entreprises.

Section 02 : Les parties internes responsables du SCI

Les parties internes englobent : le conseil d'administration, la direction générale, l'audit interne ainsi que l'ensemble du personnel.

1- Le conseil d'administration :

Le conseil d'administration constitue un comité de contrôle. IL a principalement pour mission de surveiller les performances de la direction et d'assurer aux actionnaires un rendement satisfaisant. Il joue, en effet, un rôle prédominant dans l'efficacité du système de contrôle interne.

Par ailleurs, les entreprises publiques économiques sont organisées en la forme de sociétés par actions administrées, par un conseil d'administration composé, au minimum, de sept membres et au maximum de douze membres, dont deux représentant de droit¹ :

- Deux membres de droit, représentant les travailleurs ;
- Cinq représentants, au minimum, et dix représentants, au maximum, nommés ou renouvelés dans leurs fonctions par l'assemblée générale ordinaire.

Concrètement parlant, le conseil d'administration est composé de membres qui sont cadres des entreprises affiliées à la même SGP (Société de Gestion de Participation), y compris dans certaines entreprises le directeur général de l'entreprise elle-même, et qui prend dans ce cas là, la responsabilité du président directeur général (PDG). Ainsi, les membres du conseil d'administration ont la qualité de fonctionnaires.

Il est à noter également que la dualité du manager en tant que président du conseil d'administration peut avoir un effet négatif sur l'exercice du contrôle. La théorie de l'agence considère la présence de la structure duale dans une firme comme une entrave à l'efficacité des mécanismes de contrôle de la structure de gouvernance et recommande la séparation des rôles².

Nous avons constaté à travers l'ensemble des entreprises choisies, hormis l'entreprise Sonatrach, qu'aucun représentant d'une banque n'est parmi les membres du conseil d'administration pour assurer plus de transparence.

¹ Journal officiel de la république algérienne, la loi 88-01 du 13 janvier 1988, article 26, p 20.

² Mezghani. A, Ellouze. A, « Gouvernance de l'entreprise et qualité de l'information financière », Sfax, Tunisie, 2005, p 05.

Le conseil d'administration du groupe SONATRACH, première entreprise en Afrique par son chiffre d'affaires, comprend treize (13) membres qui sont¹ :

- le président directeur général;
- deux représentants du ministère des Finances;
- un représentant de la banque d'Algérie;
- une personnalité indépendante;
- deux représentants du ministère de l'énergie et des mines;
- trois représentants de SONATRACH (parmi les cadres dirigeants);
- deux représentants du syndicat du groupe;
- un vice président.

Si l'on examine la constitution du conseil d'administration, on constate que les cadres dirigeants opérationnels au sein du groupe avec les membres du syndicat et le PDG représentent la majorité du conseil d'administration (sept membres appartiennent au groupe); on peut penser que les positions de ces cadres du groupe au sein du conseil pourront difficilement se démarquer de celles du PDG en raison des liens hiérarchiques qui caractérisent leur situation quotidienne². Ceci ne permet pas une rationalité de gestion.

2- La direction générale :

La direction générale est responsable de l'ensemble des activités de l'entreprise et de la mise en place de son système de contrôle interne. La direction générale de l'entreprise publique algérienne est personnellement assurée par le directeur général et lorsque le directeur général est actionnaire, elle est assurée par le président directeur général (PDG).

En fait, en réunissant périodiquement autour de lui les cadres supérieurs en charge des principales fonctions (commerciale, marketing, production, achats, financière, ressources humaines,...) afin de passer en revue leurs responsabilités et notamment la façon dont ils contrôlent leurs activités, le PDG ou le directeur général vise un contrôle hiérarchique. Il est à noter que le

¹ Koudri, A, « Rémunération du premier dirigeant et gouvernance des entreprises publiques en Algérie », Université d'Alger, CREAD, Algérie, p 06

² Idem

PDG ou le directeur général doit rendre compte au conseil d'administration de tout ce qui se rapporte au système du contrôle interne.

Il est important de souligner que certaines directions générales ont été transformées en groupe industriels, à titre d'exemple, GIPLAIT mais ce nouveau mouvement de création des groupes industriels n'a pas pris de l'ampleur dans le secteur public, car l'éligibilité à cette mutation organisationnelle demeure l'instauration d'un management efficient susceptible de concrétiser l'idée de changement à l'intérieur de l'entreprise publique¹.

3- Les auditeurs internes :

A travers l'enquête qu'on a effectuée, 70% des auditeurs internes des entreprises choisies perçoivent le contrôle interne comme un ensemble de procédures, ils ignorent que le contrôle interne est composé de cinq éléments selon le référentiel COSO à savoir : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôles, l'information et la communication et le pilotage.

Il faut signaler que l'initiative de l'instauration de l'audit interne au niveau des entreprises publiques revient au ministère qui assure le contrôle ultime des entreprises publiques. Certaines entreprises publiques algériennes commencent à se rendre compte de l'importance de l'audit interne et le consacrent une certaine attention, alors que d'autres restent cloîtrées dans leurs anciennes idéologies ignorant les risques auxquels cela peut les mener. Notons que les principaux problèmes de la non généralisation de la fonction d'audit interne dans toutes les entreprises se résument à l'insuffisance de textes de loi pouvant influencer positivement sur l'audit interne.

4- L'ensemble du personnel :

Le contrôle interne est un outil puissant qui nécessite la mobilisation de tous les employés de l'entreprise à tous les niveaux. Ainsi, tous les employés jouent un rôle dans le contrôle que ce soit par l'auto contrôle ou le contrôle hiérarchique. Ils produisent des informations nécessaires pour assurer le contrôle, tels que les états de stocks, les encours de production, les statistiques de ventes et des achats, le rapprochement,.... A cet effet, il est recommandé à ce que le personnel soit constamment en situation de perfectionnement dans ses actions par la force de l'esprit d'éthique, compétence et professionnalisme.

Par ailleurs, il est important de noter que la fonction d'audit interne est perçue par les employés de l'entreprise comme un organe de contrôle pour ne pas dire inspection. Alors que, dans

¹ Meliani-Berrahou. Z, « Les groupes industriels en Algérie : une évolution dans les configurations stratégiques des entreprises publiques », Thèse de Doctorat en sciences économiques, Tlemcen, 2010, p 175.

les pays développés, l'audit interne est une fonction d'assistance et de conseil aux responsables, ce qui fait que les auditeurs algériens se heurtent à des obstacles d'ordre culturel de la part des audités et par conséquent l'audit interne n'a pas encore trouvé sa véritable vocation.

Section 03 : Les parties externes responsables du SCI

Les parties externes comprennent : l'assemblée générale, la société de gestion de participation (SGP), les auditeurs externes.

1- L'assemblée générale :

L'entreprise est dotée d'une assemblée générale qui est composée de représentants dument mandatés par le conseil de participations de l'Etat (CPE) conformément aux dispositions de l'article 12 de l'ordonnance 01-04 du 20 aout 2001 et aux dispositions de l'article 04 du décret exécutif n° 01-283 du 24 septembre 2001¹. Elle comprend des représentants des services du chef du gouvernement, du ministère des participations de l'Etat, du ministère des finances et des ministères des secteurs. Ainsi, SGP et EPE sont sous la supervision des ministres, ce qui permet ainsi un meilleur contrôle, à titre d'exemple, l'assemblée générale du groupe SONATRACH compte cinq membres²: le ministre des finances, le ministre de l'énergie et des mines, le gouverneur de la banque d'Algérie, le délégué à la planification et un représentant de la Présidence de la République.

Par ailleurs, à l'exception des décisions de la gestion courante, l'assemblée générale se prononce sur tout ce qui concerne la vie de l'entreprise tel que³: les programmes généraux d'activités, le bilan et les comptes de résultats, les affectations des résultats, l'augmentation du capital social, la création de filiale en Algérie et à l'étranger, l'évaluation des actifs et titres ou d'éléments d'actif, la cession de titres ou d'éléments d'actifs, le schéma d'assainissement et de restructuration de l'entreprise et les conditions de sa mise en œuvre, les propositions de modifications des statuts, la désignation du ou des commissaires aux comptes.

L'assemblée générale se réunit au moins une fois par an en session ordinaire et, en tant que de besoin, en session extraordinaire sur convocation, selon le cas, du président du directoire ou du directeur général unique ou à la demande d'un de ses membres⁴.

L'assemblée générale adresse ses résolutions au président du conseil des participations de l'Etat.

¹ Didane. M, « Code du commerce », Edition Dar-EL- Beida, Alger, 2006, p 309.

² Koudri. A, p 06.

³ Meliani-Berrahou. Z, op.cit, p 91.

⁴ Didane. M, op.cit, p 309.

2- La société de gestion de participation (SGP) :

La société de gestion de participation a été créée après la dissolution des holdings le 12/09/2001. En fait, la création des Sociétés de Gestion des participations de l'Etat (SGP) est souvent expliquée par les difficultés et les lenteurs des opérations de privatisation. La gestion des SGP qui sont formellement des sociétés par action, est régie par le décret n° 01-283 du 24 septembre 2001. La gestion effective est confiée à un directeur général unique, ou un directoire de trois membres dont un président choisi, pour un premier mandat de deux années, par l'assemblée générale et après approbation de son candidature par le chef du gouvernement.

Les missions dévolues aux SGP, dans le cadre de la stratégie de la participation et de la privatisation se résument aux taches suivantes¹ :

- Traduire et mettre en œuvre, en les formes commerciales qui conviennent, les plans de redressement, de réhabilitation et de développement ; ainsi que les programmes de restructuration et de privatisation des entreprises publiques économiques, notamment par l'élaboration et la mise en œuvre de tous montages juridiques et financiers adéquats, tels que les opérations de fusion, apports partiels d'actifs physiques et financiers ;
- Assurer la gestion opérationnelle et stratégique des portefeuilles d'actions et autres valeurs mobilières dans les normes d'efficience et de rentabilité minimale requise ;
- Exercer les prérogatives des assemblées générales des entreprises publiques économiques dont les titres sont détenus et gérés par les sociétés, pour le compte de l'état et ce dans les limites fixées par le mandat de gestion devant être établi entre le conseil de participation de l'état et la SGP.

A ces missions s'ajoutent toutes les opérations financières commerciales et mobilières, qui se rattachent directement ou indirectement aux objets spécifiques ou complémentaires des sociétés.

3- Les auditeurs externes :

Les entreprises publiques algériennes font appel à trois sortes d'auditeurs externes financiers: les commissaires aux comptes, les experts comptables et les comptables agréés.

¹ Boutaleb. K, « La problématique de la gouvernance d'entreprise en Algérie », Revue de gestion, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, 2011, p11.

3.1 Les commissaires aux comptes :

Les commissaires aux comptes sont désignés après leur accord, par l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité. La durée du mandat du commissaire aux comptes est de trois années renouvelables une fois, au-delà de deux mandats consécutifs, la désignation du même commissaire aux comptes ne peut intervenir qu'au terme de trois années. Dans la mesure où le commissaire aux comptes est un responsable et un outil de pilotage du système de contrôle interne, il a pour mission de ¹:

- Certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société ;
- Vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires, associés ou sociétaires ;
- Apprécier les conditions de conclusions des conversations entre l'entreprise contrôlée et les entreprises ou organismes qui lui sont affiliés ou avec les entreprises dans lesquelles les administrateurs et dirigeants de la dite entreprise ont un intérêt direct ou indirect ;
- Signaler aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise et dont il a pu avoir connaissance.

Sa mission aboutit à l'établissement d'un rapport permettant la certification avec ou sans réserve de la régularité et de la sincérité des documents annuels, éventuellement au refus de certification dument motivé.

Par ailleurs, vu le rôle déterminant des commissaires aux comptes dans l'efficacité du SCI, Sonatrach a lancé un appel à manifestation d'intérêt pour préqualifier des commissaires aux comptes qui seront appelés à l'assister dans des opérations de contrôle et d'évaluation, ceci afin de renforcer son contrôle interne après avoir subi des préjudices financiers causés par de présumées malversations financières².

Il convient de souligner que les auditeurs internes et les commissaires aux comptes des entreprises choisies ne tiennent pas des réunions régulières permettant un partage des conclusions

¹ Journal officiel de la république algérienne n °20, titre V, article 28,1 mai 1991, p 543.

² Contrôle interne de Sonatrach - vingt cabinets d'audit en compétition. (2011, Aug 24). AllAfrica.Com. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/885021081?accountid=44936>.

de leurs travaux respectifs. Ainsi, il s'avère que le comité d'audit ait un rôle déterminant à jouer pour permettre aux auditeurs internes et aux auditeurs externes d'interagir sur la base de l'intégration ou de la coordination.

3.2 L'expert comptable :

L'expert comptable est toute personne qui en son propre nom et sous sa responsabilité, fait profession habituelle d'organiser, de vérifier, de redresser et d'analyser les comptabilités et les comptes de toute nature des entreprises et sociétés commerciales ou de sociétés civiles, dans les cas légalement prescrits par loi et qui se charge de cette mission à titre contractuel expertise et/ou d'audit. Dans le cadre de sa mission essentiellement ponctuelle ou temporaire, il est tenu d'informer ses cocontractants sur la portée de leurs engagements et actes administrations et de gestion. Ce faisant permet évidemment à renforcer le système de contrôle interne.

Il est à noter que l'expert comptable peut également exercer les travaux entrant dans l'exercice du commissaire aux comptes et du comptable agréé.

3.3 Le comptable agréé :

Le comptable agréé est un professionnel qui, en son nom propre et sous sa responsabilité, fait profession habituelle de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter et surveiller les comptabilités et les comptes des entreprises ou organismes qui font appel à son service. Le comptable agréé peut établir toutes les déclarations sociales, fiscales et administratives relatives aux travaux comptables dont il a la charge et assister son client auprès des différentes administrations concernées. Nous voyons ainsi que le comptable agréé n'a une influence que sur le système de contrôle interne comptable.

Conclusion :

L'audit interne en Algérie a longtemps été cantonné à la fonction comptable et financière. Elle est devenue obligatoire dans toutes les entreprises publiques économiques (EPE), dès 1988 en vertu de l'article 40 de la loi 88/01. En 1993, une convention intergouvernementale algéro-française portant formation à l'audit interne a été mise en place pour pallier le déficit en auditeurs internes. Cette convention a débouché sur la création de l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (AACIA) dont le principal objectif qui lui était assigné est le développement et la promotion de l'audit interne en Algérie. En 1995, la fonction d'audit interne est devenue prérogative de l'entreprise en vertu de l'ordonnance 95/25. En 2007, l'instruction du ministère de l'industrie et de promotion de l'investissement (MIPI) a ordonné la mise en place d'une structure d'audit interne au niveau de chaque entreprise publique algérienne. Il est à noter que ce nouveau regain d'intérêt pour l'audit interne a permis l'essor de cette fonction dans plusieurs entreprises

publiques en dépit qu'il n'existe pas jusqu'à maintenant une base légale imposant une fonction d'audit interne au sein des entreprises.

Nous avons vu que le conseil d'administration, la direction générale, l'audit interne ainsi que l'ensemble du personnel sont des parties internes qui sont responsables de l'efficacité du SCI des entreprises publiques algériennes.

Il est à noter à cet effet que la dualité du manager en tant que président du conseil d'administration peut avoir un effet négatif sur l'exercice du contrôle. Quant aux auditeurs internes des entreprises choisies, 70 % perçoivent le contrôle interne comme un ensemble de procédures, en outre, ils n'apprécient pas l'efficacité du SCI en évaluant ses composants par une méthode objective ou bien subjective.

Les parties externes qui sont également responsables de l'efficacité du SCI des entreprises publiques sans pour autant qu'elles fassent partie du SCI sont : l'assemblée générale, la société de gestion de participation et les auditeurs externes.

Nous avons vu que les entreprises publiques économiques (EPE) sont sous le contrôle de l'assemblée générale qui est composée de représentants des services du chef du gouvernement, du ministère des participations de l'Etat, du ministère des finances et des ministères des secteurs. Ainsi, les EPE sont sous la supervision des ministres. Ceci a un appui positif sur l'efficacité du SCI.

En ce qui concerne les auditeurs externes, nous avons remarqué que les commissaires aux comptes et les auditeurs internes des entreprises choisies ne tiennent pas des réunions régulières permettant un partage de leurs travaux respectifs et notamment la coordination afin de renforcer de plus en plus le SCI. A cet effet, nous recommandons la mise en place d'un comité d'audit notamment dans les grandes entreprises dans la mesure où il a un rôle déterminant à jouer dans l'interaction entre les auditeurs internes et externes.

Nous avons également apprécié la qualité du SCI et de l'audit interne en tant qu'élément et outil de pilotage du SCI. C'est ce qui fait l'objet du troisième chapitre.

CHAPITRE 03

LES FAIBLESSES DU SCI AU TRAVERS SES COMPOSANTS ET L'ETAT DES LIEUX DE L'AUDIT INTERNE EN TANT QU'OUTIL DU PILOTAGE DU SCI

Se basant sur la deuxième partie théorique, nous allons tenter de déceler les principales faiblesses du système de contrôle interne des entreprises publiques échantillonnées pour ce qui est de ses composants. Nous présenterons les résultats de la recherche empirique et en proposerons des interprétations en mesure d'éclairer notre compréhension. Pour ce faire, nous avons débuté par l'évaluation de l'environnement de contrôle des entreprises choisies qui constitue le socle du SCI (section 01). Ensuite, nous avons examiné le deuxième élément du SCI qui est l'évaluation des risques (section 02). Puis, nous avons passé en revue les activités de contrôle (section 03) et l'information et la communication (section 04). Enfin, nous avons mis l'accent sur l'audit interne en tant qu'outil de pilotage du SCI et qui fait l'objet de notre recherche (section 05).

Section 01 : L'environnement de contrôle

L'environnement de contrôle constitue la plate-forme du système de contrôle interne. Il est un élément très important de la culture d'entreprise dans la mesure où il détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôle¹. C'est la raison pour laquelle, nous avons procédé au cours de notre enquête à l'évaluation des facteurs ayant trait à l'environnement de contrôle des entreprises publiques choisies afin de mettre en exergue les zones de risques qui affectent cet environnement de contrôle et le rendent moins favorable.

1- L'intégrité et l'éthique :

Il faut rappeler que les scandales qui ont frappé la grande entreprise Sonatrach en 2010, concernant les affaires de corruption et de passation de marchés de gré à gré² ont conduit le ministre de l'énergie à appeler au renforcement du système de contrôle interne³, tout en avouant que la situation vécue par l'entreprise ne relève que de minime manquement à l'éthique. C'est la raison pour laquelle l'entreprise Sonatrach s'est récemment dotée d'un code de conduite⁴ qui précise à tous les employés de Sonatrach les règles en matière d'éthique et de comportement. Nous ajoutons qu'il y'a aussi un comité d'éthique rattaché directement au Président Directeur Général, ceci montre que la politique de l'entreprise Sonatrach est axée sur les valeurs.

¹ Pierre- Bernard Anglade ; Françoise Janichon, op.cit, p 35.

² La question de gouvernance des entreprises se pose avec acuité - le scandale de Sonatrach révèle la manière dont elle est gérée. (2010, Jan 18). AllAfrica.Com. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/890645892?accountid=44936>

³ En marge de la clôture de la session de printemps de l'APN, le ministre de l'énergie - «Le contrôle interne de Sonatrach renforce». (2010, Jul 24). AllAfrica.Com. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/892957609?accountid=44936>

⁴ Cherouati. N, « Code de conduite de Sonatrach : le message du président, les valeurs de Sonatrach, la pratiques et engagements de Sonatrach, la charte d'éthique de Sonatrach», Alger, 03 novembre 2010.

Il convient de souligner à cet effet que la fiabilité des informations est étroitement liée à des valeurs d'éthique et d'intégrité du fait que l'éthique traite les actes et régit la conduite des personnes.

A l'issue de notre enquête, Il a été constaté au niveau de toutes les entreprises échantillonnées, à l'exception de l'entreprise STARR et la direction de l'activité aval du groupe Sonatrach, l'inexistence d'un code de conduite ainsi que la non disposition de tous les employés de l'entreprise, y compris les auditeurs internes du règlement intérieur, alors que la loi 90-11 relative aux relations de travail précise dans l'article 79 ce qui suit ¹: « il lui est assuré par l'employeur une large publicité en direction des travailleurs concernés ».

De ce fait, les employés des entreprises n'ont pas pris connaissance des dispositions du règlement intérieur au motif de ne pas réclamer leurs droits. Ce point montre que les responsables ne sont pas conscients de la nécessité de donner l'exemple par les gestes et les faits. Alors que les auditeurs internes de certaines entreprises ne dénoncent pas par crainte révérencielle de leurs responsables. Autrement dit, les auditeurs internes auraient peur des représailles lorsque le risque est lié à la haute gestion, cela peut conduire à l'indépendance et l'objectivité faibles des auditeurs internes.

De plus, le conseil d'administration n'incite pas les responsables à l'élaboration d'un code de conduite, bien qu'ils veillent à ce que les normes d'éthique et de morales soient respectées par les dirigeants. En outre, il n'y a pas une note qui stipule que toute présomption de violation des politiques suivies par l'entreprise ou des normes de comportement devra être signalée au directeur.

En ce qui concerne l'entreprise OPGI, il a été constaté qu'il y'a un problème de climat social, ce qui rend l'environnement de contrôle défavorable.

Concernant les sanctions, elles sont appliquées dans les cas graves tel que le vol, alors que l'avertissement et la mise à pied disciplinaire sont négligés par les responsables.

Par ailleurs, en dépit de l'importance de l'éthique et l'intégrité dans l'efficacité du SCI, 60% des auditeurs internes des entreprises choisies n'incluent pas l'évaluation de ces valeurs dans le cadre de l'appréciation du SCI.

2- La compétence :

Il est déplorable que le recrutement ne se fasse pas sur des bases saines. De ce fait, la fiabilité des informations peut être compromise par l'incompétence ou l'indécision de ces

¹ Journal officiel, la loi 90-11 du 21 avril 1990, p 07.

personnes, ce qui affaiblit le système de contrôle interne, à titre d'exemple, nous avons constaté au niveau de l'entreprise GIPLAIT que les brouillards de banque, reçus de versement à banque ainsi que le bordereau remise de chèque ne sont pas élaborés par le caissier. Afin de parer à cette défaillance, l'auditeur interne a préconisé une formation du caissier pour qu'il puisse assumer la totalité de ses tâches.

Par ailleurs, le personnel ne connaît pas les lois et règlements en vigueur. Nous avons constaté également que peu d'employés s'intéressent aux formations, alors que la loi 90-11 article 58 oblige les travailleurs de suivre les cours, cycles ou actions de formation et de perfectionnement organisé par l'employeur en vue d'actualiser ou d'accroître ses connaissances générales professionnelles et technologiques¹. A l'issue de notre interview avec les responsables hiérarchiques, il s'est révélé que le désintéressement à la formation résulte par le sentiment du personnel que ses efforts ne sont ni rémunérés ni appréciés.

Il ressort également de notre enquête que les auditeurs internes des entreprises choisies hormis la direction de l'activité aval du groupe Sonatrach n'ont pas reçu des formations par des spécialistes en matière d'audit interne. Généralement les animateurs de formations sont des experts comptables ou des commissaires aux comptes. Pour l'auditeur interne de l'entreprise INATEL, aucune formation ne lui a été donnée sur l'audit.

