



UNIVERSITE ABDERRAHMEN MIRA – BEJAIA

**FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET
DES SCIENCES GESTION**

DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION

Mémoire en vue de l'obtention du Diplôme de Master en science de gestion

Spécialité : Finance et Comptabilité

Option : Comptabilité, Contrôle et Audit

Thème

**Le rôle de l'audit interne dans la
performance du système de contrôle interne
Cas de la SARL Ibrahim & Fils « ifri »**

Réalisé par :

-BOUKIR Samy

-BRAHMI Yacine

Les membres du jury :

Président : Mme AYAD Naima

Rapporteur : Mr AMIMER Amar

Examineur : Mr FRISSOU Mahmoud

Année universitaire 2019-2020

Remerciements

A l'issu de ce travail nous adressons nos remerciements aux personnes avec lesquelles nous avons pu échanger et qui nous ont aidé dans la rédaction de ce mémoire.

Nous tenons d'abord à remercier très chaleureusement Mr AMIMER Amar qui nous a permis de bénéficier de son encadrement, les conseils qu'il nous a prodigué, la patience, la confiance qu'il nous a témoigné ont été déterminants dans la réalisation de notre travail de recherche ainsi qu'à Mr FEDDAD Adel qui nous a accompagné tout au long de notre stage pratique au sein de notre organisme d'accueil « ifri » .

Enfin, nous adressons nos plus sincères remerciements à nos familles : plus particulièrement à nos très chers parents pour leur soutien moral et financier et leurs sacrifices, à nos frères, et nos sœurs, sans oublier nos amis qui nous ont soutenu et encouragé tout au long de la réalisation de ce mémoire.

Dédicaces

Je dédie ce mémoire à vous mes chères parents, ce modeste travail qui est le fruit de vos interminables conseils, assistance, et soutien moral, en témoignage de ma reconnaissance et mon affection, dans l'espoir que vous en serez fiers.

Samy.

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à ma famille et à tous mes proches, ainsi qu'à tous les amis que j'ai eu la chance de connaître durant mon parcours à l'université, plus particulièrement les amis et camarades du Club scientifique des sciences économiques 'C.S.S.E' avec lesquels j'ai pu passer des moments inoubliables.

Je tiens à vous témoigner ma reconnaissance, mon amour
et mon affection

Que Dieu vous protège et vous bénisse.

Yacine.

Liste des tableaux et figures

Liste des tableaux

Tableau n°01 : Différences entres traitements automatisés et traitements manuels. P35

Tableau n°02 : Les modes opératoires de l'audit interne et le contrôle de gestion. P66

Tableau n°3 : Demande d'achat. P99

Tableau n°4 : Sélection d'un fournisseur selon un nombre de critères. P101

Tableau n°5 : Choix d'un fournisseur parmi ceux homologués par ifri. P102

Liste des figures

Figure n°1 : Le cube du COSO. P20

Figure n°2 : Exemple de description des étapes de mise en place ou du fonctionnement d'un contrôle interne. P28

Figure n°3 : Rôle de la gouvernance et la place du contrôle interne dans la gestion de l'entité. P32

Figure n°4 : Activité de contrôle de l'objectif au niveau des activité : Performance financière. P33

Figure n°5 : Activité de contrôle de l'objectif au niveau des activité : comité au cadre règlementaire. P33

Figure n°6 : Lien entre le risque management et le contrôle interne. P41

Figure n°7 : La démarche adoptée par l'auditeur pour l'appréciation du contrôle interne. P50

Figure n°8 : Exemple d'un diagramme de circulation de documents. P87

Figure n°9 : Organigramme de l'entreprise ifri. P99

Liste d'abréviations

Liste d'abréviations

AI : Audit interne

AMF : Autorité des Marchés Financiers

ATH : Association Technique d'Harmonisation

CI : Contrôle interne

COCO : Criteria Of COntrol

COSO : Internal Control Integrated Framework

EPE : Entreprise public économique

FRAP : Feuille de Révélation et d'Analyse de Problèmes.

IFACI : Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes

IIA : Institute of Internal Auditors

ISO : International Standard Organisation

MIPI : Ministère de l'industrie et de promotion de l'investissement

NF : Norme française.