Pour ce qui est du nouveau système comptable IAS/IFRS, les auditeurs internes des entreprises INATEL, GIPLAIT, SCIS ont reçu des cours d'initiation, alors que les auditeurs internes de l'entreprise SEROR n'ont reçu aucune formation en la matière.

Par ailleurs, les entreprises OPGI, GIPLAIT, ne disposent pas d'une description de poste formelle (fiche de poste) pour le personnel d'encadrement, ce qui peut engendrer d'une part, le risque élevé d'ingérence entre les différents responsables de la structure. D'autre part, le manque de référentiel pour l'auditeur interne.

Pour les entreprises qui se dotent de cette fiche de poste telle que SEROR, cette fiche n'est pas faite d'une manière rigoureuse. Pour l'entreprise STARR, les fiches de postes ne sont pas mises à jour, en outre, les critères d'embauche ne sont pas formalisés pour pouvoir comparer les aptitudes des candidats par rapport aux compétences exigées pour les postes à pourvoir. De plus, dans certaines entreprises échantillonnées, telle que MANTAL, SEROR, les auditeurs internes ne disposent pas d'une fiche de poste, ni d'une charte d'audit. Nous soulignerons, à cet effet, que la définition des responsabilités est un élément essentiel du contrôle interne.

¹ Journal officiel de la république algérienne, la loi 90-11, article 58, avril 1990.

En outre, la flexibilité du système de rémunération n'est pas exploitée, alors que la loi 90-11 article 120 le permet¹. Cette flexibilité servirait de levier en ce qui concerne la motivation. Il est important de noter également que la performance du personnel n'est pas régulièrement évaluée.

De ce qui précède, nous avons remarqué qu'il y'a plusieurs lacunes et manquements à la réglementation ayant des répercussions négatives sur l'attitude de l'employé à l'égard de son entreprise.

3- Le conseil d'administration et le comité d'audit :

Dans la mesure où le comité d'audit n'est pas mis en place dans les entreprises publiques algériennes pour protéger les intérêts des actionnaires, il est nécessaire que les membres du conseil d'administration soient vigilants dans leur contrôle.

En fait, les membres du conseil d'administration reçoivent des états financiers mensuels, y compris une analyse des résultats réels par rapport au budget et à ceux de l'exercice précédent, les rapports des commissaires aux comptes et les rapports d'audit interne. Ces documents permettent aux membres du conseil d'administration d'établir une analyse pertinente sur le niveau de maîtrise du SCI.

4- La structure organisationnelle :

Certaines entreprises ont été transformées en groupe industriels, à titre d'exemple, GIPLAIT mais ce nouveau mouvement de création des groupes industriels n'a pas pris de l'ampleur dans le secteur public, car l'éligibilité à cette mutation organisationnelle demeure l'instauration d'un management efficace susceptible de concrétiser l'idée de changement à l'intérieur de l'entreprise publique². En outre, il a été constaté que l'organisation des entreprises est caractérisée par plusieurs niveaux hiérarchiques, ce qui inhibe la flexibilité des entreprises.

Par ailleurs, la séparation des tâches dans certaines entreprises est inappropriée, par exemple, dans l'entreprise MANTAL, l'auditeur assume simultanément la responsabilité d'un auditeur interne et celle du contrôleur de gestion, alors que normalement ces deux fonctions sont complémentaires.

En ce qui concerne la délégation de pouvoir, le directeur général donne aux subordonnées (cadres dirigeants tel que le directeur des ressources humaines, directeur financier, ...) une carte

¹ Idem, p 11.

² Meliani-Berrahou. Z, op.cit, p 175.

blanche afin de se décharger de la responsabilité de la validation et l'approbation de certaines décisions de gestion importantes pour l'entreprise. Ces cadres dirigeants ont une responsabilité civile et pénale vis-à-vis du conseil d'administration.

Commentaire :

A la lumière de ce qui précède, l'environnement de contrôle des entreprises publiques choisies est entaché de faiblesses du fait qu'il y'a un manque de rigueur, de professionnalisme, et de l'éthique. Il est à signaler qu'un environnement de contrôle inefficace du à un manque d'éthique et un personnel non qualifié ou une politique de ressources humaines inappropriée, porterait préjudice à l'entreprise même si les autres piliers de contrôle interne s'avèrent être satisfaisants. C'est la raison pour laquelle, ce premier composant du contrôle interne est perçu comme étant le socle sur lequel vont reposer les autres composants du contrôle interne. Ainsi, nous mettons l'accent sur l'importance d'un environnement de contrôle imprégné d'éthique à tous les niveaux hiérarchiques de l'entreprise afin d'assurer le bien-être de celle-ci. Ces priorités de valeur se traduisent par un code de déontologie qui reflète l'intégrité et l'éthique des dirigeants. Il est à noter que l'intégrité et l'éthique des dirigeants sont le fruit d'une bonne culture d'entreprise.

Il convient également d'affirmer que la politique du personnel commence avec la politique sociale, c'est-à-dire il revient aux responsables d'obtenir l'efficacité optimale du travail humain dans l'intérêt économique de l'entreprise et cette efficacité passe par la valorisation et la motivation des employés. De plus, il faudrait faire participer les employés à l'évolution de l'entreprise, par une politique dynamique récompensant leurs efforts, basée sur des primes d'intéressement, les associant ainsi à la création de la valeur.

En outre, l'activité de l'audit interne doit obligatoirement être effectuée par des auditeurs préalablement formés à la méthodologie de l'audit. Sans méthode et sans formation appropriée, l'audit ne peut être efficace.

Néanmoins au niveau des entreprises SONATRACH, SEROR, MANTAL un point positif nous a attiré fortement notre attention, à savoir les activités transversales et d'appui comme le système qualité, l'hygiène, la sécurité, prises en charge par les responsables pour que le personnel soit en sécurité.

Nous signalons aussi la prise en charge du transport par l'entreprise STARR, ceci motive les employés et renforce le SCI en agissant sur l'assiduité.

Section 02 : L'évaluation des risques

Chaque entreprise évolue dans un environnement où les facteurs comme la concurrence, le changement organisationnel, la technologie, les tendances révolutionnaires en affaire créent des incertitudes. A travers cette étude, nous avons tenté d'identifier les risques auxquels sont confrontées les entreprises échantillonnées.

1- L'identification des risques :

En ce qui concerne les risques, les dirigeants obtiennent des conseillers juridiques, des auditeurs internes et externes et des administrateurs les informations relatives aux risques auxquels est confrontée l'entreprise. Concernant ce point, il a été constaté au niveau des entreprises STARR et GIPLAIT, l'inexistence d'une structure juridique qui a pour rôle majeur la protection de l'entreprise civilement, pénalement et moralement contre les risques de la non-conformité aux lois et la réglementation.

Lors de notre enquête réalisée au sein des entreprises publiques choisies, nous avons relevé qu'aucune entreprise n'établit les modalités de management des risques.

Les entreprises de production dans lesquelles nous avons mené notre enquête sont généralement confrontées aux risques d'approvisionnement, à titre d'exemple, les matières livrées par les fournisseurs ne sont pas toujours conformes aux spécifications de l'entreprise. Pour faire face à ces risques, les entreprises ont mis en place des structures d'audit de la qualité mais malheureusement les auditeurs internes n'ont pas les compétences techniques pour qu'ils puissent procéder au suivi de chaque fournisseur.

Au niveau de l'entreprise STARR, il a été constaté que le personnel de production n'est pas équipé de : chaussure de sécurité, combinaison et tenue de travail, casque de sécurité, masque anti poussière. De plus, l'inexistence d'une ambulance sur site.

Il a été aussi constaté au niveau des entreprises STARR et GIPLAIT, le risque de contournement du système paie (les besoins des dirigeants en matière d'informations sur la paie ne sont pas définis).

Il a été relevé aussi que certaines entreprises ne respectent pas les normes de production, à titre d'exemple, pour l'entreprise GIPLAIT, la date de fabrication, la date de péremption ne sont pas mentionnées sur le sachet de lait.

Il a été constaté également que les entreprises choisies, hormis les entreprises INATEL et Sonatrach, l'intensité de la concurrence est faible. Ces entreprises bénéficient encore du monopole dans leurs activités, ce monopole est assuré par l'Etat.

La concurrence peut générer également des risques majeurs, l'entreprise INATEL de télécommunication a connu une chute de sa part de marché en raison des produits chinois qui ont inondé le marché, ce qui fait qu'INATEL n'est pas parvenu à concurrencer les entreprises chinoises.

Il a été remarqué également au niveau de ladite entreprise, le départ de 20 cadres expérimentés occupant des postes clés, Ajoutons à cela, les nouveaux recrues n'ont pas acquis l'expérience engrangée par les personnes occupant des postes clés en raison de l'absence d'un substitut pour les connaissances tacites détenues par les retraités.

En ce qui concerne l'entreprise Sonatrach, elle souffre d'un problème de stabilité des cadres expérimentés. Parmi les raisons de départ, il y'a le salaire. Celui qu'offre l'entreprise Sonatrach à ses cadres est parmi les plus faibles dans le secteur hydrocarbures à travers le monde, ce qui pousse ces derniers à quitter leur entreprise pour aller vers les sociétés concurrentes qui proposent des rémunérations alléchantes.

Il en ressort de notre audit de l'audit que les fonctions d'audit interne de toutes les entreprises choisies ne disposent pas d'une cartographie de risques susceptibles de centrer leur raisonnement sur les zones de risques les plus significatives. En fait, la démarche de cartographie des risques reste aujourd'hui marginale en Algérie. Pourtant l'établissement d'un plan d'audit sur la base d'une cartographie des risques permet de répondre aux attentes du management par l'identification des sujets qui le préoccupent et sur lesquels des missions d'audit interne peuvent et doivent être déployées.

2- L'analyse des risques :

Il a été remarqué au niveau des entreprises choisies, hormis la direction de l'activité aval du groupe Sonatrach qu'il n'y a pas une analyse des risques, que se soit en fonction de la gravité, ou bien de la probabilité d'occurrence.

Afin de gérer les changements, les responsables des différentes fonctions identifient les faits routiniers ou les changements de conditions affectant leur sphère de responsabilité. Les dirigeants organisent des réunions au cours desquelles les changements identifiés sont discutés. Le suivi est effectué au cours des réunions suivantes où sont prises des décisions concernant le besoin de procéder à de nouveaux contrôles.

Il en ressort de notre enquête au sein des entreprises échantillonnées, hormis la direction générale de l'activité aval de l'entreprise Sonatrach, que les responsables s'occupent de la gestion quotidienne plutôt que de la stratégie, ce qui fait que la gestion du changement n'est pas bien prise en charge par les gestionnaires. Alors que l'entreprise Sonatrach se trouve dans un environnement hyper compétitif au niveau mondial, ce qui l'oblige d'anticiper les changements afin de prendre de meilleures décisions.

Commentaire :

De multiples facteurs sont à l'origine des risques identifiés. Pour faire face à ces risques, il est nécessaire que les auditeurs internes déterminent les causes et prodiguent des recommandations du fait que l'audit interne est devenu le fer de lance des politiques visant à promouvoir l'efficacité et l'efficience du SCI.

Afin de gérer le changement, il est important de mettre en place un processus d'anticipation et d'identification des facteurs de changement.

Il est nécessaire également d'implanter des structures juridiques en collaboration avec les responsables, ceci permet au responsable juridique d'aller au-delà du simple respect de la loi. A titre d'exemple, ceci lui permet de jouer un rôle primordial dans la mise en place des procédures de prévention des fraudes en coopération avec la structure de l'audit interne. Il est à noter que l'auditeur interne ne met pas en place les procédures, mais il prodigue des conseils pour assister le responsable juridique dans la mise en place des procédures de prévention des fraudes.

Section 03 : Les activités de contrôle

Les activités de contrôle sont conçues et mises en œuvre pour faire face aux risques décelés et permettre au système de contrôle interne de porter tous ses fruits. Ces activités de contrôles englobent : les objectifs, les moyens, l'organisation, les procédures et la supervision.

1- Les objectifs :

Il incombe au conseil d'administration de définir les objectifs généraux de l'entreprise. Ces objectifs traduisent ce à quoi le conseil d'administration souhaite parvenir en termes de qualité, de part du marché et de la rentabilité. Ces objectifs fournissent des orientations à la direction et au personnel.

A l'issue de notre enquête, nous avons constaté que les responsables opérationnels ne sont pas impliqués dans l'établissement des objectifs généraux de l'entreprise afin d'assurer une

cohérence entre les objectifs généraux et les objectifs fixés à l'échelle des activités et dans le but d'établir des objectifs réalistes.

Il est à noter que le PDG est contrôlé par le biais d'un contrat d'objectifs (un contrat de performance). Ce dernier est conclu conformément à l'article 8 du décret n° 01-283 et au mandat de gestion donné par le CPE à la SGP aux fins de détenir et de gérer pour le compte de l'Etat un portefeuille d'actions et autres valeurs mobilières. Ce contrat doit être conclu entre le Président Directeur Général et le Président du directoire de la SGP. Dans le cadre de ce contrat, le Président Directeur Général s'engage à concrétiser les objectifs, nous citons à titre d'exemple les objectifs assignés au PDG de l'entreprise SEROR¹ :

- Augmentation de la valeur ajoutée de 9% au minimum par rapport à l'exercice antérieur ;
- Amélioration de l'excédent brut d'exploitation « EBE » de 8% ;
- Diminuer le découvert bancaire de 20% ;
- Réduction des créances clients de 15% : les créances clients sont appréciées à travers l'évolution du ratio : créances clients brutes/chiffres en nombre de mois de chiffre d'affaires par rapport à l'exercice N-1).

Ces paramètres seront mesurés et suivis régulièrement par la SGP afin d'apprécier le niveau de perfectionnement du Président Directeur Général de l'EPE.

En dépit de la mise en place de la structure de l'audit interne dans certaines entreprises, aucune mission d'audit stratégique n'a été dévolue aux auditeurs internes pour examiner les orientations stratégiques avant qu'elles soient examinées par la SGP.

Par ailleurs, il a été constaté au niveau des entreprises SEROR, STARR, l'inexistence des objectifs spécifiques pour chaque fonction, alors que la fixation des objectifs est une condition élémentaire à la mise en place d'un système de contrôle interne. Elle est également un préalable à l'étape d'évaluation des risques par les auditeurs internes. Pour l'entreprise GIPLAIT, les objectifs spécifiques ne sont pas définis par les structures elles-mêmes. La consolidation est réalisée par la direction administrative et financière (DAF), alors que la procédure prévoit que chaque responsable d'une structure établit ses propres objectifs spécifiques qui doivent être mentionnés dans le budget prévisionnel et approuvés par le conseil d'administration. Il a été remarqué également que les objectifs spécifiques des entreprises MANTAL, OPGI, INATEL ne sont pas appréciés par les

¹ Document interne de l'entreprise SEROR

auditeurs internes afin d'assurer que ces objectifs spécifiques soient compatibles avec les objectifs généraux de l'entreprise.

2- Les moyens :

L'entreprise INATEL a souffert d'un manque de moyens financiers et ce n'est que dernièrement que l'entreprise INATEL a bénéficié d'un prêt financier de la part de l'Etat.

Pour l'entreprise GIPLAIT, il a été signalé la vétusté des équipements, ce qui empêche l'entreprise d'avoir la certification ISO. La rénovation du parc machine serait d'un grand apport.

Il a été constaté également que les auditeurs internes de l'entreprise SEROR n'apprécient pas l'adéquation des moyens techniques aux objectifs de l'entreprise.

Quant à l'entreprise Sonatrach, elle est confrontée au problème de non adaptation de son personnel au fonctionnement des machines réalisées à base de connaissances compliquées d'un pays avancé en termes de technologie. Ainsi, en cas de panne, le recours au fournisseur s'impose.

En ce qui concerne les moyens humains, l'entreprise STARR souffre, non pas de moyens financiers et techniques mais d'un manque de compétences.

3- L'organisation :

L'organisation est l'un des facteurs de réussite de l'entreprise. Mais, il a été constaté au niveau de certaines entreprises, l'inexistence d'un organigramme fonctionnel, alors que ce moyen est très important afin de déceler les failles d'une organisation.

Il a été constaté également certaines carences en matière d'organisation, à titre d'exemple, au niveau de la filiale de GIPLAIT, l'organigramme de la structure indique le chef de service réception du lait cru et de la recombinaison comme chef de service recombinaison. La décision existante indique qu'il est chargé de superviser la réception du lait cru et de la recombinaison en qualité de chef de service par intérim.

Aucune décision finale n'est établie à ce jour. Alors que cet élément est chargé actuellement de la production du beurre de la crème fraîche ; ce qui n'est pas conforme à la décision.

4- Les procédures et la supervision:

Les entreprises OPGI, GIPLAIT, STARR ne disposent pas de manuels formalisés de procédures administratives. Cette défaillance fait que le personnel exécute ses travaux en fonction de ses connaissances.

Au niveau de l'entreprise GIPLAIT, le contrôle interne n'insère pas les processus de décision et d'action au sein de procédures qui permettent de cerner les rôles pour préciser qui fait quoi, comment et dans quel but.

Il a été constaté aussi des carences des procédures et de la supervision notamment au niveau de l'OPGI et STARR. Ces procédures ont été établies par des bureaux d'étude externes.

Il ressort également de notre enquête que dans certaines entreprises telle que MANTAL, les auditeurs internes sont impliqués dans la réalisation des activités du personnel. Ils mettent également en place les procédures de l'entreprise en raison de l'incompétence des employés, ce qui les rend juges et parties. Nous devons souligner que la responsabilité de la mise en place des systèmes de contrôle interne est celle des dirigeants, c'est à eux et à eux seuls qu'il incombe de définir la politique de contrôle interne.

Commentaire :

La capacité des contrôles à répondre aux objectifs de l'entreprise repose sur la capacité des entreprises à décrire les processus, les procédures régissant l'attribution des tâches,.... Pour ce faire, il faudrait que les entreprises documentent elles-mêmes leurs contrôles, dans la mesure du possible, plutôt que recourir à un tiers pour le faire¹. Cela coûte moins cher. Ce point peut être justifié par le fait que les consultants peuvent être expert dans la documentation des processus et des contrôles mais ils ne connaissent pas l'organisation propre des entreprises, et à partir de là, ils demandent aux employés de l'entreprise de leur expliquer ce qu'ils connaissent de leur propre entreprise.

Pour l'entreprise MANTAL, étant donné que les auditeurs internes ne doivent pas être impliqués dans la conception du système de contrôle interne, ils peuvent contribuer à titre consultatif. Leur rôle de conseil est comme un partenaire proactif dans le processus pour atteindre les objectifs de l'entreprise.

En fait, il n'y a pas d'audit interne utile sans une connaissance et une analyse du SCI. Le contrôle interne est déficient lorsque la conception ou le fonctionnement du SCI ne permet pas la bonne gestion de l'entreprise, ou de ses employés. Il est à noter qu'une carence dans la conception existe lorsqu'un contrôle nécessaire est manquant, ou bien un contrôle existant est mal conçu et ne répond pas à l'objectif du contrôle. Par ailleurs, un contrôle bien conçu pourrait avoir un déficit en fonctionnement quand il ne fonctionne pas comme prévu, ou la personne effectuant le contrôle manque de qualifications ou d'autorité pour effectuer le contrôle qui convenait. C'est la raison pour

¹ Lynford. G, CPA, PhD, CFE, op.cit, p 110.

laquelle, l'audit interne doit évaluer la qualité du contrôle interne au fil du temps, ce qui consiste à évaluer la conception et le fonctionnement des contrôles sur une base opportune et prendre les mesures correctives nécessaires. Ce processus est accompli grâce à des activités continues, des évaluations distinctes, ou par diverses combinaisons des deux

Section 04 :L'information et la communication

Au niveau de l'ensemble des entreprises choisies, il a été relevé que les informations ne sont pas disponibles en temps utile pour permettre le suivi des activités. Il a été constaté également que les informations ne sont pas à jour, à titre d'exemple, au niveau de l'entreprise SEROR, des factures dont les marchandises ont été réceptionnées le 08/04/2010 et qui jusqu'à la date de l'audit 21/12/2010 n'ont pas été établies.

Par ailleurs, l'inexistence de fiche de poste empêche les employés de s'informer sur leurs responsabilités ainsi que de leur impact sur celles des autres employés et sur les autres services. Nous avons constaté aussi qu'il y'a une faible communication entre les responsables et les subordonnés qu'elle soit ascendante ou descendante.

Les responsables ne mettent pas en place des boites à idées pour que les employés puissent donner des suggestions constructives. De même que le personnel ayant fait des suggestions intéressantes n'est pas gratifié.

En ce qui concerne les entreprises de production, il a été relevé d'une part que les responsables des ventes et de production ne rencontrent pas les principaux fournisseurs et clients pour obtenir des informations de première main et connaître leurs attentes. D'autre part, la satisfaction du client n'est pas mesurée, alors que la mesure de la satisfaction du client est une exigence de la norme ISO.

Il a été remarqué que la plupart des gestionnaires des entreprises choisies ne font pas preuve de modestie, d'ouverture d'esprit pour faire adhérer les employés aux transformations continues du process de travail et aux objectifs de l'entreprise.

Il a été remarqué également qu'il n'y'a pas une communication directe entre le service d'audit interne et le conseil d'administration pour permettre un échange d'informations sur les activités de l'audit interne.

A la lumière de ce qui précède, il y'a une faible communication au sein des entreprises publiques algériennes échantillonnées.

Section 05 : Le pilotage

Dans la mesure où l'audit interne est un élément du système de contrôle et qui relève du cinquième pilier du SCI (le pilotage), nous allons à présent concentrer notre attention sur l'état des lieux de l'audit interne qui est considéré comme étant le levier de la performance du système de contrôle interne. Nous avons procédé pour ce faire à l'audit de l'audit en utilisant un ensemble de techniques qui se présentent comme suit : la narration, l'observation physique, les interviews, le rapprochement, le questionnaire d'audit (voir annexe n°02) et la reconstitution en procédant à la vérification des documents.

Le diagnostic interne des entreprises échantillonnées axé sur la fonction d'audit interne, a fait ressortir que l'implantation de la fonction d'audit interne en Algérie est relativement récente, c'est pourquoi la fonction d'audit interne n'a pas encore atteint sa maturité.

Il est à noter que 80% des auditeurs internes des entreprises choisies perçoivent leur rôle comme un travail qui facilite la mission et la certification des commissaires aux comptes, ce qui permet d'éviter la certification avec réserve ou le refus de certification par les commissaires aux comptes. Nous avons vu dans la partie théorique que le rôle de l'audit interne est loin de cette finalité. Le rôle clé de l'auditeur interne est de déceler les principales faiblesses au niveau du management des risques, de contrôler 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.

Il a été constaté également que l'aspect policier et répressif des auditeurs internes domine encore actuellement dans les esprits des audités, au détriment de son caractère d'assistance.

Il a été révélé que les auditeurs internes des entreprises choisies, hormis la direction générale de l'activité aval de l'entreprise Sonatrach, ne reçoivent pas des formations animées par des spécialistes en matière de l'audit interne, alors que l'auditeur interne de l'entreprise INATEL n'a reçu aucune formation en la matière .

Il a été remarqué dans toutes les entreprises échantillonnées qu'il n'y a pas une demande d'une mission d'audit interne de la part des responsables opérationnelles.