SI : Système d'information

SCI : Système de contrôle interne

QCI : Questionnaire de contrôle interne

QCM : Questions aux choix multiples

Sommaire

Sommaire :

Remerciements	2
Dédicaces	3
Listes des tableaux et figures	6
Liste d'abréviations	8
Introduction générale	12
Chapitre 01 : Le cadre Conceptuelles de l'audit interne	17
Section 01 : Généralités sur l'audit interne	17
Section 02 : Le Cadre référentiel et normes de l'audit interne	27
Section 03 : méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne	39
Chapitre 02 : Le cadre théorique du contrôle interne	55
Section 01 : Les concepts essentiels du contrôle interne	55
Section 02 : Les composants et les responsabilités en matière du système de contrôle interne	71
Section 03 : Le pilotage du contrôle interne la performance de l'entreprise	75
Chapitre 03 : Pratique d'audit interne au sein de d'« ifri »	90
Section 01 : Aperçu général sur la SARL Ibrahim & FILS « ifri »	90
Section 02 : le déroulement la mission d'audit du processus achat au sein de la SARL ifri	97
Conclusion générale	
Table des matières	
Annexes	
Bibliographie	

Introduction Générale

Introduction générale

Chaque entreprise quel que soit sa taille cherche à être pérenne et compétitive dans son secteur d'activités pour atteindre ses objectifs ; elle doit s'adapter à l'instabilité de l'environnement et faire de ses menaces, des opportunités de création de richesses. Pour se faire, l'entreprise doit tenir compte des risques relevant de ses activités, c'est-à-dire les identifier, les mesurer et trouver des solutions adéquates quant à la gestion de ces risques.

A cela s'ajoute le fait que de nombreux actionnaires, de plus en plus vigilants, apparaissent et exigent une meilleure maîtrise de la gestion de leurs affaires. L'entreprise établit donc des systèmes comptables et des systèmes de contrôle, et produit des états financiers qui reflètent la nature et les résultats de ses activités, et pour cela la fonction d'audit interne demeure incontournable.

En Algérie un environnement économique instable ponctué de faillites et de Scandales Financiers qui ont récemment ébranlé les entreprises algériennes a mis sur le devant de la scène la nécessité de renforcer le système de contrôle interne 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. De plus, les différentes évolutions du monde économique ont mis en évidence une exigence accrue d'une comptabilité claire et précise reflétant fidèlement la réelle situation économique de l'entreprise.

Dans cet environnement en perpétuelle turbulence où la gestion des risques constitue un défi majeur du management et occupe une place plus importante dans les préoccupations des directions d'entreprise, l'auditeur interne est désormais un acteur privilégié du processus de management des risques.

Toutes ces raisons font émerger la nécessité d'une prise en compte des risques de type nouveau qui font que l'Audit Interne apparaît comme un métier, une fonction incontournable pour la gestion et la maîtrise des risques et que cette nouvelle donne devrait intégrer toute entreprise de taille convenable, en effet, la reconnaissance de l'audit interne en tant que fonction clef pour l'efficacité ou la performance du dispositif de contrôle interne, lui confère la légitimité nécessaire pour jouer un rôle prépondérant au sein de l'organisation, et la performance peut également avoir un caractère plus général : c'est la capacité à déterminer et à mettre en œuvre de bonnes stratégies dans le cadre des finalités qu'elle poursuit. Ces finalités sont variées : il peut s'agir de devenir une plus grande entreprise, ou bien de rester

Introduction générale

une entreprise prospère dans une spécialité, ou même d'être la plus apte à atteindre les buts qu'elle s'est fixés. Une fois les finalités définies, le succès dépend de l'aptitude à définir les stratégies adaptées et à les mettre en œuvre.

Les dispositifs organisationnels doivent donc garantir le niveau de la performance dans ces deux domaines économique et stratégique. On appelle contrôle interne l'ensemble de tels dispositifs.

Il est souhaitable de tester périodiquement l'efficacité et la pertinence de tel ou tel aspect du contrôle interne. On appelle audit le processus consistant à étudier et à évaluer le contrôle interne ou certains de ses aspects, ainsi que les performances qu'on en attend. Le résultat qui en découle permettra à son tour de juger de l'efficacité de l'entreprise, car le défi de chaque entreprise de nos jours est d'être compétitive afin de ne pas être évincée du marché.