Il a été remarqué également que malgré le recours de l'informatique à tous les stades de gestion, les auditeurs internes des entreprises choisies appréhendent l'audit informatique, alors que l'informatique constitue également l'un des risques majeurs de l'entreprise du fait de la puissance des applications et de leur complexité ;

Il est à noter qu'il n'y a pas une synergie entre les fonctions d'audits interne des entreprises choisies et les fonctions proches notamment avec la direction juridique, le contrôle de gestion et le management de qualité. Il est à noter également que les auditeurs internes des entreprises choisies se concentrent sur l'audit de conformité plutôt que l'audit de performance.

Il est déplorable que les auditeurs internes de toutes les entreprises choisies ne connaissent pas que le pilotage du SCI se fait à travers l'évaluation de ses composants (l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôles ainsi que l'information et la communication).

Par ailleurs, conformément à la norme 1000 des normes professionnelles d'audit interne qui stipule que « la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte », la charte d'audit doit permettre de définir la position du service, et donc permettre de définir son degré d'indépendance dans l'entreprise, autoriser l'accès aux documents, mais aussi définir l'étendue de la mission. Alors que dans toutes les entreprises choisies, à l'exception la direction de l'activité aval du groupe Sonatrach et STARR, les auditeurs internes ne disposent ni d'une charte d'audit, ni d'un code de déontologie qui définit les règles de conduite en matière d'intégrité, d'objectivité, compétence, diligence, confidentialité, comportement professionnel, et qui régissent la pratique professionnelle des auditeurs internes.

Pour l'entreprise STARR, il a été constaté que la charte d'audit n'est pas approuvée par les organes de direction ou de contrôle, ni communiquée aux audités.

En outre, il a été constaté au niveau de toutes les entreprises choisies, hormis la direction de l'activité aval du groupe Sonatrach qu'il n'y a pas une coordination entre les auditeurs externes et internes pour l'échange des documents et d'informations afin de connaître le niveau de maîtrise du système de contrôle interne et d'éviter la duplication du travail. Néanmoins, les auditeurs internes font des audits des réserves pour surmonter les défaillances relevées par les auditeurs externes.

TABLEAU 10:L'ORGANISATION DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE DES ENTREPRISES CHOISIES

L'entreprise	Le nombre des auditeurs Internes	Le profil des auditeurs internes
-SEROR	Un responsable + 2 assistants	-Le responsable est un ingénieur en mécanique. -Assistant 1 : ingénieur en mécanique -Assistant 2 : licencié en sciences de gestion
- STARR	Un responsable+ 2 assistants	Le responsable est licencié en management. Assistant 1 : ingénieur en hydraulique Assistant 2 : licencié en sciences commerciales
-GIPLAIT	Un seul auditeur	Licencié en comptabilité, DFC auparavant dans une autre entreprise
-INATEL	Un seul auditeur	Licencié en finance
-MANTAL	Un responsable + Un sénior	-Le responsable est un licencié en sciences de gestion, auparavant un auditeur dans une entreprise de tourisme. -Le sénior est licencié en comptabilité
-OPGI	Une seule auditrice (a été affectée à la fonction finance sans être remplacée)	Licenciée en sciences de gestion
La direction de l'activité aval du groupe SONATRACH	2 superviseurs+ 4 chefs de mission + 40 auditeurs.	Les profils des auditeurs internes sont variés : ingénieurs en mécanique, informaticiens, financiers, juristes, des licenciés en management.
SCIS	Un seul auditeur	Licencié en sciences économiques et de gestion, parcours comptabilité et finance.

Source : établi par nos soins

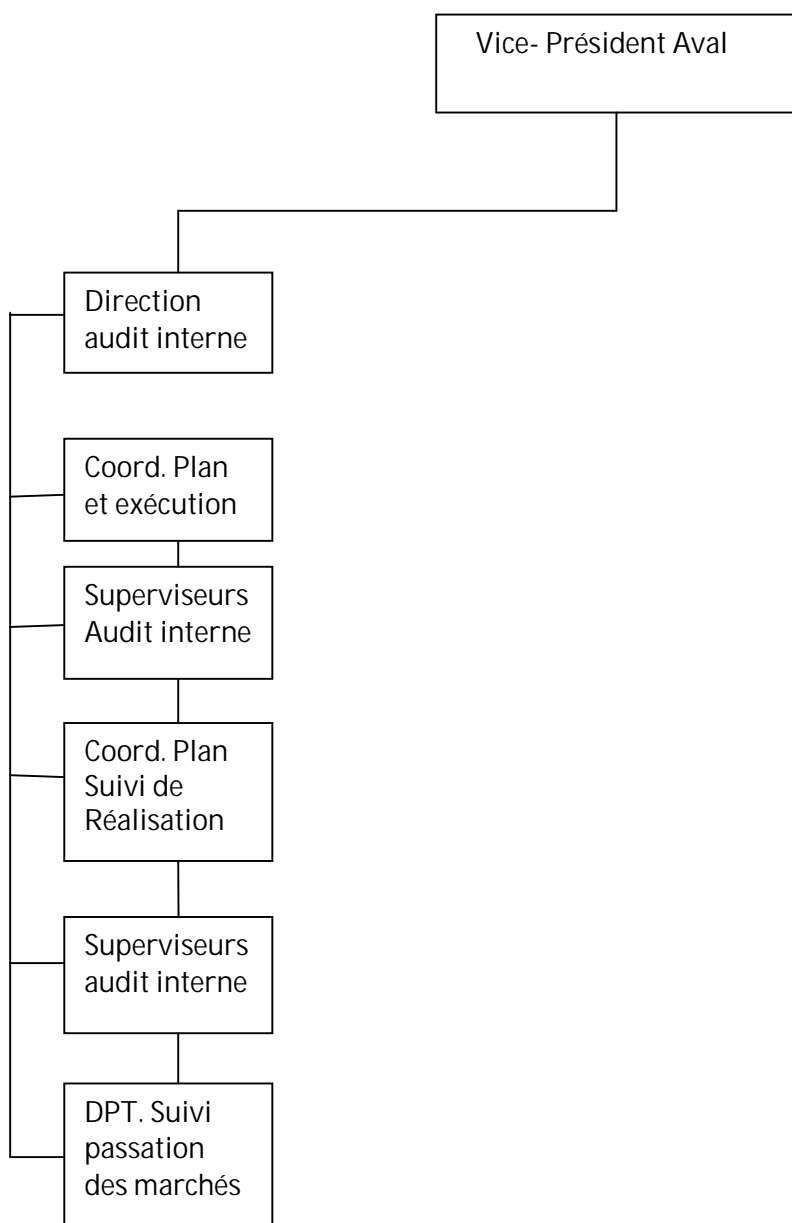
Il est à noter que la filiale INATEL est dotée d'une structure d'audit interne, alors qu'au niveau du groupe ENTC, il n'y a pas une direction centrale de l'audit interne afin de réaliser l'audit de l'audit et de s'assurer que le système de contrôle interne au sein de la fonction d'audit interne de la filiale INATEL est efficace et efficient.

Il est également important de noter que la direction d'audit interne de la Direction de l'activité aval du groupe Sonatrach est structurée en quatre services, le premier service est chargé du

planning et d'exécution (PLE) , le deuxième service est chargé du programme et suivi de réalisation (PSR), le troisième est tenu uniquement de faire la supervision (superviseurs audit interne), le quatrième est censé faire le suivi des passations du marché (SPM). Le service SPM n'est constitué que de juristes.

Cette direction d'audit interne de la Direction de l'activité aval du groupe Sonatrach est organisée comme suit :

Schéma 2:L'organigramme fonctionnel de la direction d'audit interne de la Direction de l'activité aval du groupe Sonatrach



Source : document interne de la direction de l'activité aval du groupe Sonatrach

Commentaire :

Au regard des informations recueillies sur les profils des auditeurs internes, nous avons constaté que la plupart des fonctions d'audits interne, hormis la direction de l'audit interne de la Direction de l'activité aval du groupe Sonatrach, ne sont pas constituées d'auditeurs internes spécialisées dans des domaines techniques variés. Pour les entreprises INATEL, SCIS et GIPLAIT, un seul auditeur n'est pas en mesure d'auditer tous les domaines.

Il est à signaler que la pluridisciplinarité des profils des auditeurs internes de la direction de l'activité aval du groupe Sonatrach fait des auditeurs internes des personnes polyvalentes. Cette pluridisciplinarité offre également l'opportunité d'un échange des informations susceptible de faire face à tous les types de risques et de dysfonctionnements pouvant affecter le SCI. Il est important également de signaler que le profil type d'un auditeur interne est que ce dernier doit avoir une expérience professionnelle préalable, un haut potentiel managérial, des qualités professionnelles (le sens d'analyse, de communication, le sens de l'écoute ainsi qu'un esprit critique) et des compétences techniques.

Par ailleurs, étant donné que le scandale qu'a connu l'entreprise Sonatrach est du essentiellement aux affaires de passation de marché, il est souhaitable que le service SPM (Suivi Passation des marchés) soit non seulement constitué de juristes mais de spécialistes en droit commercial, et ce dans un souci d'efficacité.

Le déroulement d'une mission d'audit :

La fonction d'audit interne ne peut pas se saisir elle-même de ses missions. La décision de réaliser une mission d'audit dans telle ou telle entité revient au dirigeant de l'entreprise. Ainsi, la fonction d'audit interne est au service du président directeur général ou le directeur général de l'entreprise, il audite ce qui l'inquiète ou le préoccupe.

Les missions d'audit sont prévues dans le programme annuel d'audit, ce dernier constitue en lui-même un ordre de mission collectif. Il est à noter que ce programme annuel d'audit est élaboré par les auditeurs internes. En cas de missions spécifiques, c'est-à-dire des missions non prévues dans le programme d'audit et qui émanent d'un cabinet ministériel, du secrétaire général ou de la Direction d'une entité du ministère, du SGP ou du conseil d'administration, ou bien de la direction générale, les auditeurs internes formalisent cette mission spécifique sous forme d'un ordre de mission et le soumettent à la signature du commanditaire.

Il a été constaté au niveau de la direction de l'activité aval du groupe Sonatrach que les fonctions à auditer sont décidées par les superviseurs d'audit, alors que nous avons vu que l'audit

interne ne peut se saisir lui-même de ses missions, il n'a pour rôle que de réaliser les missions qui lui sont confiées et dont la décision revient au premier responsable de l'entreprise. Il a été relevé également que le programme d'audit n'est pas approuvé ou signé par le PDG, il est signé par le superviseur de l'audit. Ainsi, ce programme d'audit ou l'ordre de mission ne peuvent être qualifiés de mandat d'audit car ils dérogent aux principes de la profession de l'audit.

Après l'élaboration du programme d'audit ou de l'ordre de mission et avant d'entamer tout travail dans l'entité à auditer, les auditeurs internes organisent une réunion d'ouverture avec les responsables audités afin de déterminer les différents points :

- La prise de contacts avec les audités ;
- Les objectifs de la mission ;
- Le contexte de la mission : le pourquoi de la mission par exemple : exécution du programme d'audit, demande spécifique en raison de problèmes aigus ;
- L'étendue de la mission : entité (s) concernée(s) ou processus concernés ;
- La description du déroulement de la mission.

A la suite de cette réunion, les auditeurs internes débutent leurs missions par la prise de connaissance du domaine à auditer. La durée de la prise de connaissance varie en fonction de différents éléments : complexité du sujet, profil de l'auditeur, existence d'audits antérieurs,

La prise de connaissance est une base pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des tests à effectuer et d'obtenir une compréhension sur le SCI, et ce pour bien cerner les préoccupations majeures de la mission. Pour ce faire, l'auditeur interne récolte les informations concernant les éléments suivants :

- Structure et organisation internes de l'entité auditée ;
- Processus et procédures ;
- Système d'information ;
- Problème passé ou en cours ;
- Réformes en cours ou prévues.

Afin de recueillir ces informations, les auditeurs internes des entreprises choisies ont eu recours à différents outils : la narration, les entretiens, le questionnaire de contrôle interne, le

sondage empirique, le diagramme de circulation des documents, la grille de séparation des tâches, le rapprochement et la reconstitution. Pour l'entreprise INATEL, il a été constaté que l'auditeur interne n'utilise que l'interview et le rapprochement.

A partir des techniques citées ci-dessus, les auditeurs internes s'assurent d'abord de l'existence d'une procédure décrivant le cadre dans lequel s'exerce la fonction auditée. Si c'était le cas, les auditeurs internes s'assurent de la conformité des pratiques par rapport aux procédures décrites ; les auditeurs internes s'assurent également du respect des lois et réglementations et de la séparation des tâches incompatibles à partir de la grille de séparation des tâches. Dans le cas où les auditeurs internes font état d'un écart ou d'une faiblesse significative, ils les mentionnent dans les papiers de travail.

Par la suite, les auditeurs internes organisent une réunion de clôture avec les audités pour faire part de leurs recommandations. Finalement, le responsable des auditeurs rédige le rapport d'audit qui sera remis au premier responsable de l'entreprise.

Le rapport final constitue un document d'informations pour la hiérarchie, il est assorti par des recommandations, il reprend clairement les risques identifiés et indique les mesures à prendre. Ce rapport est signé par le responsable de l'audit pour assumer personnellement toutes les conséquences des travaux de ses subordonnés.

Pour l'entreprise STARR, le rapport de l'audit interne est transmis au président directeur général ainsi que le directeur financier. Pour l'entreprise INATEL, le rapport de l'audit interne est remis aux président directeur général et le directeur commercial. Alors que la fonction d'audit interne doit pouvoir communiquer librement avec un responsable d'un niveau hiérarchique suffisamment élevé pour être en mesure de s'assurer qu'aucune limitation n'est imposée aux travaux des auditeurs internes.

Pour les entreprises Sonatrach et SEROR, la mission d'audit ne s'arrête pas à la rédaction du rapport, mais à l'application des recommandations. Le suivi des recommandations s'effectue généralement à partir de six mois de la date de la remise du rapport final au commanditaire, alors que les auditeurs internes des entreprises MANTAL, STARR, SCIS font le suivi lorsque le président directeur général leur demande une seconde mission d'audit. A cette phase, le PDG se réunit avec les responsables opérationnels afin de donner les ordres de procéder à l'application des recommandations tout en tenant compte du rapport coût /avantage. Nous avons remarqué au niveau des entreprises MANTAL et STARR que dans certains cas, les rapports de l'audit interne sont

rangés dans les tiroirs, alors que des moyens sont engagés pour mener les différentes missions d'audit.

Commentaire :

En comparaison avec la méthodologie précitée dans le cadre conceptuel de l'audit interne, il en ressort de la méthodologie menée par l'activité de l'audit interne des entreprises publiques choisies, à l'exception de la direction de l'activité aval du groupe SONATRACH, STARR et SEROR, que la phase d'étude n'est pas organisée par un plan d'approche. Il est important de noter que le plan d'approche permet de synthétiser les réflexions des auditeurs internes.

Il a également été relevé que lors de la phase d'étude, les auditeurs internes des entreprises échantillonnées, hormis la direction de l'activité aval du groupe SONATRACH, n'établissent ni le tableau des risques qui constitue l'état des lieux des forces et faiblesses identifiées et permet de hiérarchiser les risques, ni le rapport d'orientation qui permet d'avoir une vision globale sur l'étendue et les limites de la mission tout en faisant l'inventaire des domaines qui seront couverts.

Lors de la phase de la vérification, les auditeurs internes ne produisent pas le programme de vérification qui permet de définir, répartir dans l'équipe, planifier et suivre les travaux des auditeurs, alors que ce document est obligatoire selon la norme 2240 qui stipule que « Les auditeurs internes doivent élaborer un programme de travail permettant d'atteindre les objectifs de la mission¹ ». Ce programme de travail doit être formalisé².

Il a été constaté aussi que les feuilles de couverture ne sont pas utilisées par les auditeurs internes des entreprises choisies, à l'exception de la direction de l'activité aval du groupe SONATRACH afin de formaliser le but, les modalités d'exécution d'une tâche définies dans le programme de vérification et de mettre par la suite les conclusions qui ont été tirées. De même, les dysfonctionnements dignes d'être signalés ne sont pas documentés dans les FRAP (feuille de révélation et d'analyse de problème) où doivent figurer les causes et les conséquences des dysfonctionnements, alors que la FRAP est une base documentaire de l'auditeur interne ainsi qu'une plate-forme de la rédaction du rapport final d'audit. Un autre point a attiré notre attention, c'est que les causes et les conséquences des dysfonctionnements ne sont pas mentionnées dans le rapport d'audit. Ainsi, le contenu des rapports d'audit n'est pas rédigé sous forme de FRAP. En fait, il est nécessaire non seulement de se pencher sur le dysfonctionnement lui-même, mais également d'en analyser les causes et les conséquences pour éviter que l'incident ne se produise.

¹ Braiotta. L Jr, « The audit committee Handbook », Fourth edition by John Wiley, United States, 2004, p 258

² Idem

Il a été remarqué que tous les auditeurs internes des entreprises choisies ne recourent pas aux techniques de l'interrogation des fichiers informatiques et du sondage statistique au cours de la phase de vérification.

En outre, il est déplorable qu'au cours de la phase de conclusion, les auditeurs internes ne se réunissent pas avec les audités afin de présenter oralement leurs conclusions et d'essayer de les convaincre de la nécessité de prendre du recul et de réfléchir aux actions de progrès. De plus, le rapport d'audit n'est pas précédé par un projet du rapport d'audit qui doit être remis aux responsables audités pour qu'ils soient tenus informés de tout ce qui sera mentionné dans le rapport définitif d'audit. C'est pourquoi la réunion de validation devra avoir lieu pour recueillir l'avis des audités sur les constats des auditeurs internes, cela permet de dissiper toutes les incertitudes et de stimuler l'adhésion des audités afin de parvenir à des solutions de compromis mais malheureusement ce n'est pas le cas pour les missions d'audit effectuées par les auditeurs internes des entreprises échantillonnées, alors que la finalité principale de l'audit n'est pas de détecter les dysfonctionnements mais d'inciter les audités à préparer les actions correctives.

En ce qui concerne le rapport définitif, il ne contient pas un exposé comprenant le détail de la mission et une synthèse sur les indicateurs généraux destinés au conseil d'administration et le directeur général. De plus, le rapport d'audit n'est pas remis aux responsables audités, alors que le contenu de l'audit est avant tout l'affaire des audités.

Il a été noté également que les audités ne prennent pas part à la mise en œuvre des plans d'action et que le suivi des recommandations ne se fait pas systématiquement, alors que la responsabilité de l'auditeur est d'obtenir le plan d'action et d'évaluer s'il répond aux problèmes relevés. Il convient de signaler que la valeur ajoutée de l'audit interne résulte essentiellement de la mise en œuvre des recommandations émises. A cet effet, il est nécessaire que les auditeurs internes s'assurent que les actions prises suite aux constats corrigent les faits. A titre illustratif, la norme 2500.A1 précise que : « Le responsable de l'audit doit mettre en place un processus de suivi ¹ ».

Pour ce faire, il est nécessaire que les services audités disposent d'une durée d'un mois au minimum et de douze mois au maximum en fonction de la gravité du risque, à compter de la date de la diffusion du rapport pour adresser à la direction d'audit un plan d'action détaillé sur la mise en application des recommandations.

Il est également important de souligner qu'un des éléments qui contribue à l'amélioration de la qualité d'audit est la rigueur procurée par l'utilisation de la méthodologie la plus adéquate

¹ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p 298.

comme celle de l'IFACI. Ce paramètre contribue à faire en sorte que le travail accompli apparaisse mieux construit, ne serait ce que pour respecter les principes de formalisation.

A contrario, la méthodologie des auditeurs internes de l'activité aval de SONATRACH d'Oran correspond à celle proposée par les ouvrages de l'IFACI du fait qu'ils ont suivi des formations avec des examens par l'IFACI en 2005 pendant deux ans et dernièrement par des spécialistes français en matière d'audit. Néanmoins un point a fait l'objet de notre réflexion, c'est que le rapport d'audit n'est pas approuvé et signé par le superviseur d'audit afin d'assumer personnellement les conséquences des travaux de ses subordonnés.

Les risques d'audit évoqués précédemment peuvent être résumés sous les points suivants :

- L'inexistence d'un comité d'audit, à ce titre, sa création doit être vivement encouragée notamment dans les grandes entreprises telle que Sonatrach car l'implication du comité d'audit dans l'activité de l'audit interne assure à celui-ci une plus grande indépendance et une voie de communication directe avec le conseil d'administration, ce qui permet ainsi de réduire l'asymétrie de l'information ;
- Les auditeurs internes ne reçoivent pas des formations animées par des spécialistes en matière de l'audit interne (à l'exception des auditeurs internes de la direction de l'activité aval du groupe Sonatrach) ;
- La méthodologie de l'audit ne correspond pas à celle proposée par les ouvrages de l'IFACI (Institut français d'audit et du contrôle interne) (à l'exception des auditeurs internes de la direction de l'activité aval de l'entreprise Sonatrach);
- Les auditeurs internes n'estiment pas les mesures d'intégrité ;
- Les auditeurs internes ne recourent pas aux techniques de l'interrogation des fichiers informatiques et du sondage statistique ;
- Les auditeurs internes des entreprises choisies, ne donnent pas de conseils à leurs dirigeants en matière de gestion ; alors que la cohabitation entre consultant et auditeur est une richesse pour l'entreprise;
- Il n'y a pas une demande d'une mission d'audit interne de la part des responsables opérationnels;
- Il n'y a pas une synergie entre la fonction d'audit interne et les fonctions proches notamment avec la direction juridique, le contrôle de gestion et le management de la qualité ;

- Il n'y a pas parmi les auditeurs internes dans certaines entreprises des auditeurs spécialisés dans les domaines techniques ;
- Les auditeurs internes se concentrent sur l'audit de conformité plutôt que l'audit de performance ;
- Un manque d'appui de la part de la Direction Générale.

Cependant, il a été noté certains points positifs au sein des entreprises publiques algériennes qui se présentent comme suit :

- L'extension du champ d'actions de la fonction d'audit interne : les auditeurs internes ne se bornent pas à auditer la fonction comptable et finance mais ils couvrent maintenant d'autres domaines pour la réalisation de l'audit opérationnel ;
- Les auditeurs internes qui sont au sein des entreprises publiques choisies contribuent à la minimisation des risques ;
- Il a été constaté que les auditeurs internes de l'entreprise STARR veillent par des actions de communication à ce que la fonction de l'audit interne soit bien perçue et acceptée par les audités ;
- Il est à signaler que la Sonatrach a créé une direction centrale d'audit. Ainsi la fonction audit a été érigée en direction centrale. De plus cette grande entreprise s'est dotée d'un code de conduite¹. Ceci illustre l'importance accordée au SCI par la plus grande entreprise publique algérienne. Les autres entreprises publiques devraient y méditer.

Notre travail empirique sur les entreprises publiques échantillonnées, nous permet d'émettre les recommandations suivantes afin d'aider les responsables à entreprendre des actions correctives dans le but d'améliorer la qualité des fonctions d'audit interne :

- Il est nécessaire d'intégrer le comité d'audit dans les grandes entreprises (telle que Sonatrach), ce qui est susceptible d'enrichir la qualité du processus d'audit en favorisant une meilleure circulation de l'information sur le déroulement des contrôles à tous les niveaux hiérarchiques

¹ Cherouati. N, op.cit, p 01.

- Organiser des cycles de formation continue en matière d'audit animés par des spécialistes en audit interne, à titre d'exemple, les auditeurs adhérents à l'AACIA (Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens) ;
- Il est nécessaire que l'audit interne et le management soient conjugués ensemble, les auditeurs internes doivent assister les managers dans la gestion de l'entreprise par leurs conseils afin de permettre à l'entreprise d'aller de l'avant et d'être performante et compétitive aussi bien à l'échelle nationale qu'à l'échelle internationale ;
- Il faut que la fonction d'audit interne s'inspire des normes internationales de l'audit car son application constitue un gage de réussite ;
- Organiser des forums sur le thème de l'audit interne et le contrôle interne afin de mettre en exergue l'importance du système de contrôle interne et de faire impliquer davantage le personnel dans l'amélioration du SCI, ces forums permettent également de démystifier l'activité de l'audit interne et de convaincre les opérationnels de son apport, ce qui permet ainsi de promouvoir la culture de contrôle ;
- La publication d'une série d'articles sur l'audit interne dans le bulletin d'informations interne de l'entreprise pour que chaque employé soit informé sur l'importance de l'audit interne, par exemple, l'utilisation de l'intranet comme média de communication (ce média permet à l'audit interne de mettre à disposition de l'ensemble des employés divers informations telles que¹ : la charte d'audit, la présentation de l'équipe, le réseau des anciens auditeurs,...) ;
- Il est nécessaire qu'il y'ait une synergie entre la fonction d'audit interne et les fonctions proches notamment avec le contrôle de gestion, la direction juridique et le management de la qualité ;
- Il est souhaitable que les auditeurs internes réalisent l'audit de management et de stratégie.

Conclusion :

A l'issue de notre enquête, nous avons remarqué que l'environnement de contrôle des entreprises choisies est entaché de faiblesses du fait qu'il y'a un manque de rigueur, de professionnalisme et de l'éthique. Ceci est préjudiciable aux autres piliers du SCI.

¹ Schick. P, Vera. J, .Bourrouilh- Parège. O, op.cit, p 58.

Dans la mesure où l'éthique a des retombées significatives sur l'efficacité de l'environnement de contrôle, nous recommandons qu'il y'ait un code d'éthique auquel chaque employé doit adhérer afin de renforcer de plus en plus la crédibilité au sein de l'entreprise (ce code doit contenir l'éthique islamique : travailler avec soin, la concertation, la collaboration,...), il est souhaitable que ces valeurs fassent l'objet de communications afin d'influencer le comportement des employés incorrect qui échappe au système de contrôle. Il est fortement recommandé également que les auditeurs internes contribuent à renforcer l'éthique et d'ailleurs une norme de la profession l'exige : « L'audit interne doit évaluer la conception, la mise en œuvre et l'efficacité des objectifs, des programmes et des activités de l'organisation liés à l'éthique¹ ».

En ce qui concerne l'évaluation des risques, de multiples facteurs sont à l'origine des risques identifiés au niveau des entreprises choisies. Pour parer à ces risques, il est nécessaire que les auditeurs internes déterminent les causes et prodiguent des recommandations du fait que l'audit interne est le fer de lance des politiques de l'entreprise visant à promouvoir l'efficacité et l'efficience du SCI.

Quant aux activités de contrôle, il a été constaté un défaut de conception du contrôle interne, alors que la capacité des contrôles à répondre aux objectifs de l'entreprise repose sur la capacité des entreprises à décrire les processus, les procédures régissant l'attribution des tâches. Pour faire face à ce risque, il faudrait que les entreprises documentent elles-mêmes leurs contrôles, dans la mesure du possible, plutôt que recourir à un tiers pour le faire.

Pour l'information et la communication, il a été relevé au niveau des entreprises choisies que les informations ne sont pas disponibles en temps utile pour permettre le suivi des actions. Il a été constaté également que les informations ne sont pas à jour, nous avons cité à titre illustratif l'exemple des factures dont les marchandises ont été réceptionnées au niveau de l'entreprise SEROR et qui jusqu'à la date de l'audit n'ont pas été établies. Il a été constaté aussi qu'il y'a une faible communication entre les responsables et les subordonnés qu'elle soit ascendante ou descendante, à titre d'exemple, il n'y a pas une communication directe entre le service d'audit interne et le conseil d'administration pour permettre un échange d'informations sur les activités de l'audit interne.

In fine, nous avons mis l'accent sur la fonction d'audit interne en tant qu'élément du SCI relevant du cinquième pilier du SCI qui est le pilotage. Nous avons réalisé à cet effet un audit sur les fonctions d'audit interne existantes au sein des entreprises choisies. Cet audit de l'audit interne nous a relevé que les fonctions d'audit interne, hormis la fonction d'audit interne de la direction de

¹ Neukomm. D, « L'auditeur francophone », Union francophone de l'audit interne UFAI, Mars 2010, p 03.

l'activité aval de l'entreprise Sonatrach sont dans une phase embryonnaire du fait qu'il existe une distance entre la pratique réelle et la manière dont devraient se dérouler les missions d'audit. Parmi les raisons qui peuvent expliquer les échecs d'audit, le manque d'appui des instances hiérarchiques, le manque de formation par des spécialistes, le manque d'expérience, Ces facteurs explicatifs s'inscrivent dans le cadre de réflexions plus larges qui soulignent les défis auxquels la profession d'audit interne est confrontée. Plus généralement, il se pose la question de ce que les Anglo-Saxons appellent l'expectation gap, c'est-à-dire l'écart (gap) entre ce que la profession pense être en mesure de fournir comme service et les attentes du public (expectation)¹.

Afin de connaître si les auditeurs internes tiennent compte de l'aspect d'efficacité et d'efficience du SCI, nous avons présenté trois missions d'audit interne afin d'apporter les éléments de preuve et répondre à notre problématique. Ce qui fera l'objet du quatrième chapitre.

¹ Herrbach. O, op.cit, p 06.

CHAPITRE 04

ENQUETE DE TERRAIN SUR LA CONTRIBUTION DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE A L'EFFICACITE ET L'EFFICIENCE DU SCI

La nature professionnelle du travail de l'auditeur lui impose de recenser les éléments suffisants de preuves pour justifier, soutenir, expliquer ses opinions. A cet effet, nous avons présenté trois missions d'audit réalisées au niveau des trois entreprises publiques pour examiner si les fonctions d'audit interne prennent en compte les indicateurs de l'efficacité et de l'efficience du SCI. Nous avons commencé par l'entreprise STARR dont nous avons eu l'opportunité d'accompagner les auditeurs internes lors de la mission d'audit de la fonction production (section 01). Ensuite, nous avons présenté une mission d'audit réalisée sur le système de la gestion des achats à l'importation au sein de l'entreprise SEROR (section 02). Enfin, nous avons apprécié deux missions d'audit sur les fonctions de production et de la comptabilité au sein de l'entreprise GIPLAIT (section 03). Nous nous intéresserons ensuite à savoir si les auditeurs internes de la direction de l'activité aval de l'entreprise Sonatrach apprécient ou pas les éléments emblématiques de la performance du SCI qui sont l'efficacité et l'efficience.

Afin de procéder à l'audit et connaître si les auditeurs internes tiennent compte des aspects de l'efficacité et de l'efficience du SCI, nous avons utilisé un ensemble de techniques qui se présentent comme suit : la narration, l'observation physique, les interviews, la reconstitution, et le questionnaire d'audit (voir annexe n°02).

Section 01 : Le cas de l'entreprise STARR

Le but étant de vérifier si les auditeurs internes de l'entreprise STARR accordent réellement de l'importance aux indicateurs de l'efficacité et de l'efficience du SCI.

1- Présentation de l'entreprise :

L'entreprise STARR est une société de Terrassement, d'Aménagement et de Revêtement Routier avec un capital : 1.630.000.000DA. Ses principales activités s'articulent autour de ces travaux :

- Travaux de terrassement ;
- Travaux d'aménagement ;
- Travaux de revêtement routier ;
- Travaux d'hydrauliques.

L'entreprise STARR s'engage dans d'autres activités secondaires qui se présentent comme suit :

- Production d'enrobé ;
- Production d'agrégats ;

- Location d'engins et de matériels.

2- La mission d'audit interne de la fonction de production:

Nous avons eu l'occasion de faire une sortie sur le terrain avec les auditeurs internes de l'entreprise STARR pour auditer la fonction de la production au niveau de la carrière d'El Bordj durant la période allant du 12/02/2012 au 31/03/2012. Cette fonction occupe une place primordiale au sein de l'entreprise STARR, Son importance est évidente : sans le produit, les autres fonctions n'ont pas de justification ; et la défaillance et la performance insuffisante de la production peuvent en très peu de temps anéantir les efforts des autres fonctions.

Les auditeurs internes ont procédé à une évaluation du contrôle interne à travers une appréciation de :

- Séparation suffisante des tâches incompatibles ;
- Protection et sauvegarde des actifs de l'entreprise contre les risques de perte de substance ;
- Identification des risques correspondant à chaque étape du traitement des données actuelles ;
- Sécurisation des données traitées par la fonction de production ;
- Sécurité du personnel et du matériel des unités de production ;
- Système de planification de la production.

Le rôle des auditeurs internes consiste à émettre une opinion sur le fonctionnement de la fonction de production. Pour ce faire, ils ont structuré la mission en trois phases à savoir, la phase de préparation pour assimiler les particularités de cette fonction, la phase de réalisation et la phase de conclusion.

- La première phase : les auditeurs internes ont débuté par une réunion d'ouverture ; lors de cette réunion les auditeurs ont présenté aux audités les objectifs de la mission et le planning. Ensuite, ils ont pris connaissance de la fonction production afin de recenser les risques liés à la dite fonction et les points de contrôle en utilisant la narration, les interviews, l'observation physique ainsi que les papiers de travail pour prendre note;
- Dans la deuxième phase : ils ont abordé la question de la mesure de la performance de la fonction de production en utilisant les différents outils mis à la disposition de l'auditeur : questionnaire de contrôle interne (voir annexe n° 03), grille de séparation des tâches (voir annexe n°04), diagramme de circulation (voir annexe n° 05).
- Dans la troisième phase : les auditeurs internes organisent la réunion de clôture pour présenter le diagramme de circulations aux audités et ce afin de s'assurer que rien n'a été oublié. C'est à

cette phase que les auditeurs internes proposent les recommandations aux audités et rédigent le rapport d'audit qui sera transmis au président directeur général ainsi que le directeur financier.

Au cours de la mission d'audit de la fonction de production, les auditeurs internes ont pu dégager certaines zones de risques qui se présentent comme suit :

- Le déclenchement de la production se fait verbalement, sans aucun ordre ou commande formalisé, cela peut engendrer un surstockage ou une rupture de stock. A cet effet, les auditeurs internes ont recommandé de joindre un ordre de production émis par le chef de département travaux avec bordereau d'envoi et générer un document nécessaire au marquage de la traçabilité des instructions;
- Le registre de la station de concassage ne fournit pas assez d'informations relatives à la production. Les auditeurs internes ont proposé la mise en place d'un état journalier qui serait à même de regrouper et de fournir toutes les informations concernant la production.

A la lumière de ce qui précède, on constate l'importance de la fonction d'audit interne dans l'amélioration du fonctionnement régulier de la production et de l'entreprise à réaliser ses objectifs, dans la mesure où, elle permet de préserver la protection et la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise contre les risques.

Les auditeurs internes ont relevé également certaines charges inutiles à l'intérieur de la carrière (la location interne des engins). Il est proposé de repositionner la carrière et lui donner le statut d'unité afin qu'elle puisse avoir sa propre autonomie (son propre matériel), cela peut favoriser la diminution du coût des agrégats pour pouvoir faire face à la concurrence lors des soumissions.

De ce fait, les auditeurs internes ont proposé d'ériger la carrière en unité pour avoir une organisation plus appropriée, ce qui permet ainsi de renforcer l'environnement de contrôle (dans la mesure où cette dite recommandation touche la structure organisationnelle de la carrière) ainsi que les activités de contrôle du SCI. Cette dite recommandation va conduire également à minimiser les coûts des agrégats. En effet, les auditeurs internes de l'entreprise STARR prennent en compte l'aspect de l'efficacité du SCI, c'est-à-dire que les auditeurs internes tiennent compte les coûts associés à un bon système de contrôle interne.

Un point positif nous a attiré fortement notre attention à savoir l'image qu'ont les audités de la fonction d'audit interne. De ce fait, au cours de la mission d'audit de la fonction de production, les audités étaient coopératifs et les auditeurs internes avaient joué un rôle de courroie de transmission des connaissances et des préoccupations des audités aux responsables.

Sur la base de ces données de résultats de recherches empiriques, **on se permet d'affirmer que la fonction d'audit interne de l'entreprise STARR contribue à l'efficacité et l'efficience du SCI pourvu que les recommandations soient suivies par l'état des actions de progrès.**

Section 02 : Le cas de l'entreprise SEROR

Nous allons à présent présenter la mission d'audit du système de la gestion des achats à l'importation réalisée au sien de l'entreprise SEROR afin d'apprécier si les auditeurs internes contribuent à réaliser les objectifs de contrôle (efficacité) et prennent en compte la proportionnalité entre le coût et les bénéfices qui peuvent en découler du SCI (efficience).

1- Présentation de l'entreprise :

L'entreprise SEROR est une société d'Etude et de Réalisation d'Ouvrage d'Art. Cette entreprise a pour objet de faire des études et réalisation d'Ouvrages d'Art de l'Ouest de toutes natures et notamment :

- Ponts, viaducs, aqueducs... ;
- Ouvrages hydrauliques : barrages, réservoirs ;
- Bâtiments industriels.

2- La mission d'audit sur le système de la gestion des achats à l'importation:

Au cours de notre audit de la fonction d'audit interne de l'entreprise SEROR, nous avons pu avoir des données sur la mission d'audit effectuée sur le système de la gestion des achats à l'importation par le biais de la narration, les entretiens, le questionnaire d'audit (voir annexe n°02) et la reconstitution en procédant à la consultation du rapport d'audit.

Cette mission a été engagée, en dehors du programme d'audit prévu, conformément aux instructions de Mr. Le PDG, et ce suite aux recommandations du conseil d'administration lors de sa réunion du 01/11/2010. Le but de cet audit est de vérifier si :

- Les achats à l'importation sont soumis à autorisation ?;
- Les achats relatifs aux investissements sont traités et entérinés par le conseil d'administration ?;
- Les achats à l'importation sont régis par des procédures de travail formalisées ?;
- La séparation des tâches et fonctions est bien réelle ?;
- Le traitement des opérations des achats à l'importation est sécurisé ?.

Compte tenu de la particularité du système à auditer, les auditeurs internes ont privilégié la démarche suivante :

- Etude du système dans sa partie formelle ;
- Elaboration du diagramme de circulation des documents et des informations liés au système ;
- Diagnostic du système à travers des tests de validité (la reconstitution);
- Evaluation des achats exécutés ou engagés durant 2009 et 2010.

Les auditeurs internes, après avoir pris connaissance du système tel qu'il existe suite aux procédures appliquées et aux entretiens réalisées au niveau de la Direction des Travaux (DT), de la Direction de la logistique et du matériel (DLM) du département juridique (DJ) et de la Direction des Finances et de la Comptabilité (DFC) avec les différents responsables intervenant dans :

- L'expression du besoin;
- L'approbation de la commande;
- La consultation des fournisseurs;
- L'analyse des offres;
- La gestion du marché dans ses volets techniques et financiers;
- La réception du produit et son intégration au patrimoine de l'entreprise;
- Le traitement comptable de l'achat.

Ils ont établi un diagramme de circulation des documents et de traitement des opérations liées à la « Gestion des Achats à l'Importation ».

Des tests de validité du système ont été réalisés à travers la vérification des documents relatifs à :

- 08 achats réalisés en 2009 : 02 pour la pièce de rechange, 01 pour le consommable, 01 pour l'outillage et 04 pour l'investissement ;
- 14 achats dont 3 réalisés et 11 en cours d'exécution pour 2010 : 07 pour la pièce de rechange, 01 pour le consommable, 01 pour l'outillage et 05 pour l'investissement.

2.1 Les points forts du système de contrôle interne identifiés par les auditeurs internes :

Il convient de souligner les points forts du SCI qui sont indéniables.

- Hiérarchisation des pouvoirs au niveau :
 - De la définition des besoins (utilisateurs) ;
 - De l'approbation de la demande (PDG, conseil d'administration) ;
 - De la sélection des fournisseurs (commission des marchés, PDG) ;
 - Et de l'engagement de la dépense (PDG) ;
- Séparation des fonctions au niveau :
 - De la réception et du contrôle du bien acheté (utilisateur) ;
 - De l'intégration du bien acheté dans le patrimoine de l'entreprise (gestion des investissements, gestion des stocks, comptabilité) ;
 - Et traitement comptable et financier du dossier d'achat (DFC).
 - Gestion du système formalisée par des processus et instructions de travail ;
 - Recomposition de la commission des marchés en deux commissions distinctes en application des nouveaux textes portant réglementation des marchés publics :
 - Commission permanente d'ouverture des plis ;
 - Commission permanente d'évaluation des offres.
 - Tous les achats obéissent à des autorisations :
 - Pour la pièce de rechange : décision du PDG, achat spécifique chez le constructeur ;
 - Pour l'outillage de forage : décision du PDG après consultation des fournisseurs ;
 - Pour les investissements : sélection des fournisseurs après appel d'offres ouvert.

En fait, le constat majeur est que le système d'acquisition de biens de l'étranger est globalement maîtrisé et que les procédures de travail sont appliquées, ce qui est un atout majeur pour la protection des actifs de l'entreprise.

2.2 Les insuffisances du système qui ont été décelées par les auditeurs internes sont:

- L'absence de l'enregistrement des retraits des cahiers de charge des soumissionnaires pour les dossiers traités de 2009 et 2010;
- L'absence de l'enregistrement des dépôts des offres pour les dossiers traités ci-dessus ;
- La facture de cession ne comporte pas de séquence numérique;
- Les dossiers d'achats à l'importation consultés auprès du service finance de la DFC ne comportent pas tous les documents reflétant l'opération d'achat;

- Retard dans l'établissement des factures de cession, par exemple, des factures dont les marchandises ont été réceptionnées le 08/04/2010 et qui jusqu'à la date de l'audit 21/12/2010 n'ont pas été établies;
- L'insuffisance dans la maîtrise des documents au niveau du service finance, cas de deux factures positionnées en domiciliation bancaire, alors que leur traitement était en cours.

2.3 Les recommandations proposées par les auditeurs internes :

- Prévoir l'actualisation de la procédure d'achat à la lumière des nouveaux textes de la réglementation des marchés publics;
- Créer un registre ad hoc pour l'enregistrement des retraits des cahiers de charge;
- Créer un registre ad hoc pour le constat des dépôts des offres;
- Charger le département de finance de la DFC pour prendre en charge les opérations de dédouanement en relation avec un transitaire conformément à la procédure PRG 1501-04, car les auditeurs internes ont constaté que c'est la structure ayant demandé le « bien à importer qui assure l'interface entre l'entreprise et le transitaire;
- Eviter les retards dans l'établissement des factures de cession;
- Formaliser l'enregistrement des factures de cession par une séquence numérique en faisant apparaître les références de la facture du fournisseur;
- Veiller à constituer des dossiers complets comprenant tous les documents ayant servi à l'opération du traitement de la facture du fournisseur :
 - Procès verbal de réception provisoire;
 - Facture de cession;
 - Contrat d'achat;
 - Bon d'entrée pour bien autre que les investissements;
 - Procès verbal de la commission des marchés;
 - Décision du PDG autorisant l'achat autre que les investissements;
 - Le document D 3, justifiant la déclaration du produit au service des douanes;
 - Le document douanier pour le matériel soumis à immatriculation auprès de l'administration locale ;
 - La copie de la quittance de paiement des droits et taxes des services douaniers;
 - Les documents justificatifs du paiement de la prestation du transitaire;
 - Le dossier du fournisseur (facture, certificat d'origine, certificat de conformité, certificat de la qualité par organisme habilité);
 - Faire accompagner la demande d'autorisation d'achat d'une correspondance situant le contexte, l'opportunité et la pertinence de l'achat concerné.

Il a été constaté que le contrôle interne du processus de la gestion des achats à l'importation est bien maîtrisé au niveau de l'expression des besoins, de la hiérarchisation des pouvoirs et de la séparation des fonctions, ce qui est un bon gage de sécurisation des acquisitions de biens de l'étranger et un atout majeur pour la protection des actifs de l'entreprise.

Par contre, le système nécessite une amélioration dans sa partie liée aux enregistrements des retraits des cahiers de charge et du dépôt des offres et à la constitution d'un dossier centralisé, du suivi de l'achat, devant comporter tous les documents ayant servi au traitement de l'opération concernée : consultation, demande d'autorisation, approbation, dédouanement, réception du produit et facture de cession.

Cet écart peut être rapidement corrigé par une meilleure prise en charge du suivi de l'exécution des opérations d'achat à l'importation au niveau du département finance de la DFC et du département juridique.

Par ailleurs, grâce aux recommandations émises par les auditeurs internes de l'entreprise SEROR, le système de contrôle interne sera de plus en plus renforcé au niveau de deux piliers du SCI qui sont l'information et la communication ainsi que les activités de contrôle, sans perdre de vue que le contrôle interne est un processus « itératif et multidirectionnel » dans lequel chaque élément a des répercussions sur les autres éléments du SCI. Ainsi, ces recommandations contribuent à l'efficacité globale du SCI.

En effet, malgré certaines imperfections et insuffisances résidant dans les démarches de la mission, nous reconnaissons quand même la valeur de la fonction d'audit interne au sein de la SEROR car, tant soit peu elle a pu jouer son rôle de sauvegarde de patrimoine de celle-ci. Ainsi, les auditeurs internes contribuent à l'efficacité du système de contrôle interne.

Section 03 : Le cas de l'entreprise GIPLAIT

Nous allons à présent examiner deux missions d'audit réalisées au sein de l'entreprise GIPLAIT afin d'apprécier si l'auditeur interne met en balance les coûts et les avantages du SCI.

1- Présentation de l'entreprise :

L'entreprise GIPLAIT/SPA (Groupe Industriel de Production Laitière) a pour principale activité la collecte du lait cru, conditionnement, distribution et commercialisation du lait de vache reconstitué pasteurisé et d'autres produits laitiers. Le capital social de cette entreprise est de l'ordre de 272.200.000DA.

2- Les missions d'audit réalisées au niveau de la fonction de production et de la comptabilité:

Nous avons collecté les données grâce à la narration, les interviews avec l'auditeur interne de l'entreprise GIPLAIT sur ses missions d'audit effectuées au niveau de la fonction de production et de la comptabilité ainsi que le questionnaire d'audit (voir annexe n°02), nous avons également utilisé la reconstitution en procédant à la vérification de ses rapports afin d'exprimer un avis aussi objectif que possible sur la fiabilité des données traitées par l'auditeur interne.

Les objectifs de ses missions se présentent comme suit :

- L'application des procédures;
- L'application des normes de production;
- L'utilisation rationnelle des ressources de façon efficace et économique;
- L'organisation rationnelle;
- La sauvegarde des actifs;
- La prévention et la détection des erreurs, écarts et insuffisances;
- L'établissement en temps voulu des informations.

Lors des missions d'audit, l'auditeur interne a relevé certains points forts du système de contrôle interne tel que :

- Les normes de production sont disponibles au niveau de toutes les structures concernées par le processus de production;
- Le budget est disponible pour toutes les structures;
- Une bonne politique adoptée par le conseil d'administration pour assainir toute créance et paiement des dettes dans les meilleurs délais;
- Un bassin laitier suffisant au besoin de l'unité;
- Une baisse considérable de la masse salariale;
- Une diminution significative des coûts et charges.