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

Notre étude est donc axée autour de l'audit interne et de la performance du système du contrôle interne. Tout cela nous a conduits à poser la problématique suivante : « Quels sont les apports du contrôle interne pour le pilotage de l'entreprise et comment la fonction d'audit interne s'inscrit-elle dans une dynamique d'amélioration de la performance du système de contrôle interne et ce dans le souci de pérenniser l'entreprise ? plus particulièrement au sein l'entreprise d'ifri au sein de laquelle nous effectuerons notre stage pratique ». De cette problématique découlent les questions subsidiaires suivantes :

-La fonction d'audit interne Existant dans l'entreprise veille-t-elle à l'efficacité du système de contrôle interne ?

-Comment l'audit Interne Aide au pilotage du système de contrôle interne dans l'entreprise ?

-Pourquoi existe-t-il une demande d'audit interne ? Et comment arrive-t-il à améliorer les points forts et surmonter les points faibles du système de contrôle interne de l'entreprise ?

Les hypothèses ayant découlé durant notre travail recherche sont :

-La fonction d'audit interne existe au sein de l'entreprises ifri et veille à l'efficacité du système de contrôle interne. En d'autres termes la fonction d'audit interne veille à la capacité du système de contrôle interne à réaliser les objectifs de contrôle.

-L'audit interne est créateur de la valeur pour l'entreprise ifri, et ce par la connaissance qu'il a sur son système de contrôle interne, une capacité de discernement des dysfonctionnements et la pertinence de ses diagnostics et propositions l'entreprise de fonctionner de manière plus sûr et plus efficace.

L'objectifs de ce travail est donc de savoir comment l'audit interne aide et améliore le système de contrôle interne dans sa performance et ce à travers une étude menée au sein de l'entreprise ifri.

Afin de vérifier ces hypothèses et répondre à notre problématique, nous avons adopté, dans un premier temps, la méthode descriptive basée sur la consultation d'ouvrages et de thèses divers dans le but de construire un cadre théorique qui permettra de comprendre les notions de base sur lesquelles s'appuie notre travail. Dans l'étude du cas pratique au du service du contrôle de gestion a l'entreprise d'ifri, nous avons opté pour une enquête basée sur des interviews et des questionnaires destiné au personnel concerné combinés à l'exploitation des documents internes ainsi que l'observation de la réalité afin d'analyser et d'interpréter les informations recueillies.

En effet, l'apport de notre recherche réside dans la présentation des atouts que peut tirer l'entreprise algérienne de son recours à l'audit interne et comment l'utiliser efficacement comme un outil d'assistance au management qui lui permettra de vivre en harmonie avec son environnement.

Pour mener à bien ce travail, nous l'avons structuré en trois chapitres.

Le premier chapitre traite du cadre théorique du contrôle interne. Pour ce faire, dans la première section nous parlons des concepts essentiels du contrôle interne et la deuxième section, est consacrée aux composants et les responsabilités en matière du système de contrôle interne et une dernière section qui portera sur le pilotage du contrôle interne la performance de l'entreprise.

Le deuxième chapitre est consacré au cadre conceptuelles de l'audit interne. Pour ce faire, dans la première section, nous présentons des généralités sur l'audit interne puis, une deuxième section consiste à la présentation du Cadre référentiel et les normes de l'audit interne pour enfin clôturer le chapitre avec la méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne .

Enfin **le troisième chapitre** porte sur une étude de cas consacrée à l'audit interne qui sera une mission mené par nous même dans l'entreprise ifri. Pour ce faire, dans la première section nous parlons sur la présentation de l'entreprise « ifri » et la deuxième section nous présentons la procédure achat au sein de l'entreprise pour ensuite l'auditer afin de mettre en évidence le rôle joué par l'audit dans la performance du système de contrôle interne.

Chapitre 01

Chapitre 01 : Le cadre théorique du contrôle interne

Introduction chapitre

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

Toutefois, ce système ne peut pas fournir une assurance raisonnable à la direction, car les facteurs qui appliquent ce système sont des êtres humains qui peuvent l'affecter par des erreurs, des dysfonctionnements et des défaillances, en effet, le contrôle interne a des limites et il doit être évalué par l'audit interne qui devient la fonction vitale et se situe au cœur du management.

Dans ce chapitre, nous essaierons d'aborder en premier lieu des généralités sur le contrôle interne à travers la première section, les composants d'un système de contrôle interne, et la troisième section se présentera comme une synthèse des deux sections précédentes du fait qu'elle traitera les apports du contrôle interne dans le pilotage de l'entreprise et sa relation avec l'audit interne.