Compte tenu des deux derniers points forts, l'auditeur interne veille à l'efficacité du SCI.

Dans le but d'apporter les éléments de preuves, nous allons présenter trois missions d'audit qui permettent de répondre à la question de recherche.

2.1 Contrôle de l'application des procédures de gestion concernant la production :

2.1.1 Consommation de matières premières :

La procédure de gestion intitulée « manuel de gestion des stocks » prévoit que les sorties de la poudre de lait du magasin se fait suivant la base des normes de consommation de la matière concernée et suivant le programme de production de la journée.

Il a été constaté que la structure de production ne transmet aucun programme à la structure approvisionnement.

Pour cela, la structure de production doit transmettre un programme de production à la structure approvisionnement afin que cette dernière calcule les besoins quotidiens de la matière première.

2.1.2 Contrôle de la consommation :

La fin de semaine, un contrôle des consommations est fait selon cette formule : consommations calculées sur la base des bulletins d'analyse du laboratoire suivant les quantités produites (y compris les avariés et les pertes tolérées durant le process)

Il a été remarqué qu'aucun rapprochement ne se fait entre les consommations normatives et réelles.

La structure de production et la structure d'approvisionnement doivent réaliser à chaque fin de semaine et en s'appuyant sur les bulletins d'analyses un rapprochement entre les consommations normatives et réelles avec prise en charge du taux de perte accepté et justification des écarts.

2.1.3 Contrôle du respect du processus de fabrication:

Polyéthylène:

Le polyéthylène est une matière plastique obtenue par polymérisation de l'éthylène.

Le taux de perte journalier de cette matière est borné comme suit ($1,4\% < TP < 2\%$) en quantité ($4,9 < QP < 14\text{KG}$) suivant les quantités produites, ce qui est considéré comme un taux élevé car la norme est de 0,5% max de perte. A cet effet, la structure de production doit demander l'intervention des agents de la maintenance pour diminuer le taux de perte.

De ce qui précède, on perçoit que l'auditeur interne a bel et bien détecté les faiblesses significatives du SCI tout en essayant que les dysfonctionnements identifiés soient corrigés par ses recommandations afin de prémunir l'entreprise contre les risques de non atteinte des objectifs de contrôle.

La recommandation concernant le contrôle du processus de fabrication montre que l'auditeur interne veille à ce que le SCI soit efficient.

A cet effet, nous pouvons affirmer que les recommandations de l'auditeur interne de l'entreprise GIPLAIT contribuent à la constitution d'un contrôle interne efficace et efficient.

2-Mission d'audit comptable :

2.1 Comptabilité analytique :

Depuis la sortie de l'ancien chef de service de la comptabilité analytique de la filiale en 2007, la filiale n'a pas de comptable analytique, ce qui a gelé cette activité au sein de l'entreprise. La régénération de ce service est primordiale afin d'obtenir une vision analytique des différents coûts de production.

2.2 Provision de congés :

La plupart des congés 2010 ne sont pas consommés ainsi que quelques reliquats de congés de 2009. La provision de congés influe négativement sur le résultat de la filiale (plus ou moins 4000 000,00 DA) car fiscalement, ces charges ne sont déductibles que lorsque le salarié prend effectivement ses congés.

A cet effet, tous les congés doivent être consommés dans l'immédiat avant l'année 2010. Un plan de congés 2011 doit être élaboré et approuvé afin d'éviter pareille situation.

Cette recommandation suggérée par l'auditeur interne de l'entreprise GIPLAIT justifie également que l'auditeur interne tient compte de l'aspect de l'efficience du SCI.

2.3 Application du nouveau plan comptable :

- Le nouveau logiciel de comptabilité est fourni à la filiale sans aucune formation des comptables ;
- La note méthodologique de passation comptable n'est pas claire ;
- La formation sur les nouveaux états financiers est insuffisante ;
- L'assistance du commissaire aux comptes chargé du suivi est insuffisante.

Il est recommandé que la filiale s'engage dans un programme sérieux de formation afin de permettre l'intégration dans le nouveau dispositif comptable.

Il est à signaler que cette recommandation favorise l'amélioration des compétences des comptables. Ainsi, l'environnement de contrôle du SCI va être renforcé. Etant donné qu'il y a une

interaction entre tous les composants du SCI, cette recommandation va permettre l'amélioration du SCI en termes d'efficacité.

A la lumière des faits constatés par l'auditeur interne de l'entreprise GIPLAIT et ses recommandations, **on constate que la fonction d'audit permet d'avoir un SCI efficace et efficient à condition que ses recommandations soient prises en charge par le PDG et les audités du fait que l'auditeur interne n'a d'autorité que morale.**

Conclusion :

Au regard des conclusions précédemment établies à chaque fin de section, cette conclusion portera d'avantage sur les résultats des missions d'audit effectués par les auditeurs internes des entreprises STARR , SEROR et GIPLAIT pour connaître si les déterminants de la performance du SCI qui sont l'efficacité et l'efficience ont bel et bien été pris en compte par les auditeurs internes lors de leurs missions. Sur la base de données de résultats de recherches empiriques des auditeurs internes des entreprises STARR et GIPLAIT, on conclut qu'en dépit que la fonction d'audit interne est dans une sorte de phase d'apprentissage, elle apporte une vraie valeur à l'amélioration du système de contrôle interne en termes d'efficacité et d'efficience.

Sur la base des entretiens avec les auditeurs de l'entreprise SEROR, il s'est révélé que les auditeurs internes n'accordent pas une importance à l'aspect de l'efficience du SCI, c'est-à-dire il incombe au président directeur général d'apprécier l'apport des recommandations prodiguées par les auditeurs internes.

Quant à l'entreprise Sonatrach, au gré des auditeurs internes, l'aspect de l'efficience n'est pas pris en compte dans la mesure où Sonatrach est une entreprise très riche, ce qui fait qu'en cas de charges inutiles, cela n'a pas des répercussions négatives sur le résultat de l'entreprise. En l'occurrence, les auditeurs internes préfèrent se concentrer uniquement sur l'efficacité.

Conclusion de la partie 03:

Un environnement de contrôle sain est un préalable essentiel à l'efficacité du système de contrôle interne. Nous avons vu dans la partie empirique que l'environnement de contrôle des entreprises publiques algériennes est caractérisé par le manque de clarté dans la définition des responsabilités, l'organisation des entreprises est caractérisée par plusieurs niveaux hiérarchiques, ce qui inhibe la flexibilité des entreprises, l'absence de politiques adéquates de motivations, ce qui rend les employés de moins en moins concernés dans la performance de leurs entreprises, la non diffusion des règles d'intégrité personnelles et professionnelles parmi le personnel au travers d'un code de conduite, sachant que l'intégrité et l'éthique sont des pierres angulaires de l'environnement de contrôle. A cet égard, il incombe au conseil d'administration 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.

Les risques identifiés sont la conséquence de plusieurs facteurs, nous évoquons parmi lesquels : la concurrence, la vétusté du parc machine, l'absence d'une direction juridique, le non respect des normes de production ... Afin de parer à ces risques, il est nécessaire de renforcer les contrôles appropriés qui prennent plusieurs formes : directifs, détectifs, préventifs ou correctifs.

Pour les activités de contrôle, nous avons constaté dans certaines entreprises : l'inexistence des objectifs spécifiques de chaque fonction, l'accomplissement des tâches n'est pas décrite dans des procédures, de manière générale les processus de contrôle sont insuffisamment formalisés, au-delà de ces faiblesses, nous avons relevé des carences en terme de supervision.

L'information et la communication sont essentielles pour la réalisation des objectifs du contrôle interne. Afin d'assurer une bonne communication, la circulation des informations doit être ascendante, descendante et transversale. C'est la raison pour laquelle les employés doivent comprendre le rôle qu'ils sont appelés à jouer dans le SCI, ainsi que la relation existante entre leurs propres activités et celles des autres membres du personnel. A cet effet, il faut que le management établisse des descriptions des postes et des flux d'information, un code de conduite formalisé (qui inclut la fraude, la corruption, le traitement des cadeaux et les conflits d'intérêt). Il est à noter que le code de déontologie constitue le référentiel incontournable de l'auditeur interne qui permet de renforcer la crédibilité de l'entreprise. Il est nécessaire également de mettre en place des mesures visant à solliciter des suggestions émanant de membres du personnel à tous les niveaux. Il convient aussi de mettre l'accent sur l'intranet qui est un outil de communication interne.

Le SCI doit faire l'objet d'un pilotage destiné à vérifier la qualité au fil du temps et de faire les adaptations nécessaires. Ce pilotage du SCI peut être assuré par l'audit interne qui fait l'objet de notre étude. Nous avons constaté lors de notre étude empirique que la fonction d'audit interne au sein des entreprises publiques échantillonnées est galvaudée du fait que l'audit interne est une fonction de conseil et d'assistance et non pas une simple activité de vérification de la conformité. Il se pose ainsi la question de ce que les Anglo-Saxons appellent l'expectation gap.

Les recommandations des auditeurs internes permettent aux audités d'être évolutifs. Ainsi, les auditeurs internes devraient être considérés comme une pépinière de futurs responsables et un véritable outil de management.

L'auditeur interne, soucieux de répondre aux attentes évolutives du management, semble de plus en plus amené à coproduire ses prestations avec l'audité, véritable partie prenante des résultats de l'audit interne. Ainsi, les performances de l'audit interne semblent tributaires de la culture d'entreprise¹.

¹ Cassiers. J.M, « A pragmatic approach to multi-cultural diversity in auditing », IIA, 2012, p 03.

Conclusion Générale

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

L'atteinte des objectifs fixés par l'entreprise passe avant tout par la gestion et la maîtrise du fonctionnement de l'entreprise, c'est à dire par un système de contrôle interne efficace et efficient (performant).

L'évolution de la taille de l'entreprise, l'introduction de nouvelles technologies de l'information et de la communication, les changements des stratégies adoptées ou des objectifs poursuivis et les événements économiques, sociaux ou politiques peuvent rendre le système de contrôle interne inadapté au contexte et aux risques encourus. Dans ce cas là, les auditeurs internes doivent être perpétuellement vigilants afin d'aider leur entreprise à s'adapter à ce nouveau régime via leurs recommandations et leurs conseils. En effet, la fonction d'audit interne est un mécanisme servant à entretenir et à booster la performance du système de contrôle interne. Ainsi, nous pouvons dire que c'est grâce à une fonction d'audit interne performante, que le système de contrôle interne prend une meilleure tournure, sans perdre vue que la performance de la fonction d'audit est un élément essentiel d'un système de contrôle interne performant. Ainsi, on se place dans une approche reposant sur des mécanismes qui s'emboîtent, c'est-à-dire une véritable chaîne de contrôle comprenant les auditeurs internes.

En Algérie, pour parvenir à un développement et une croissance économique notamment avec la mondialisation qui stimule la concurrence accrue et l'émergence de la culture de la transparence et de la qualité, il est nécessaire que les entreprises publiques algériennes s'adaptent à ce nouveau contexte et engagent plusieurs réformes afin de promouvoir leur compétitivité. Parmi ces réformes la mise en place d'une fonction d'audit interne susceptible de piloter le système de contrôle interne afin de le rendre efficace et efficient notamment dans un environnement marqué par l'incertitude et les changements rapides, à titre d'exemple, le nouveau système comptable IAS/IFRS applicable à partir du premier janvier 2009 et qui demande une révision du système d'information et de l'organisation. Il y'aura donc toujours une zone de risques non couverte ou mal couverte : c'est le risque de contrôle interne. En l'occurrence, il revient aux auditeurs internes d'assister les responsables afin de faire échec aux facteurs de risques intrinsèques et/ou extrinsèques.

A cet égard, l'audit interne ne doit pas être considéré comme une contrainte sur les employés. Les contrôles doivent être naturels et devraient être intégrés dans toutes les fonctions.

Par ailleurs, le désengagement de l'état au profit de l'émergence des entreprises privées a rendu le développement des entreprises publiques inéluctable afin d'assurer leur pérennité, ceci

passé inévitablement par une bonne gouvernance à tous les niveaux, au sein de laquelle l'audit interne constitue un des maillons déterminants, et également par un système de contrôle interne performant.

Les auditeurs internes devront, en effet, percer des domaines nouveaux ; aller véritablement au-delà du contrôle de conformité (ce n'est pas uniquement du conformisme), en fournissant aux managers des analyses et des recommandations pertinentes en matière de stratégie et de gestion du fait que l'essence de l'audit interne s'étend au-delà de l'examen des procédures, des méthodes et des moyens, à l'évaluation de management des risques et la gouvernance d'entreprise.

En outre, dans cet environnement qui n'est pas immuable, l'auditeur interne ne peut plus se limiter à signaler les lacunes en matière de contrôle interne; il doit également jouer un rôle de dynamisation au sein de l'entreprise et apporter une plus-value. Ce qui veut dire que l'audit interne dépasse de loin la seule activité de contrôle. L'auditeur interne est appelé à réaliser de plus en plus des missions tournées vers le conseil faisant de l'auditeur un véritable consultant interne qui privilégie l'approche participative. En d'autres termes, si le premier rôle de l'audit interne est de donner à l'entreprise une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de ses opérations, son rôle de conseil ne doit pas être pour autant négligé. A cet effet, il est nécessaire de mettre sur un pied d'égalité des missions d'assurance et de conseil.

Nous sommes en mesure dès à présent de vérifier les hypothèses de notre recherche à savoir :

- La fonction d'audit interne existante au sein des entreprises publiques algériennes, étudiées dans notre échantillon, veille à l'efficacité du SCI;
- La fonction d'audit interne existante au sein des entreprises publiques algériennes, étudiées dans notre échantillon, ne prend pas en compte l'aspect de l'efficacité du SCI.

Revenons aux résultats de l'étude empirique, nous avons vu à travers les missions d'audits internes menées au niveau des entreprises STARR et GIPLAIT que malgré que les fonctions d'audits internes n'ont pas encore fait la moitié du chemin à parcourir pour donner leur pleine mesure, elles ont apporté une vraie valeur à l'amélioration du système de contrôle interne en termes d'efficacité et d'efficacité.

Sur la base des entretiens, il ressort que les auditeurs internes des entreprises (Sonatrach, SCIS, MANTAL et SEROR) accordent une importance à l'aspect de l'efficacité du SCI sans pour autant tenir compte de l'aspect de l'efficacité du SCI. Ainsi, les résultats de l'appréciation de la

qualité des fonctions d'audits interne des entreprises STARR, GIPLAIT, SCIS, MANTAL, SEROR et la direction de l'activité aval de l'entreprise Sonatrach, permettent de confirmer le bien fondé de la première hypothèse. Il est à noter qu'il y'a un manque d'appui de la part des premiers responsables, les auditeurs internes n'ont pas toujours le soutien nécessaire, le soutien des premiers responsables est en demi-teinte, ce qui rend relativement marginale la place de l'audit interne au sein de la Direction Générale. Rappelons que la force d'une fonction d'audit interne au sein d'une entreprise dépend de l'intégration ou de l'implication de ses responsables.

Il y'a lieu d'ajouter que les auditeurs internes des entreprises choisies, hormis la direction de l'activité aval de l'entreprise Sonatrach aident au pilotage du SCI mais d'une manière informelle car ils ignorent que l'appréciation de la qualité du SCI se fait à travers l'évaluation de ses composants et en se référant à des cadres de référence.

Il est clair que la qualité d'audit notamment en termes d'efficience varie d'une fonction d'audit à une autre. En fait, les explications de la réduction de la qualité d'audit en matière d'efficience sont liées aux éléments relatifs à la dimension « professionnelle » des auditeurs internes qui sont significatifs (la mise en place récente des fonctions d'audits interne, la formation, la pluridisciplinarité des équipes d'auditeurs internes, l'appui des instances hiérarchiques) ainsi qu'aux éléments liés à la dimension « économique et financière » de l'entreprise, telle que l'entreprise Sonatrach qui affichait une santé financière au beau fixe, ce qui fait qu'en cas de charges inutiles, cela n'a pas de répercussions négatives sur le résultat de l'entreprise. En l'occurrence, les auditeurs internes préfèrent se concentrer uniquement sur l'aspect de l'efficacité du SCI.

En effet, Il y'a alors un changement de nature qualitative, difficilement mesurable par un jeu de variables du fait que les causalités sont multiples.

1- Apports de la recherche :

Les apports de cette thèse sont de plusieurs ordres et seront développés dans les paragraphes suivants:

La première contribution se présente comme suit : l'audit interne fait partie du SCI¹, nous avons vu que l'audit interne s'inscrit dans le cadre du pilotage. Ainsi, il conditionne l'efficacité et l'efficience du SCI et sa capacité à atteindre ses objectifs.

La deuxième contribution est que l'efficacité et l'efficience du SCI résident dans sa cohérence qui ne peut être assurée que par une harmonisation de ses cinq composants

¹ Abdurrahman. A.M. Twaijry. AL, John. A, Brierley, David. R. Gwilliam, op.cit, p 929.

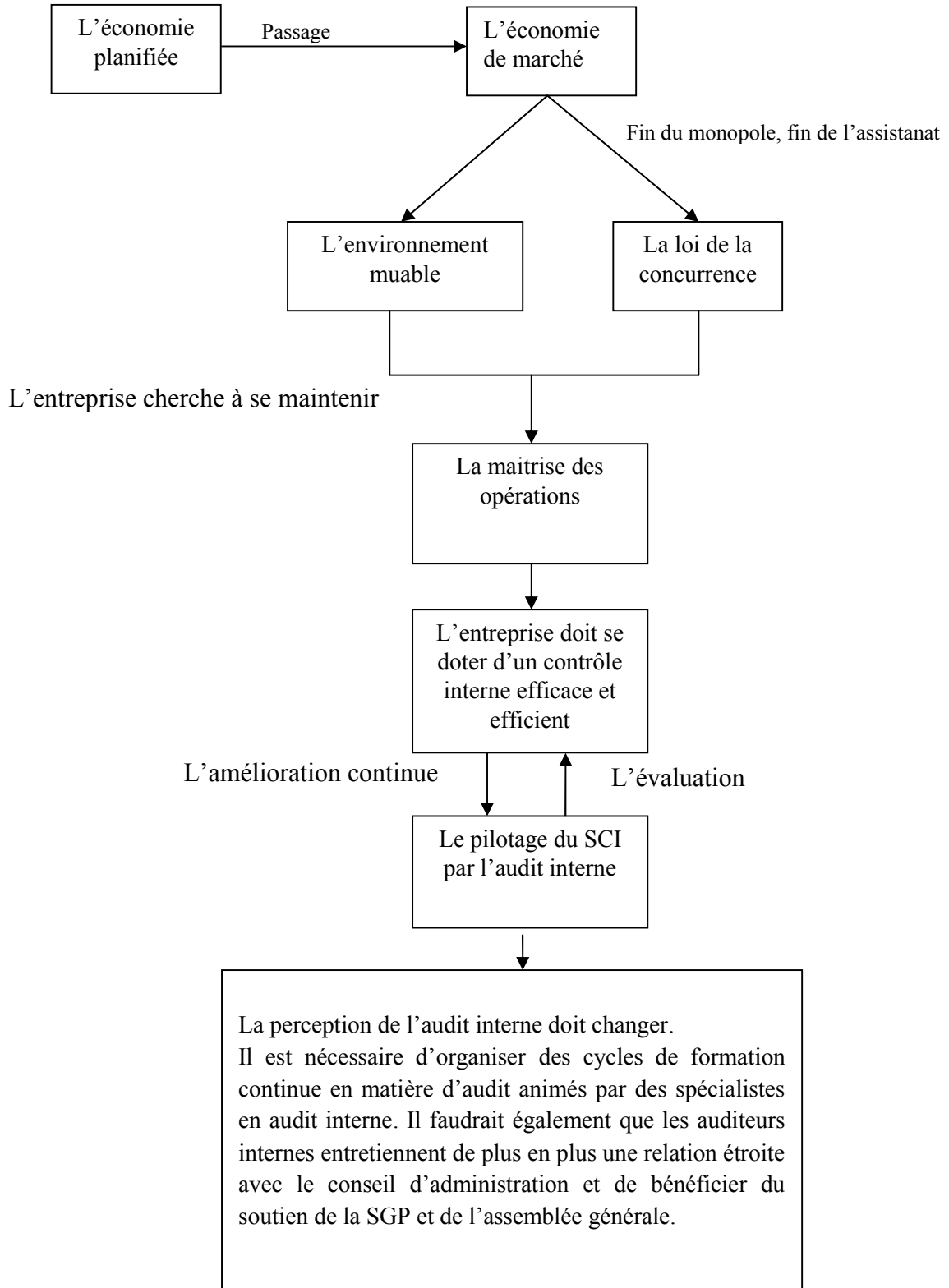
(l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication ainsi que le pilotage) et par la complémentarité des contrôles.

La troisième contribution est liée à l'indépendance des auditeurs internes. En vertu de la norme 1110 qui stipule que le service d'audit interne doit être situé à un niveau hiérarchique qui lui permet d'exercer ses responsabilités¹, 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 SGP et de l'assemblée générale afin de favoriser de plus en plus l'indépendance des auditeurs internes, et ce sera un moyen pour la SGP, l'assemblée générale et l'audit interne de se tenir informés sur les problèmes d'intérêt commun. Ceci permet également 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'apport de cette recherche peut être schématisé sous forme graphique :

¹ IIA « Standards for the professional practice of internal auditing », USA, 2004, p 04.

SCHEMA 3:APPORTS DE LA RECHERCHE



Source : élaboré par nos soins

2- Limites de la recherche :

Comme dans toute recherche, notre étude comporte un certain nombre de limites qu'il convient de souligner en vue de mieux saisir la portée de nos résultats. La première limite est la taille de l'échantillon, ce qui fait que les résultats que nous avons obtenu ne sont que peu extensibles.

La deuxième limite est liée à la mise en place de la fonction d'audit interne. Les structures de l'audit interne ont été installées récemment.

La troisième limite est relative à la région, les entreprises choisies sont de la même région du pays.

La quatrième limite est liée à la formation. Les auditeurs internes des entreprises échantillonnées, hormis la direction générale de l'activité aval de l'entreprise Sonatrach n'ont pas reçu des formations par des spécialistes en matière d'audit interne, ce qui nous a compliqué l'appréciation de la qualité d'audit interne;

La cinquième limite se situe au niveau méthodologique. Notre recherche a reposé non seulement sur les entretiens avec les auditeurs internes mais aussi sur la consultation des rapports d'audit. Il se pose donc le problème de la volonté des auditeurs de collaborer et de divulguer les informations concernant leurs entreprises.

3- Les avenues futures de la recherche:

Notre objectif n'était pas d'estimer une grandeur. A cet effet, nous n'avons pas utilisé la technique « sondage statistique ». Il serait intéressant, dans une future recherche, d'examiner la qualité de la fonction d'audit interne dans un grand échantillon et de procéder pour ce faire à la technique du sondage statistique qui permet d'obtenir les preuves d'un dysfonctionnement concernant une population nombreuse.

Une autre avenue intéressante de recherche serait de valider la deuxième hypothèse qui mérite qu'on la prenne en considération, surtout que l'on sait que la fonction d'audit interne existante au sein des entreprises publiques est en plein développement.

Bibliographie:

- Abdulrahman AM, Twaijry. Al, John. A. Brierley, David. R. Gwilliam, « An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector » , University, Al-Qaseem, Saudi Arabia, University of Sheffield Management School; The University of Sheffield, Sheffield, UK; University of Wales, Aberystwyth, UK, 2004.
- ACFCI (Assemblée des Chambres Françaises de Commerce et d'Industrie, « Document unique d'évaluation des risques professionnels », Paris, 2001
- AFC (l'association Francophone de Comptabilité), IFACI (l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne), l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières, 1ère journée de recherche sur l'audit interne « Audit interne et gouvernance d'entreprise », Centre d'Etudes et de Recherche en Management de Touraine (Cermat), Tours, 13 septembre 2007.
- Aggeri. F, Acquier. A, « La théorie de stakeholders permet-elle de rendre compte des pratiques de l'entreprise en matière de RSE ?, Ecole des mines de Paris, xiv conférence internationale de management stratégique, pays de la Loire, Angers 2005.
- Ahlenius. I.B, « Code de déontologie et normes de contrôle », Publié par la Commission des normes de contrôle lors du XVI e Congrès de l'INTOSAI , Montevideo, Uruguay, 1998.
- Akerlof. G, « La crise financière et ses retombés économiques et sociales 2 journées », Enquête récente de PWC ,2011.
- Alazard. C, Separi. S, « Contrôle de gestion : Manuel d'applications », Edition Dunod, Paris, 2001
- 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
- Amudo. A, Eno L. Inanga, « Evaluation of Internal Control Systems: A Case Study from Uganda », Maastricht School of Management, Endepolsdomein 150 6229 EP Maastricht, the Netherlands, 2009.
- Andrieu. C, « Audit légal en milieu informatisé : Présentation d'un logiciel d'audit Audit CAC », Université des Sciences Sociales Toulouse, Septembre 2003.
- Anglade, P.B Janichon, F, « La pratique du contrôle interne », Edition d'Organisation, Paris, 2002.
- Anglade. P. B, Janichon. F « La pratique du contrôle interne : COSO Report», 2^{ème} Edition d'organisation, quatrième tirage 2007, Paris.
- Arregle. J.L, Cauvin. E, Chertman. M, Grand. B, Rousseau. P, « Les nouvelles Approches de la gestion des Organisations, Edition ECONOMICA, Paris, 2000.
- Azeba. C, « Contrôle interne », Inspection Générale des Finances, Ministère de l'Économie et des Finances, Maroc, 2009.

- Bale, “Cadre d’évaluation des systèmes de contrôle interne” , comité de Bale sur le contrôle bancaire, janvier 1998.
- Barbezat. M, « L’audit est un outil de pilotage pour vos projets », Soirée formation, SMP, 2011.
- Barbier. E, “Mieux piloter et mieux utiliser l’audit, l’apport de l’audit aux entreprises et aux organisations » , Edition MAXIMA, 1999.
- Bécour. J. C, Bouquin. H, « Audit opérationnel, Efficacité, Efficience ou Sécurité »,2eme Edition ECONOMICA, Paris, 1996.
- Bécour. J.C, Bouquin. H, « Audit opérationnel, Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance, 3eme Edition ECONOMICA, Paris, 2008
- Bernard. F, Salviac. E, « Fonction achat: contrôle interne et gestion des risques », Edition Maxima, Paris, 2009.
- Belaiboud. M, « Pratique de l’audit », Edition Berti, Alger, 2005.
- 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, mémoire de l’obtention du diplôme du cycle supérieur de gestion, Rabat, 2001.
- Benoit, J, « Pédagogie de l’éthique : le cœur de développement durable et le développement durable du cœur », Edition EMS, Paris, 2005.
- Bernard, F, Gayraud. R, Rousseau, L, « Contrôle interne, lutter contre la fraude : concepts, aspects règlementaires, gestion des risques, guide d’audit de la fraude, mise en place d’un dispositif de contrôle interne permanent, référentiels questionnaire, bonnes pratiques... », 3^{eme} Edition Maxima, Paris, 2010.
- Bernard. F, Salviac. E, « Fonction achat: contrôle interne et gestion des risques », Edition Maxima, Paris, 2009.
- Berne, « Mise en place d’un système de contrôle interne (SCI) », Contrôle fédéral des finances Suisse, 2007.
- Bertin, E « Audit interne, Enjeux et pratiques à l’international »,Edition d’organisation, Paris,2007.
- Bertin. E, Godowski. C, « Interactions entre les acteurs du processus global d’audit et gouvernance de l’entreprise : une étude exploratoire », Université Montesquieu, Université Toulouse, France, 2010.
- Besson. B, Possin. J.C, « L’audit d’intelligence économique », Edition Dunod, Paris, 2002.
- Bethous. R , Kremper. F, Poisson. M , « L’audit dans le secteur public », Edition CLET (Centre de librairie et d’Edition Techniques), Paris, 1986.

- Bierstaker. J. L, Jay. C . Thibodeau ,“The effect of format and experience on internal control evaluation”, Department of Accountancy, College of Commerce and Finance, Villanova University, Villanova, Pennsylvania, , USA, 2006
- Boungab. S, «Audit intégré, Définition, Comparaison et dimension », thèse de ENCGT, 2003.
- Boutaleb. K, « La problématique de la gouvernance d’entreprise en Algérie », Revue de gestion, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, 2011.
- Brabez. F, Bedrani. S, Boulfoul,. N « Enjeux et apports de la certification ISO 9001 : 2000 dans l’entreprise agroalimentaire algérienne », Cahiers du Cread n ° 85-86, 2008.
- Braiotta. L Jr, « The audit committee Handbook », Fourth edition by John Wiley, United States, 2004.
- Burr , John .T , « Keys to a successful internal audit » , Quality progress, University in West Lafayette, New York, Apr 1997.
- Camara. M, Khoumri. J, « L’essentiel de l’audit comptable et financier », Edition Broché, Paris, 2009.
- Candau. P (Professeur émérite des Universités et Directeur Fivinter Auditors), « Causes et risques du déficit des compétences », Aix en Provence, France.
- Cappelletti. L, « Performing an Internal Control Function to Sustain SOX 404 and Improve Risk Management: Evidence from Europe”, Mismanagement Accounting Quately, 2009.Sardi. A, « Audit et contrôle interne bancaire », Edition, afgee, Paris, juillet 2002.
- Cassiers. J.M, « A pragmatic approach to multi-cultural diversity in auditing », IIA, 2012.
- Chakravarty, Ranjita, Topper, Frank.” Risk and Control Self-Assessment (RCSA): A useful complement to information systems audits at Stanford University,United States, 2001.
- Chambre de commerce et d’industrie, « Document unique d’évaluation des risques professionnels », Paris.
- Cherouati. N, « Code de conduite de Sonatrach : le message du président, les valeurs de Sonatrach, la pratiques et engagements de Sonatrach, la charte d’éthique de Sonatrach», Alger, 03 novembre 2010.
- Chevrollel. F, Hadzlikl. E, Arnold. J, Hergon. E, « La méthodologie de l’audit en transfusion sanguine : auditeurs, référentiels, guide de l’ auditeur » , ESF Paris, 2000.
- Chouchene. I, « The Determinants of the Presence of Independent Directors in French Board Companies “Higher Institute of Management, Sousse, Tunisia.
- Coderre. D, « Internal audit : efficiency through automation », John Wiley, Canada, 2009.
- Combalbert. L, « Entreprise: haltes aux prédateurs », Edition Dunod, Paris, 2008.
- Compernelle. T, “Les Tribulations du comité d’audit des Etats-Unis jusqu’à la France», Ater, Université Paris Dauphine – DRM, 21 mars 2010.

- Conrad. M*, Widmer. D**, Meisterhans. J***, « Le contrôle interne dans la pratique suisse actuelle », Université de Zurich*, KPMG**, KPMG***, Suisse, 2006 .
- Coriat. B, Weinstein. O, « Les théories de la firme entre contrats et compétences », Une revue critique des développements contemporains, Université Paris 13, CEPN, CNRS, France, 2008.
- Coulomb. A, « Principes Méthodologique pour la gestion des risques en établissement de santé », agence nationale d'accréditation et d'évaluation en santé, Paris, Janvier 2003.
- Crammond, Bradley. R BR, Parker, Anna V AV, Brooks, Megan. M , Skiba, Marina. M , McNeil, John JJJ, “ Self-audit as part of a research governance framework for health research », Australia, 2011.
- David, “ Nature des changements produits par une mission d’audit interne », university of Toronto, novembre, 2001.
- David A. Doney, “ The Effect of SOX on Internal Control, Risk Management, and Corporate Governance Best Practice” , Qfinance,
- De La Villarmois. O, « Le contrôle du réseau bancaire : exploration de la faisabilité et de la pertinence d’une démarche de comparaison des unités opérationnelles », Thèse de Doctorat, Université des sciences et technologies de Lille, France, 1999.
- Decoopman. N, « Du gouvernement des entreprises à la gouvernance », l'Université de Picardie Jules Verne.
- Deloitte, « Techniques de communication écrites et orales de l’auditeur », offre de formation RMAI, 2005.
- Depret. M. H, Finet. A, Hamdouch. A, Labie. M, Piera. F.M, Piot. C, « Gouvernance d’entreprise : Enjeux managériaux, comptables et financiers », Edition De Boeck Université, Bruxelles, 2005.
- Deville. A.H, Leleu. H, « Mesures de performance opérationnelle et prise de décision au sein des réseaux de distribution : l’outil au service du manager » , Université de Bourgogne, Université Catholique de Lille, France, 2007.
- Didane. M, « Code de commerce », Edition Dar-EL-Beida, 2006.
- Diop. S, « Socrate narrateur et dialecticien : le cadre narratif de l’*Euthydème* de Platon», Université Cheikh Anta Diop de Dakar, 2004.
- Djenane EL, « Sonatrach Une Compagnie Pétrolière et Gazière Intégrée : 50 ans au service du développement nationale » , Hydra , Alger, 2012.
- Duprat. R, « La fraude et l’auditeur : le cadre conceptuel des nouvelles techniques de détection des détournements d’actifs », Pansard & Associés, 2011.
- Ebarbier. E, « L’audit interne permanence et actualité », Edition d’organisation, France, 1996.

- Ebondo WA Mandzila. E, « Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques », Euromed- Marseille Ecole de Management Domaine de Luminy, Marseille, 2007.
- Engelbienne. M, « Dépassement de la motivation professionnelle : création, A l'usage des cadres d'un modèle intègre des théories existantes », thèse en vue d'obtention de diplôme de cadre en soin de santé ,France.
- Enrgwk,“ Utility Companies; Management Audit on Unutil Released”, Energy Weekly News, University of Toronto, 2011.
- Erroussafi. A, « L'audit interne opérationnel », Casablanca, 2011.
- Feujo. I, « Guide des audits, Quelles synergies gagnantes pour l'entreprise », Edition AFNOR, Saint-Denis, 2005.
- Figuigui. B, « L'audit systémique bancaire, un outil d'efficacité du risk management », Institut supérieur de commerce et d'administration supérieur, cycle supérieur de gestion , Septembre ,2007.
- Finet. A, « Gouvernance d'entreprise : enjeux managériaux, comptable et financier », Edition De Boeck, Bruxelles, 2005.
- Génard. V , Gavanous. J. F, « Controlor and Auditor », Edition Dunod, Paris, 2006.
- George. A, “Corporate Governance Ten Principles of Corporate Governance of the Luxembourg Stock Exchange”, 2nd Edition-revised version, Luxembourg, 15 September 2009.
- Gérard. M, « Economie et organisation de l'entreprise », Edition FOUCHER, Paris, 1980.
- Ghertman. M, « Applications pratiques de la théorie des coûts de transaction », Groupe HEC, France, 1998.
- Gillet. A, Direction des affaires comptables « Le comité d'audit : Présentation du rapport du groupe de travail », AMF, 2011.
- Gils. D. V, De Visscher. C, Sarens. G , Spanhove. J, « L'organisation des activités d'audit interne dans les différentes autorités publiques belges”, Revue de centre d'étude et de recherches en administration publique, Pyramides, Belgique, 2008.
- Goh, Beng Wee, “Audit committees, boards of directors, and remediation of material weaknesses in internal control”, University of Toronto, 2009.
- Gouesse. G. B, "L'audit interne n'est pas un métier qui se pratique de manière désordonnée », Washington, 2010.
- Griffiths. D, « Risk based : Internal Auditing : three views on implementation», 15 march 2006.
- Gumb. B, « De l'indépendance de la méthode sur l'objet de recherche : le cas de la qualité de l'audit », Grenoble École de Management, France, 2008.

- Gumb. B, Noël. C, “ Le rapport des dirigeants sur le contrôle interne à l'épreuve de l'analyse », L'Association Francophone de Comptabilité, Paris, 2007.
- Gumb. B, Noel. C, “CEOs, « Reports about Internal Control: A Content Analysis » , Grenoble ecole de management, Nantes cedex 3, France, 2009.
- Hamzaoui. M, « Audit, Gestion des risques D'entreprise et Contrôle Interne Normes ISA 200, 215, 330, 500», Edition Village Mondial, France, 2005.
- Hasnah. H, Dato' Daing Nasir. I, Jeyaraman. K, “Determinants of internal control characteristics influencing voluntary and mandatory disclosures”, Universiti Sains , Universiti Malaysia , Universiti Sains , Malaysia, 2010.
- Hebbazi. M.A, ,, Evaluation du contrôle interne de la logistique“, ESCA, Cycle supérieur audit et contrôle de gestion 12ème promotion, 2011.
- Herrbach. O, « Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique », Université des sciences sociales de Toulouse, Thèse de Doctorat, 08 décembre 2000.
- Hightower. R, “Internal controls policies and procedures “, Edition Wiley, Canada, 2008.
- Hillson. D, « Les trois temps de l'identification des risques : le passé, le présent, le futur », décembre, projet management professionnelle (*PMP FAPM*), 2006.
- Hoa. S, Hutchinson. M, «Internal audit department characteristics/activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms”, The Hong Kong Polytechnic University, Hung Hom, Kowloon, Brisbane, Australia, 2010.
- Huissoud. M, Campos. E, « maîtrise universitaire en comptabilité, contrôle et finance », Genève, 30 mars 2011.
- Huytebroeck . E, « Le contrôle interne dans les associations sans but lucratif, guide de bonne pratique à l'usage des associations », France, 2007.
- IFACI, « Le dispositif de contrôle interne : cadre de référence », Paris, 9 mai 2006.
- IFACI, « Diplôme professionnelle ; de l'audit interne : épreuve normes, contrôle interne, comptabilité », Juin 2010.
- IFACI, « Optimisez l'organisation de votre audit interne et sa capacité d'exécution», Paris.
- IFACI, IAS (Institut international de l'audit social), « Des mots pour l'audit », Imprimerie Compédit Beaugard SA, Paris, 1995.
- IIA « Standars for the professional practice of internal auditing », USA, 2004.
- IIA (The Institute of Internal Auditors), “Normes internationales pour la pratique professionnelles de l'audit interne », Florida 32701-4201, USA, 2004.
- IIA, «The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management “, USA, 2004.

- IIA , “ Informations pour comité d’audit ...L’importance des normes de l’audit interne”, USA, 2005.
- IIA, “Internal Audit and control of the fraud», United State of Américain, 2011.
- Jacquet. S, « Management de la performance : des concepts aux outils », CREG, 2012
- Jakarta, “Introduction of risk based methodology in internal audit function –indll case study”, Inspectorate General, Ministry of public works, Australia, November 2010.
- Jan. A. Pfister, “Managing Organizational Culture for Effective Internal Control”, University of Zurich, London New York, 2009.
- Jeffrey. C. Steinhoff, « Internal Control Management and Evaluation Tool”, United State, 2001.
- Jelfards. R, Thibadoux. G, Scheidt. M, « Utilising questions in the audit interview », ProQuest, 2003.
- Jensen, Meckling « Vers une théorie du gouvernement des entreprises », CREGO, 1996.
- John S. Hughes,” Optimal internal audit timing”, American Accounting Association,2011,
- Joorla, « Audit », Consulting Engineering and Development Business Expertise, 30 July 2011.
- Josephine. F, Griffin,” A narrative account of the leadership of superintendend coble from 1989-1993”, UMI microform, 1997, USA
- Journal officiel de la république algérienne n ° 02 du 13 janvier 1988 article 40.
- Journal officiel, la loi 90-11 du 21 avril 1990, p 07.
- Journal officiel de la république algérienne n °55 du 27 septembre 1995, article 28.
- Journal officiel de l’Union européenne 25.02.2005.
- Julien. D « La conduite d’une mission d’audit interne », 2eme édition Dunod, Paris, 1995.
- Jurchescu. M.D, Frumusanu. N.M.L, “Internal audit comparative analysis-management control concept” ,Annals of the University of Petroșani, Economics,2010.
- Kagermann. H, Kinney. W, Kuting. K, Weber C.P, “ A conceptual Basis of Internal Audit” , Regulatory and Organizational Framework,2008.
- Kaplan. J, « Audinet : auditors guide to flowcharting », University of Toronto, 2001.
- Keiser. A.M, « Contrôle de gestion-Collection Gestion, Edition ESKA, Paris, 2000.
- Kerebel. P, « Mise en œuvre d’un contrôle interne efficace : via un ERP, LSF, SOX, 8 e Directive européenne, US GAAP, IFRS », Edition AFNOR ; France, 2007.
- Kevin. G, « Self assessment of internal control », Vermont, department of finance and management, April 2011.

- Khelassi. R, « L’audit interne: audit opérationnel: techniques, méthodologie, contrôle interne », 2 éditions Houma, Alger, 2007.
- Kopp, Lori. S, « The role of documentation and memory in internal control evaluation”, University of Alabama, USA, 2000.
- Koudri. A, « Rémunération du premier dirigeant et gouvernance des entreprises publiques en Algérie », Université d’Alger, CREAD, Algérie.
- Kurian. T, « Social audit », Centre for Good Governance, Hyderabad.
- Kurtz. D, “Comment lutter contre la fraude en entreprise et dans un service de trésorerie en particulier ? », Université Paris Pantheon - Sorbonne, Master Management des Organisations – M2, Spécialité Professionnelle », France ,2010.
- Lambert. C, Cazes. C, « Les vrais problèmes de l’audit », L’école de Paris du management, Paris, 2002.
- Laraqui Houssaini. M, « L’audit interne opérationnel et financier : les fondements et les techniques », Collection Auditor, Casablanca.1999.
- Larry. E, Rittenberg. R, Charles, Purdy « The Internal Auditor's Role in MIS Developments “Management Information Systems Research Center, University of Minnesota, 2011.
- Lassaad. M, « L’évolution de la technologie de l’information et de la communication : impact sur l’audit financier », l’université de la manouba, Tunisie, 2001.
- Leech, Tim J, “A methodology to address everything that is wrong with traditional auditing: Control & risk self-assessment”, United States, 1997.
- Le Maux. J, Alloul. A, « L’obligation de communication sur le contrôle interne : étude de cas français »,ProQuest, 2005.
- Lugol. L.D, Kempf. Rapidel. M.A, Scibetta. C, « Communication des entreprises : stratégies et pratiques », 2 eme Edition Armand Colin, Paris, 2006.
- Lynford. G CPA, PhD, CFE, “Internal controls: guidance for private government, and nonprofit entities”, by John Wiley, United States, 2008.
- Madagh. M.C, Madagh. S.R, “L’audit interne au cœur de la dynamique de la gouvernance d’entreprise : Lectures théoriques et enjeux pratiques », Ecole des Hautes Etudes Commerciale (EHEC), Alger, 2012.
- Madoz. J.P, “ Ethique Professionnelle : 100 questions pour comprendre et agir », Edition Afnor, France, 2007.
- Mandoza. R, « Internal control system in the gouvernement » , Institute of certified public accountants”, Mars 2011.
- Mansencal. C, Michel. D, « Théories des organisations », Académie de Versailles.

- Masselin. J.L, Maders. H.P, « Contrôle interne des risques : cibler, évaluer, organiser, piloter, maîtriser », Edition d'Organisation, Paris, 2006.
- Mayassi. R, « Appel à propositions (RFP) : Programme des Nations Unies pour le développement », PNUD, Etat Unis, 08 avril 2011.
- Mcmillan. D, « Eurocontrol- Interna audit charter », formally recognises that the Internal Audit Unit complies with the IIA* Standards, 17 march 2011.
- Meliani-Berrahou. Z, « Les groupes industriels en Algérie : une évolution dans les configurations stratégiques des entreprises publiques », Thèse de Doctorat en sciences économiques, 2010.
- Mezghani. A, Ellouze. A, « Gouvernance de l'entreprise et qualité de l'information financière », Sfax, Tunisie, 2005.
- Meziane. M, (président de l'association des auditeurs consultants internes algériens AACIA), « Audit interne : la survie de entreprise se marchande tous les jours », Revus de presse de Saou.Boudjemaa, 18 novembre 2008.
- Mikol. A , « Le contrôle interne : que sait-je ? » , Edition Poche, Paris , 1998.
- Mintzberg. H, « Structure et dynamique des organisations, Edition d'organisation, Paris, 1982.
- Mintzberg. H, « Le management : voyage au centre des organisations », Editions d'Organisation, 1999.
- Mouglin. Y « Les nouvelles pratiques de l'audit de management QSEDD », Edition AFNOR, LA Plaine Saint-Denis Cedex, 2008.
- Moulonguet. T, « Renault Franchit de nouvelles Etapes en Matière de Gouvernance », 2007.
- Mughanni. G, « Les outils de l'audit comptable financier », Lebanese Association of Certified Public Accountants, 2006.
- Musy. E « Le contrôle interne dans les organismes d'assurance, rôle, enjeux et perspectives d'évolution », mémoire pour l'obtention du diplôme de MBA Manager d'entreprise spécialisation Assurance, les travaux de l'ENASS , Ecole nationale d'assurance, institut de Cnam , 2007.
- Myelamine, « L'audit et le contrôle interne », JurisMaroc, Le Forum du Droit Marocain, Casablanca, 2008.
- Nanterme. J.F, « Gestion de la qualité : audits internes et externes », Université Strasbourg.
- Ndiaye. F, Knutsen. D , « Audit manual » ,United Nations, March 2009.
- Necib. R, Tabani R, « Gouvernance d'entreprise et audit : une relation d'agence », l'université de Badji Mokhtar Annaba.

- Neukomm. D, « L'auditeur francophone », Union francophone de l'audit interne UFAI, Mars 2010.
- Nick. A, Dauber, Anique A.Q, Marc. H. Levine, Joel. G. Siegel, "The complete guide to auditing standards and other professional standards for accountants 2008", John Wiley, Canada, 2008.
- Noirot. P, Walter. J, « Le contrôle interne pour créer de la valeur », Edition AFNOR, 2008.
- Nouiri. A, « Réussir mon mémoire et ma thèse : Guide méthodologique », Alger, 2008,
- Nti, Andrews. K, "Evaluation of internal audit and risk management practices in Social Security and National Insurance Trust", Social Security and National Insurance Trust (SSNIT), Apr 2011.
- Obert. R et Pierre Mairesse. M, « Comptabilité et audit : manuel et application », 2édition Dunod, Paris, 2009.
- OCDE (l'Organisation de coopération et de développement économiques), « Contrôle et audit interne: assurer l'intégrité et la responsabilité du secteur public », Paris, 13 avril 2011.
- Ouaniche. M, « La fraude en entreprise : comment la prévenir », Edition Maxima Paris, 2009.
- Parent. C, « Contrôle hiérarchique: guide méthodologique d'élaboration d'un dispositif », Ministère de l'Équipement des Transports de l'Aménagement du Territoire du Tourisme et de la Mer, république française, 2005.
- Parveen. P. Gupta, "Management's evaluation of internal controls under Section 404(a) using the COSO 1992 control framework:* Evidence from practice", Department of Accounting, College of Business and Economics, Lehigh University, USA November 2007.
- Paul. M Colier, Anthony j Berry, Garry T Burke, « Risk and management accounting: best practice guidelines for enterprise wide internal control procedures", First Edition Elsevier, USA, 2007.
- Paupert. O- Lafarge membre du collègue de l'AMF « Rapport sur le comité d'audit », France, 14 juin 2010.
- Peltier.F, « La Corporate Governance au secours des conseils d'administration », Edition DUNOD, Paris, 2004.
- Pfister. J, "Managing Organizational Culture for Effective Internal Control", Lancaster University, United Kingdom, 2009.
- Pigé. B, « Gouvernance, Contrôle et Audit des Organisations », Edition Economica, Paris, 2008.
- Pimbé, D, « Descartes », Edition numérique : Pierre Hidalgo, La Gaya Scienza, France, Octobre 2011.

- Piot. C , Kermiche. L, « À quoi servent les comités d’audit ? Un regard sur la recherche empirique”, Université de Grenoble, Grenoble École de Management, France, 2009.
- Poisson. M, « L’audit : un outil de progrès au service du secteur public », presse universitaire de France, PUF, 2011.
- Pot. F, « Optimisation des formes d'organisation dans l'industrie de la construction », thèse pour l’obtention du grade de Docteur en sciences, école polytechnique Fédérale de Lausanne, Mollie-Margo(Suisse), aout 2005.
- Pouget. M, « Taylor et le taylorisme », Edition que sais je ?,1998.
- Poulin. E. M, « Les habilités cognitives et les traits de personnalité comme prédicateurs de la performance des enquêteurs lors d’interrogatoires avec suspect », Thèse de Doctorat en psychologie, Université Québec, Canada, Mai 2010.
- Poupart. O.L, « Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne », AMF, 2010.
- Poupart. O. L, « Rapport sur le comité d’audit », AMF (autorité des marchés financiers), 2010.
- Power. M, « The audit society: rituals of verification, Oxford, Calarendon Press, 1997.
- Rea, Richard. C, « A small business internal control questionnaire », journal of accountancy, Proquest, July 1978.
- Reeve, J, « An operational audit o Payroll”, United States, 1984, p 57.
- Renard. J, « L’audit interne ce qui fait débat », Edition maxima, Paris, 2003.
- Renard. J, « Théorie et pratique de l’audit interne »,6^{eme} édition d’organisation, Paris, 2007.
- Richetts, Jeri. B , “New internal control framework and evaluation proposed by COSO”, Echio CPA journal, ProQuest, Jun 1992.
- Rittenberg, Larry. E , « Internal control: no small matter », University of Wisconsin , 2006.
- Robert. R. Moeller, “Brink’s Modern Internal Auditing”, Sixth Edition, Wiley, Canada, 2005.
- Rober. R. Moller. , “Brink’s modern internal auditing”, seventh Edition John Wiley, Canada, 2009.
- Rocco. R. Vanasco , “Fraud auditing”, National-Louis University, Chicago, Illinois, USA , 1998.
- Roger. C and Christine. C, «Framwork for internal control systems in banking organization””, Federal Reserve Board, Washington; Federal Reserve Bank of New York,1998.
- Rudasingwa. J,” The role of internal audit function in enhancing risk management in the Rwandan social security fund (RSSF)”, Tshwane University of technology, August 2006.

- Rufo. R . Mendoza, « Internal control système in the gouvernance », Institute of certified public accountants, mars 2011.
- Sardi. A « Audit et contrôle interne bancaire », Edition, afgee, Paris, Juillet 2002.
- Sarens. G , De Beelde. I, « Internal auditors' perception about their role in risk management A comparison between US and Belgian companies, "Faculty of Economics and Business Administration, Department of Accounting and Corporate Finance, Ghent University, Ghent, Belgium , 2006.
- Sarens. G, De Beelde. I, "The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions" International journal of auditing, 21 march 2007.
- Schick. P, « Mémento d'audit interne », Edition Dunod, Paris, 2007.
- Schick. P, Lemant. O," Guide de self-audit : 184 items d'évaluation", Editions d'Organisation, Paris, 2001.
- Schick. P, Vera. J, Bourrouilh-Parège. O, « Audit interne et référentiels de risques : Gouvernance, Management des risques, Contrôle interne », Edition Dunod, Paris, 2010.
- Sein. C.Z, « L'analyse de risque : un outil d'aide à la décision pour la prophylaxie et la prévision des maladies animales », Centre collaborateur de l'OIE pour les systèmes de surveillance des maladies animales et l'analyse de risque, Etats-Unis, 2002 .
- Senft. S, Gallegos. F, "Information Technology Control and Audit ", Third edition, Auerbach Publications, The United States of America, 2009.
- Spencer Pickett. KH, "Audit planning: A risk based approach ", Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, Canada, 2006.
- Spencer Pickett. KH, "Swanson on internal auditing: raising the bar", IT Governance Publishing. United Kingdom, 2010.K. H. Spencer Pickett, "The Internal Auditing Handbook", Third edition, United Kingdom, 2010.
- Spencer Pickett. KH, Jennifer M. Pickett, "The internal auditing handbook», Second edition Wiley, USA, 2003.
- Steven. L. Gonzales, « Internal audit manual», Metro state university.
- Stewart. J, Subramaniam. N, « Internal audit independence and objectivity: a review of current literature and opportunities for future research", by Griffith University, March 2008.
- Stolowy. H, Edouard Pujol, Mauro Molinari," Audit financier et contrôle interne: l'apport de la loi Sarbanes-Oxley »,Groupe HEC.
- Stringer. C, Carey. P, "Internal Control Re-Design: An Exploratory Study of Australian Organisations", University of Otago ; Monash University, 2002.
- Swanson. D, "Swanson on internal auditing: raising the bar", United Kingdom, 2010.

- Switzer. S, « Internal audit Reports Post Sarbanes-Oxley: A Guide to Process – Driven Reporting », by John Wiley, Canada, 2007.
- Tariara, « Internal control policy and procedures », Tariara district council, 13 July 2010.
- Théberge. J, « Le leadership éthique dans la fonction publique québécoise : concilier éthique et performance en contexte de changement », Thèse de Doctorat, Université du Québec, Canada, Juillet 2010.
- Thiery-Dubuisson. S, « L’audit : Repères », Edition La Découverte, Paris, 2004.
- Thomas. J. Lopez. Scott. D, Vandervelde. A, Yi-Jing Wub ,” Investor perceptions of an auditor’s adverse internal control opinion , a University of South Carolina, United States , 2009.
- Thornton. G, « Evaluating the internal and external audit function “, The Audit Committee Handbook, Fifth Edition Wiley, 2010.
- Vallabhaneni. S, « Internal Audit Activity’s Role in Governance, Risk, and Control”, Edition Wiley, Canada, 2009. Viet. C, « L’urbanisme du contrôle interne : comment en améliorer l’efficacité ? Quelle place pour l’audit interne », IFACI, Paris, 2008.
- Vandeville. P, « Audit qualité-sécurité-environnement », Edition AFNOR, Saint-Denis la Plaine Cedex ,2003.
- Van Gils. D ,De Visscher. C, Sarens. G, Spanhove. J, « L’organisation des activités d’audit interne dans les différentes autorités publiques belges”, Revue de centre d’étude et de recherches en administration publique, Pyramides, Belgique, 2008.
- Vanstapel. Fr, « Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector”, INTOSAI, Internal Control Standards Committee, Bruxelles, 2004.
- Vaur. L, « Normes professionnelles de l’audit interne », Paris, 2006.
- Vinten. G, « Audit independence in the UK the state of the art », Managerial Auditing Journal , MCB university press.
- Walter. J, Noirot. P, « Contrôle interne : Des indicateurs porteurs de sens », Edition Afnor, France, 2010.
- WA Mandzila. E. E, « Audit interne et gouvernance d’entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques, Euromed- Marseille Ecole de Management Domaine de Luminy, Marseille, 2007.
- Woods. M, Kajüter. P, Linsley. P, “International risk management: systems internal control and corporate governance”, First edition, CIMA Publishing is an imprint of Elsevier, USA, 2008.
- Yaich. M, « Le pilotage du système de contrôle interne : démarches, outils et rôle de l’expert comptable », Université de SFAX, septembre 2010.
- Xavier .P, « The standarts for the professional practice of internal auditing », IIA, USA, 1997.

- Zepeda. C.S, « L'analyse de risque : un outil d'aide à la décision pour la prophylaxie et la prévision des maladies animales », Centre collaborateur de l'OIE pour les systèmes de surveillance des maladies animales et l'analyse de risque, Etats-Unis, 2002.
- Zhang. Y, Jian. J, Zhou. N, « Audit committee quality, auditor independence , and internal control weaknesses”, School of Management, State University of New York at Binghamton, Binghamton ,2007.

المراجع باللغة العربية :

ابن القيم الجوزية، " الطرق الحكمية في السياسة الشرعية"، دار الجيل، بيروت، 1477هـ

Les sites Web:

- Contrôle interne de Sonatrach - vingt cabinets d'audit en compétition. (2011, Aug 24). AllAfrica.Com. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/885021081?accountid=44936>
- La question de gouvernance des entreprises se pose avec acuité - le scandale de Sonatrach révèle la manière dont elle est gérée. (2010, Jan 18). AllAfrica.Com. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/890645892?accountid=44936>
- En marge de la clôture de la session de printemps de l'APN, le ministre de l'énergie - «Le contrôle interne de Sonatrach renforce». (2010, Jul 24). AllAfrica.Com. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/892957609?accountid=44936>
- Understanding internal control ,city of riverside,23 January 2008, p 28
http://www.auditnet.org/docs/NALGA/Riverside_IA_Understanding_Internal_Control.pdf

ANNEXES

Annexe n°01 : Questionnaire d'évaluation global du SCI de l'entreprise à travers ses composants

Annexe n°02 : Questionnaire d'audit

Annexe n°03 : Questionnaire de contrôle interne utilisé dans l'audit de la fonction production de l'entreprise STARR

Annexe n°04 : Grille de séparation des tâches de la fonction production de l'entreprise STARR

Annexe n°05 : Diagramme de circulation des documents de la fonction production de l'entreprise STARR

Annexe n° 01 ; Questionnaire d'évaluation global du SCI de l'entreprise à travers ses composants:

1- L'environnement de contrôle:

❖ L'intégrité et l'éthique :

- Le règlement intérieur est-il mis à la disposition de tous les employés de l'entreprise ?
Oui **Non**
- Existe-t-il un code de conduite défini par le management ? **Oui** **Non**
- Le code de conduite reflète-t- il la culture de l'entreprise ? **Oui** **Non**
- Ce code de conduite est-il respecté par l'ensemble des employés ainsi que le management ?
Oui **Non**
- En cas de l'inexistence du code de conduite ; les valeurs d'éthique existent-elles d'une manière informelle? **Oui** **Non**
- Les dirigeants prévoient-ils des mesures de sanction à l'encontre des auteurs de violation de code de conduite ? **Oui** **Non**

❖ L'engagement du personnel à un niveau de compétence approprié :

- Le management a-t-il déterminé le niveau de compétence souhaité pour chaque poste ?
Oui **Non**
- Y'a-t-il des mesures appropriées par le management afin de promouvoir la compétence du personnel ? **Oui** **Non**

❖ Le style du management :

Le style du management vise t-il à donner l'exemple tant par la parole que par l'acte ?

Oui **Non**

- L'encadrement attache t-il une grande importance au système de contrôle interne ?

Oui **Non**

❖ Le conseil d'administration et le comité d'audit :

- La stratégie définie par le conseil d'administration est-elle cohérente avec les objectifs de l'entreprise ? **Oui** **Non**
- Le conseil d'administration exerce t-il le contrôle sur la gestion de l'entreprise ?
- Parmi les actionnaires, y'a-t-il une banque ? **Oui** **Non**
- En Algérie, les banques en tant que des actionnaires exercent-elles le contrôle sur les entreprises ? **Oui** **Non**
- L'entreprise est-elle dotée d'un comité d'audit ? **Oui** **Non**
- La comité d'audit se réunit-il en aparté avec le directeur financier, les auditeurs internes et les auditeurs externes pour discuter du processus d'établissement des informations financières, du système de contrôle interne, des commentaires et des recommandations significatives, ainsi que des performances des dirigeants ?
Oui **Non**
- Le conseil d'administration et le comité d'audit reçoivent-ils des informations confidentielles ? **Oui** **Non**

❖ **La structure organisationnelle :**

- La structure organisationnelle de l'entreprise est-elle adaptée à la :
 - L'âge et la taille de l'entreprise
 - Le système technique
 - L'environnement
 - Le pouvoir
- Y'a-t-il une définition des responsabilités de chaque membre de l'entreprise ainsi que de ses limites ? **Oui** **Non**

❖ **Les politiques et pratiques en matière de ressources humaines :**

- Les politiques et pratiques en matière de ressources humaines tiennent-elles les valeurs éthiques et d'intégrités ? **Oui** **Non**
Ex : les politiques en matière de recrutement exigent-elles l'obtention du casier judiciaire des candidats ?
- Les politiques en matière de ressources humaines sont-elles mises en œuvre d'une manière efficace ? **Oui** **Non**
- L'entreprise recrute-t-elle des personnes dignes de confiance et qui possèdent des expériences à la mesure du poste ? **Oui** **Non**
- Existe-t-il une description de postes ou d'autres moyens qui définissent les tâches correspondant aux postes ? **Oui** **Non**
- Le processus de formation fait-il l'objet d'une attention particulière ?
Oui **Non**
- Y'a-t-il des actions appropriées en cas de non adhésion du personnel à ces politiques ?
Oui **Non**
- Le système de rémunération est-il flexible ? **Oui** **Non**

❖ **La délégation de pouvoir et de responsabilité:**

- Les délégations de pouvoir sont-elles compatibles avec les responsabilités attribuées ?
Oui **Non**
- Les effectifs sont-ils adéquats en rapport avec la taille de l'entreprise, la nature et la complexité des activités et des systèmes ? **Oui** **Non**
- Le service dispose-t-il du personnel adéquat en nombre et en compétence pour remplir ses objectifs ? **Oui** **Non**

2- La gestion des risques :

❖ **Les objectifs généraux :**

- Quels sont les objectifs généraux de l'entreprise ?
- Les objectifs généraux sont-ils communiqués de façon efficace à l'ensemble du personnel et au conseil d'administration? **Oui** **Non**
- Les moyens consacrés à la réalisation des objectifs sont-ils suffisants ?
Oui **Non**
- Les conditions favorables pour la réalisation des objectifs (les facteurs clés de succès) ont-ils été identifiés ? **Oui** **Non**

❖ **Les objectifs liés à l'activité :**

- Direction a-t-elle mis en place des objectifs pour chacune de ses activités ?
Oui **Non**
- Ces objectifs sont-ils compris par le personnel concerné à la réalisation de cette activité ?
Oui **Non**
- Les moyens consacrés à la réalisation des objectifs sont-ils suffisants ?
Oui **Non**
- Existe-t-il une corrélation entre les objectifs liés à l'activité et les objectifs généraux ?
Oui **Non**

❖ **L'identification des risques :**

- Les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs ont-ils été identifiés ?
Oui **Non**
- Quels sont les techniques utilisées pour l'identification des risques ?
- Existe-il une cartographie de risques ? **Oui** **Non**
- Les dirigeants tiennent-ils compte des risques ayant trait :

	Oui	non
Au climat social	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Aux ressources d'approvisionnement	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Aux évolutions technologiques	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Aux exigences du créancier	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
À l'attente économique	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Au contexte politique	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
A la réglementation	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Aux catastrophes naturelles	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Aux ressources humaines	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Au financement	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

❖ **L'analyse de risques**

- Le risque est-il analysé, sur quelle base?
- Y'a-t-il un seuil ou d'autres mesures formels qui déterminent la gravité du risque ?
Oui **Non**
- L'analyse de risques se fait-elle d'une manière informelle? **Oui** **Non**

❖ **Le traitement des risques :**

- Tous les risques identifiés font-ils l'objet d'une catégorisation en vue de leur traitement ?
A éviter
- A transférer
- A minimiser
- A accepter

3- Les activités de contrôle :

- Existe-t-il un bon système d'information ?
Oui **Non**
- Le système d'information est-il cohérent par rapport aux objectifs généraux ?
Oui **Non**
- Les fonctions d'autorisation, d'enregistrement, financement sont-elles incompatibles (séparables) ? **Oui** **Non**
- Les tâches effectuées sont-elles supervisées ?
Oui **Non**
- Les progrès réalisés sont-ils mesurés ?
Oui **Non**

4-L'information et la communication :

❖ **L'information :**

- Les informations sont-elles obtenues aussi bien en externe qu'en interne et permettent-elles aux dirigeants d'évaluer les performances de l'entreprise par rapport aux objectifs ?
Oui **Non**
- Existe-t-il des mécanismes permettant d'obtenir des informations externes pertinentes sur les conditions de marché, les concurrents, les changements survenus dans les domaines législatifs et réglementaires, et d'ordre économiques ?
Oui **Non**
- Les informations générées en interne qui s'avèrent essentielles pour la réalisation des objectifs que s'est fixée l'entreprise, y compris celles relatives aux facteurs-clés de réussite, sont-elles identifiées et communiquées régulièrement aux personnes intéressées ?
Oui **Non**
- Les responsables reçoivent-ils des informations analytiques qui leur permettent de prendre des mesures appropriées ? **Oui** **non**
- Ces informations sont-elles :
 - Fiables **Oui** **Non**
 - Disponibles en temps voulu **Oui** **Non**
 - A jour **Oui** **Non**
- Le système d'information est-il développé par les ressources intellectuelles de l'entreprise ? **Oui** **Non**

❖ **La communication :**

- Les employés ont-ils connaissance des objectifs propres à leurs tâches et de ce qui est attendu d'eux ? **Oui** **Non**
- Les tâches et responsabilités en matière de contrôle interne attribuées au personnel sont-elles communiquées de façon claire ? **Oui** **Non**
- Les membres du personnel ont-ils connaissance des objectifs propres de leurs activités ? **Oui** **Non**
- Y'a-t-il une interaction entre les membres du personnel ? **Oui** **Non**
- Les responsables permettent-ils à l'ensemble du personnel de donner des suggestions ? **Oui** **Non**
- Existe-t-il des canaux de communication qui permettent au personnel de dénoncer des faits présumés inconvenants ? **Oui** **Non**
- Les membres du personnel utilisent-ils vraiment ces canaux de communication ? **Oui** **Non**
- Les personnes dénonçant ont-ils la garantie de l'immunité contre d'éventuelles représailles ? **Oui** **Non**
- Existe-t-il l'anonymat ? **Oui** **Non**
- Les responsables sont-ils à l'écoute des employés ? **Oui** **Non**

5-Le pilotage :

❖ **Le pilotage permanent :**

- La conduite des activités régulières de gestion permet-elle de fournir l'assurance que le système de contrôle interne continue de fonctionner ? **Oui** **Non**
- Les informations provenant des parties prenantes externes corroborent-elles les informations d'origine interne ou révèlent-elles des problèmes ? **Oui** **Non**
- L'organigramme de l'entreprise et les procédures de supervision permettent-ils d'identifier les faiblesses ? **Oui** **Non**
- Ex : incompatibilité de la fonction financière, d'enregistrement et administrative a-t-elle un effet dissuasif en matière de fraude ? **Oui** **Non**
- Les informations enregistrées dans le système comptable sont-elles périodiquement comparées aux résultats du contrôle physique ? **Oui** **Non**
- Combien de fois faites-vous l'inventaire physique par an ?
- Les auditeurs internes et externes émettent-ils régulièrement des recommandations et des conseils afin de renforcer le système de contrôle interne ? **Oui** **Non**
- Les recommandations et les conseils des auditeurs sont-ils pris en compte par le personnel de l'entreprise ? **Oui** **Non**
- Séminaires de formation et les réunions de planification apportent-ils des informations quant à l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne ? **Oui** **Non**
- Est-il périodiquement demandé au personnel s'il comprend le code de conduite, s'il s'y conforme et s'il effectue régulièrement les opérations de contrôle importante ? **Oui** **Non**
- Ces déclarations sont-elles vérifiées ? **Oui** **Non**

- Les autorités de tutelle communiquent-elles des informations liées à la conformité et à d'autres questions concernant le fonctionnement du système de contrôle interne ?
Oui **Non**
- Les contrôles qui auraient pu permettre de prévenir ou détecter les anomalies mais qui n'ont pas fonctionné, sont-ils amendés ? **Oui** **Non**

❖ **Le pilotage ponctuel :**

- Quelles sont l'étendue et la fréquence des évaluations ponctuelles du système de contrôle interne ?
- Le processus d'évaluation et les méthodologies utilisées sont-ils pertinentes ?

Oui **Non**

- Les personnes effectuant l'évaluation ont-elles les connaissances et les compétences requises ? **Oui** **Non**
- Les personnes effectuant l'évaluation organisent-elles des réunions afin d'arrêter et de coordonner le processus d'évaluation ? **Oui** **Non**
- Le processus d'évaluation est-il géré par un responsable investi de l'autorité requise ?
Oui **Non**
- Les évaluations ponctuelles sont-elles suffisamment approfondies ? **Oui** **Non**
- La documentation est-elle suffisante et adéquate ? **Oui** **Non**

Annexe n°02 : Le questionnaire d'audit :

- Existe-il une fonction d'audit interne au niveau de l'entreprise ? **Oui** **Non**
- Quelle est la date de la mise en place de la fonction d'audit interne ?
- Quelle est l'organisation de la fonction d'audit interne :
 - centralisée
 - décentralisée
- La fonction d'audit interne est rattachée au :
 - Conseil d'administration
 - comité d'audit
 - Direction générale
 - Direction opérationnelle
- Existe-t-il un code de conduite défini par le management ? **Oui** **Non**
- Le recrutement des auditeurs internes fait-il l'objet d'une sélection objective ?

Oui **Non**

- Les auditeurs internes sont-ils déchargés de toute fonction opérationnelle ?

Oui **Non**

- Les objectifs, les responsabilités, le champ d'application des auditeurs internes sont-ils définis dans une charte d'audit ? **Oui** **Non**

- La conception et la mise en place des procédures sont-elles confiées à des services autres que l'audit interne ? **Oui** **Non**
- La fonction d'audit interne couvre-t-elle les domaines techniques ?
Oui **Non**
- Les auditeurs internes reçoivent des formations en matière d'audit par des spécialistes ?
Oui **Non**
- Quel est le niveau de formation de l'auditeur interne ?
 - Licencié en comptabilité
 - Licencié en finance
 - Audit et contrôle de gestion
 - Ingénieur
- Quel est le nombre des auditeurs ?
 - Un seul
 - Un auditeur avec son responsable d'audit
 - 2 auditeurs avec un responsable d'audit
 - 3 auditeurs avec leur responsable d'audit
- Les missions d'audit interne sont-elles planifiées en fonction de trois phases : étude, vérification, conclusion ? **Oui** **Non**
- Y'a-t-il un ordre de mission émanant d'une autorité hiérarchique qui définit le rôle, le positionnement de la fonction d'audit interne, le mode d'intervention et officialise les règles déontologiques ? **Oui** **Non**

❖ **La phase d'étude :**

- Est-ce que la phase d'étude est organisée par un plan d'approche qui s'appuie sur :
 - Une prise de connaissance du domaine à auditer.
 - Une décomposition du sujet de la mission en objets auditables : décomposition selon la chronologie ou par arborescence sémantique?
 - Une prise de conscience des risques et opportunités d'amélioration que l'on peut rencontrer dans le domaine : quels sont les points que l'on doit examiner ?
- Oui** **Non**
- Les auditeurs établissent-ils un tableau de risques qui structure la présentation de leurs analyses et conclusions? **Oui** **Non**
 - Les auditeurs internes produisent-ils un rapport d'orientation qui formalise les axes d'orientation et ses limites ? **Oui** **Non**

❖ **La phase de vérification :**

- Les auditeurs internes entament-ils la phase de vérification par la réalisation d'un programme de travail qui définit, répartit dans l'équipe, planifie et suit les travaux des auditeurs ? **Oui** **Non**

- Les auditeurs utilisent-ils les feuilles de couvertures et la feuille de révélation et d'analyse de problèmes (FRAP)? **Oui** **Non**

❖ **La phase de conclusion :**

- La phase de conclusion est- elle débutée par la réalisation d'une ossature du rapport élaborée à partir des conclusions figurant sur les feuilles de couvertures et des problèmes figurant sur les FRAP ? **Oui** **Non**

- Les auditeurs internes effectuent –ils le compte rendu final au site à la fin du travail terrain afin de faire part de leurs conclusions aux principaux responsables audités ?

Oui **Non**

- Avant de produire le rapport d'audit, les auditeurs internes établissent-ils un projet d'audit qui comporte leurs constats et leurs recommandations ?

Oui **Non**

- Les auditeurs internes organisent-ils des réunions de validation sur le terrain afin de recueillir l'avis des audités impliqués dans la mission sur leurs conclusions?

Oui **Non**

- La fonction d'audit interne dispose-t elle des techniques d'audit ? **Oui** **Non**

	Oui	Non
La narration	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
L'interview	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Le rapprochement	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
L'interrogation des fichiers informatiques	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Le diagramme de circulation	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Le sondage statistique	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Le questionnaire de contrôle interne	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
La grille de séparation des tâches	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

- L'internet et l'intranet sont-ils utilisés ? **Oui** **Non**

- Y'a-t-il une concertation entre les auditeurs et les audités lors de la mission d'audit?

Oui **Non**

- Le plan d'action (les réponses des audités aux recommandations) est –il inclus dans le rapport d'audit ? **Oui** **Non**

- Le suivi des recommandations est-il systématique ? **Oui** **Non**

- Y'a-t-il une relation entre les auditeurs internes et les auditeurs externes (le change de documents et d'informations) ? **Oui** **Non**

- Les recommandations sont elles acceptées par les audités ? **Oui** **Non**

- Y'a-t-il des demandes spontanées des missions d'audit par les responsables opérationnels ? **Oui** **Non**

- Les auditeurs internes prennent-ils en compte le rapport coût/ efficacité lors de l'élaboration des recommandations ? **Oui** **Non**

- Les auditeurs internes effectuent-ils des missions d'audit de :

Financière et comptable

Opérationnelle

Stratégique

- Le champ d'intervention des auditeurs interne a couvert les domaines suivants :

Ressources humaines

L'informatique

La production

De réserves

Les achats

Le commercial

La recherche des fraudes

La qualité

L'environnement

- Les auditeurs internes ont –ils reçu une formation suffisante en matière du nouveau système comptable IAS/IFRS ? **Oui** **Non**

Annexe n°03 : Le questionnaire de contrôle interne utilisé dans l'audit de la fonction de production de l'entreprise STARR

Service d'audit interne

A. S'assurer que la séparation des fonctions est suffisante.

(Voir la grille de séparation des tâches.)

B. S'assurer que le système production est bien organisé.

QUESTIONS	REponses			JUSTIFICATIONS COMMENTAIRES
	OUI	NON	N/A	
1. Un organigramme du service production est-il établi ?		X		
2. Cet organigramme couvre tous les postes ?		X		
3. Cet organigramme est-il accessible et tenu à jour ?		X		
4. Cet organigramme est-il connu dans le service ?		X		
5. La responsabilité, l'autorité et les relations entre les personnes qui dirigent, exécutent et vérifient les tâches sont-ils définies par écrit (dans des fiches de fonction ou de poste) ?	X			
6. Existe-t-il des fiches de fonction définissant les missions, responsabilités, délégations et relations attribuées aux différentes personnes du service production ?		X		
7. Existe-t-il des fiches de poste définissant les tâches à effectuer, sur les principaux postes de travail ?	X			
8. Les fiches de fonction et les fiches de poste sont-ils mis à jour ?		X		

C. S'assurer de l'existence d'une procédure décrivant le cadre dans laquelle s'exerce la fonction production.

QUESTIONS	REponses			JUSTIFICATIONS COMMENTAIRES
	OUI	NON	N/A	
1. Existe-t-il un manuel ou note de service définissant la procédure de production ?		X		
2. Ce manuel est-il régulièrement mis à jour sous le contrôle d'un responsable d'un niveau hiérarchique suffisant ?		X		
3. La procédure en vigueur permet-elle de s'assurer que le manuel (et ses mises à jour) est diffusé à toutes les personnes concernées ?		X		
4. Les documents sont-ils validés, approuvés, signés et datés par les personnes compétentes et autorisées ?	X			
5. Les documents sont-ils référencés ?	X			
6. Les documents sont-ils compréhensibles par tout le personnel ?	X			
7. La gestion documentaire assure-elle la disponibilité des documents là où ils sont nécessaires ?	X			
8. Toute correction apportée à un document, ayant une incidence importante sur la qualité est-elle enregistrée ? -La correction permet-elle la lecture de la mention originale ? -Le cas échéant, le motif de la correction est-il noté ?		X		

D. S'assurer de la conformité des pratiques par rapport aux procédures décrites dans le référentiel des procédures.

QUESTIONS	REponses			JUSTIFICATIONS COMMENTAIRES
	OUI	NON	N/A	
1. Existe-il des documents appropriés et approuvés justifiant les entrées et sorties de matières et composantes ?	X			
2. Existe-t-il une administration de production qui permet de suivre les résultats de production, l'avancement du processus, le nombre d'heures de travail ?	X			
3. Est-ce qu'il existe des documents standardisés pour la préparation et la communication des plans et directives de production ?		X		

E. S'assurer de la fiabilité des informations enregistrées et produites par le système production.

QUESTIONS	REponses			JUSTIFICATIONS
	OUI	NON	N/A	COMMENTAIRES
1. Existe-il des documents spécifiques pour chaque : - matière - produit	X	X		
2. Ces documents sont-ils pré-numérotés ?		X		
3. Est-ce que toute sortie de matières premières correspond à un besoin réel matérialisé par un ordre de sortie ?	X			
4. Est-ce que tout achat correspond réellement à un ordre d'achat ?	X			
5. Est-ce que les lancements de production correspondent réellement à des autorisations de production ?		X		
6. Est-ce que les nomenclatures prédéfinies correspondent à des articles existants ?		X		
7. Est-ce que tout le matériel figurant au niveau du bilan existe ?	X			
8. Est-ce que tous les ouvriers travaillant au niveau des ateliers fournissent un travail effectif ?	X			
9. Est-ce que la capacité de production est réellement utilisée ?		X		
10. Est-ce que la production figure réellement sur le planning de production ?		X		
11. Est-ce que toute note d'achèvement correspond réellement à la fin de production ?		X		

F. Evaluer les risques correspondant à chaque étape du traitement actuel, et vérifier la présence d'un contrôle de qualité.

QUESTIONS	REponses			JUSTIFICATIONS COMMENTAIRES
	OUI	NON	N/A	
1. Est-ce qu'il existe un responsable qualité ?	X			
2. Est-ce qu'il existe une entité responsable du contrôle de la qualité ?		X		
3. Est-ce qu'il existe des procédures visant de garantir la qualité du processus de production ?				En cours d'élaboration
4. Est-ce qu'il existe des tests de contrôle ?	X			
5. Existe-t-il une procédure d'intégration (familiarisation et formation) ?	X			
6. Est-ce qu'il existe une équipe qui étudie les possibilités de simplification de production ?		X		
7. Chaque contrôle fait-il l'objet d'un enregistrement, signé par le responsable du secteur et archivé systématiquement ?	X			
8. Les méthodes de contrôle utilisées sont des méthodes validées ?	X			

G. S'assurer du respect de la réglementation des formules et des paramètres de calcul.

QUESTIONS	REponses			JUSTIFICATIONS COMMENTAIRES
	OUI	NON	N/A	
1. Existe-il des formules définissent le pourcentage de chaque matière première entrée dans la production ?	X			
2. C'est formules sont-elles selon les normes ?	X			
3. Toute nouvelle formule de production ou nouvelle méthode de préparation est-elle validée par le maitre de l'ouvrage ?	X			
4. Un dossier de production est-il constitué pour chaque produit assurant : -La traçabilité des opérations ? -La traçabilité des matières premières ?	X			

H. S'assurer de la sécurité du personnel et du matériel des unités de production.

QUESTIONS	REponses			JUSTIFICATIONS COMMENTAIRES
	OUI	NON	N/A	
1. Existe-il une équipe de maintenance ?	X			
2. Cette équipe est-elle qualifiée ?	X			
3. Cette équipe est-elle disponible sur place ?	X			
4. Existe-il un magasin pour les pièces de rechange et de maintenance ?	X			
5. Ce magasin est-il bien équipé ?		X		
6. L'entretien (nettoyage) courant des équipements lourds (concasseurs, malaxeurs, pompes, appareils, etc.) est-il effectué à chaque opération, selon une procédure ou une instruction écrite, connue et disponible ?	X			
7. Un entretien (nettoyage) régulier de ces appareils est-il effectué selon un programme (calendrier) ?		X		
8. Les règles d'entretien et d'hygiène des locaux sont-elles définies, écrites, connues et appliquées ?				
9. Les règles d'entretien et d'hygiène des équipements sont-elles définies, écrites, connues et appliquées ?				
10. Le personnel est-il équipé de : - Chaussure de sécurité ? - Combinaison et tenu de travail ? - Casque de sécurité ? - Masque anti poussière ?			X	
11. Existe-il une ambulance sur site ?		X		
12. Existe-il une trousse de pharmacie d'urgence dans les différentes zones d'activité du personnel ?	X			
13. Existe-il des extincteurs sur les zones d'activités du matériel ?	X			
14. Existe-il un magasin de stockage de la matière première, ainsi que des produits finis ?		X		
15. Les conditions de stockage permettent-elles d'éviter : -La détérioration des stocks ? -L'accès de personnes non autorisées ?		X		

I. S'assurer de la qualification du personnel affecté à la production.

QUESTIONS	REponses			JUSTIFICATIONS
	OUI	NON	N/A	COMMENTAIRES
1. Le personnel est-il en nombre suffisant pour assurer les activités de production, contrôle, qualité ?	X			
2. Le personnel du secteur production possède-il les compétences nécessaires ? -Qualification initiale ? -Expérience pratique ? -Connaissances spécifiques au secteur ? -Formation ? etc.	X			
3. Les besoins en formation continue font-ils l'objet d'un recensement et d'une planification ?	X			
4. Le plan de formation continue est-il mis en œuvre effectivement ?	X			
5. Les compétences requises pour le personnel sont-elles définies et prises en compte lors du recrutement ?	X			
6. Les compétences requises sont-elles prises en compte dans l'affectation du personnel aux postes de travail ?	X			
7. Un guide organisationnel ou règlement intérieur du service est-il : -Rédigé ? -Tenu à jour ? -Accessible à tous ? -Remis à chaque nouvel agent ?	X			

Annexe n° 04 : Grille de séparation des tâches de la fonction production de l'entreprise STARR

Service d'audit interne

ANNEXE N°09
GRILLE DE SEPARATION DES TACHES DE
LA FONCTION PRODUCTION (CARRIERE EL BORDJ)

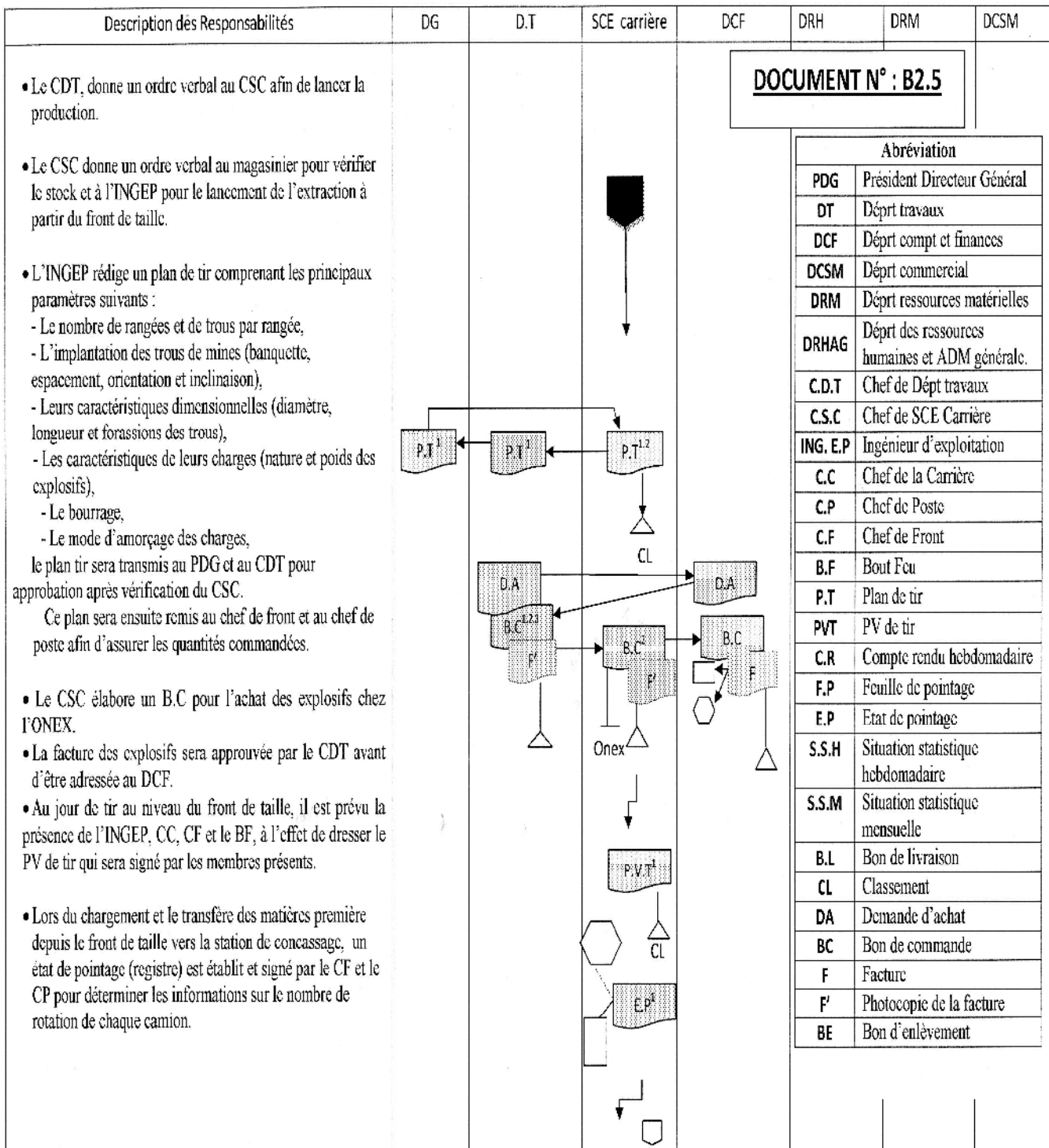
Tâches	Nature des tâches	Personnels Concernés										
		C.D.T	C.S.C	ING.	C.C	C.F	C.S	B.F	OP	MAG	ADM	R.L
Elaboration du plan de tir	E			X								
Vérification du plan de tir	C		X									
Approbation du plan de tir	A	X										
La détermination des caractéristiques et des besoins en explosifs	C		X	X								
Vérifier l'emplacement des trous de mines et leurs dimensions.	C			X				X				
Faire le point avec le foreur sur les incidents éventuels de forassions.	E		X	X								
Vérifier la séquence d'initiation (protection des installations contre les projections.)	C			X								
Préparer les explosifs.	E							X				
La préparation du front sélectionné (perforation,.....)	E							X				
La déposition du schéma du tir auprès de la DMI	E		X									
La réception des explosifs et ses accessoires	C		X	X								
L'exécution du tir conformément au schéma de tir établi	E							X				
Gérer la production des agrégats à travers le concassage et le broyage	E				X		X					

Tâches	Nature des tâches	Personnels Concernés										
		C.D.T	C.S.C	ING.	C.C	C.F	C.S	B.F	OP	MAG	ADM	R.L
Analyser les rapports du laboratoire et mettre en œuvre les actions correctives ou préventives adéquates	C			X								X
Assurer la démarche avec les administrations pour les autorisations de prospection et d'exploitation de nouvelles carrières	E		X									
Elaborer la fiche journalière de suivi de la production	E					X	X				X	
Contrôler la fiche journalière de suivi de la production	C			X								
Approuver la fiche journalière de suivi de la production	A		X									
Elaborer les bons de livraison	E							X			X	
Contrôler les bons de livraison	C		X	X								
Elaborer les ordres d'exécution des commandes	E											
Vérifier les O.E.C	C											
Approuver les O.E.C	A											
Elaborer l'état statistique hebdomadaire et mensuel de la production	E										X	
Vérifier l'état statistique hebdomadaire et mensuel de la production	C		X									
Approuver l'état statistique hebdomadaire et mensuel de la production	A	X										

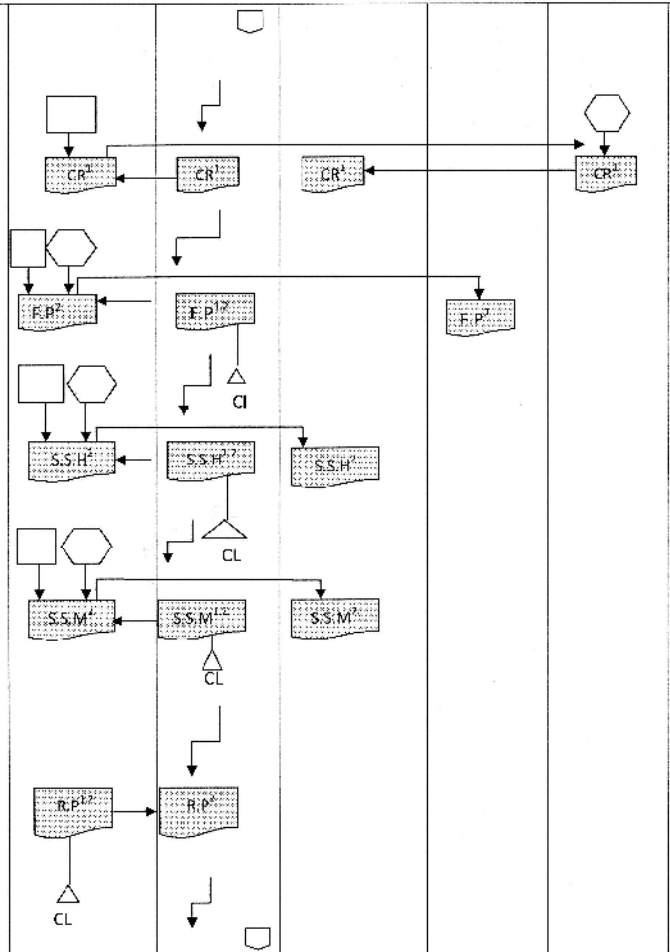
Tâches	Nature des tâches	Personnels Concernés											
		C.D.T	C.S.C	ING.	C.C	C.F	C.S	B.F	OP	MAG	ADM	R.L	
Etablir et présenter, au chef de département travaux les rapports périodiques, points de situation et états d'avancement relatifs à la production des agrégats	E		X	X									
Exprimer les besoin en matière et fourniture pour le magasin	E									X			
Elaboration de la demande d'article	E										X		
Approuver les demandes d'articles	A		X										
Vérifier et approuver les tickets de pesée	C		X										
Archivage des documents et traitement informatique	E										X		

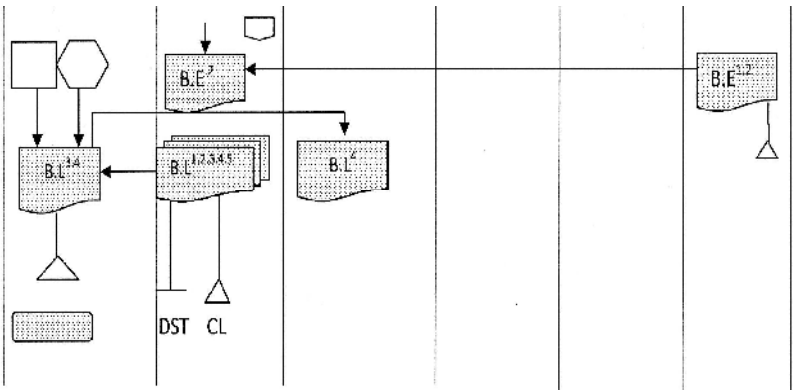
LA LEGENDE			
A	APPROBATION	ING	INGENIEUR D'EXPLOITATION
C	CONTROLE	C.F	CHEF DE FRONT
E	EXECUTION	C.S	CHEF DE STATION
C.D.T	CHEF DE DEPARTEMENT TRAVAUX	B.F	BOUT FEU
CSC	CHEF DE SERVICE CARRIERE	C.C	CHEF DE CARRIERE
R.L	RESPONSABLE DU LABORATOIRE	MAG.	MAGASINIER
ADM.	ADMINISTRATEUR	OP	OPERATEUR DE LA STATION

Annexe n°05 : Diagramme de circulation des documents de la fonction production de l'entreprise STARR



- L'administrateur établit quotidiennement des comptes rendus des engins et des camions utilisés, puis les remis au CSC pour approbation, avant d'être transmis au DRM pour visa du chef de service gestion de matériel. Ensuite ces comptes rendus sont adressés à la comptabilité analytique pour les besoins de calcul des différents coûts.
- Des états d'émargements sont établis par l'administrateur et remis au service travaux, après contrôle et approbation du CSC. Ces états sont adressés au DRHAG pour les besoins de calcul de la paie.
- Des situations statistiques hebdomadaires et mensuelles des quantités produites sont établies par l'administrateur et contrôlé par le CSC, avant d'être remises au CDT pour approbation puis au DCF.
- Des échantillons de chaque produit sont analysés par le laboratoire afin de rédiger des rapports qui sont établis par le responsable du laboratoire avant d'être remis au CSC pour l'informer sur les résultats d'analyse.
- Dans le cas d'une vente, un bon d'enlèvement émanant du DCSCM est remis au chef de la carrière. L'opérateur établit un bon de livraison (en 05 exemplaires) qui sera remis au chauffeur du camion et un ticket de pesée du pont bascule en (05) exemplaires: un bon est remis au chauffeur, un bon est remis au DI, un bon est remis à la DCF, et deux bons pour enregistrement au niveau de la carrière.





LA LEGENDE			
	Entrée dans le système		Sortie des documents
	Création d'un document		Circulation du document
	Traitement des documents		Etape suivante
	Vérification du document		Suite de l'opération entre 02 pages
	Série des documents		Fin du système
	Classement du document		