Section 1 : Les concepts essentiels du contrôle interne

1-1- Les perspectives théoriques du contrôle interne

1-1-1-Historique et définitions

En passant sous silence les longues années durant lesquelles le concept n'était pas formulé, bien qu'étant grossièrement mis en œuvre, on se trouve propulsé au milieu du siècle dernier. Dès les années 1960, l'Ordre français des experts-comptables et la Compagnie des commissaires aux comptes ont importé la notion en démontrant que la maîtrise des risques essentiels en comptabilité permettait de se donner une assurance quant à la régularité et la sincérité des comptes. On ne saurait leur faire grief de se préoccuper avant tout de leur exigences professionnelles. D'ailleurs, dès

1977, l'Ordre des experts-comptables a donné du contrôle interne une définition qui, dépassant le cadre comptable, démontre à l'évidence que les pionniers avaient une vision exacte du concept et de son champ potentiel d'application :

« 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 d'appliquer les 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-ci. »

Ainsi, en 1977, le caractère universel de la notion était déjà reconnu et affirmé.

Cette définition était d'ailleurs relayée en 1978 en des termes quasiment identiques par le " Consultative Committee of Accountancy ,, :

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

Dès cette époque, on soulignait donc le double caractère de maîtrise et d'universalité, même s'il semble avoir été un peu oublié par la suite.

C'est en 1985, avec l'apparition d'un certain nombre de scandales, que commence véritablement l'aggiornamento du contrôle interne sous l'impulsion du sénateur américain Treadway qui a souligné la nécessité de donner aux chefs d'entreprises un outil, un référentiel de concepts, leur permettant de mieux maîtriser leurs activités. Il a alors été constitué à cette fin un groupe de travail, la commission Treadway, composé de façon tripartite : des représentants des grands cabinets d'audit, des membres d'organisations professionnelles (IIA, AICPA) et des délégués de grandes entreprises. Cette commission a publié le résultat de ses travaux en 1992 dans un ouvrage - The Internal Control Integrated Framework - traduit en français sous le titre La pratique du contrôle interne Ces travaux, que nous analyserons dans la première partie, ont fait le tour du monde. Ils sont désormais connus sous le vocable COSO.¹

1-1-2-Définition du contrôle interne selon le référentiel COSO

Le COSO définit le contrôle interne en ces termes :

« ... un processus mis en œuvre par le Conseil, le management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux

¹ Jaques Renard, « Mémento d'audit interne », Edition Eyrolles, 2012, p 02.

opérations, au reporting et à la conformité. Cette définition met l'accent sur les aspects suivants du contrôle interne :

- il est axé sur la réalisation d'objectifs relevant d'une ou plusieurs catégories qui se recoupent - objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité ;
- il s'agit d'un processus qui repose sur la mise en œuvre de tâches et d'activités continues. Il constitue un moyen et non une fin en soi ;
- il est mis en œuvre par des personnes : il ne repose pas simplement sur un ensemble de règles et de manuels de procédures, de documents et de systèmes ; il est assuré par des personnes œuvrant à tous les niveaux de l'organisation ;
- il permet à la Direction générale et au conseil d'obtenir une assurance raisonnable, et non une assurance absolue ;
- il est adaptable à la structure de toute entité. Il offre une certaine souplesse d'application pour l'ensemble de l'entité ou une filiale, une division, une unité opérationnelle ou un processus métier en particulier. »

Même si cette définition du contrôle interne peut sembler très générale, elle en envisage les différentes catégories individuellement ou ensemble. Lorsqu'on les considère ensemble, on parle de système de contrôle interne.

Le COSO considère que la conformité et les autres obligations liées à la gouvernance font partie de la réalisation des objectifs liés aux opérations et non des objectifs liés à la conformité.

❖ Les référentiels du contrôle interne

Même si tous les cadres de référence renferment des éléments de contrôle interne, ceux qui sont les plus reconnus au niveau mondial par le management, les comptables, les auditeurs externes et les professionnels de l'audit interne sont :

- Le référentiel intégré de contrôle interne, publié par le COSO en 1992 et actualisé en 2013 ;
- Recommandations sur le contrôle (souvent appelé Cadre CoCo), publié en 1995 par l'Institut canadien des comptables agréés (ICCA) ;
- Internal Control : Revised Guide for Directors on the Combined Code (connu sous le nom de rapport Turnbull), publié par le Financial Reporting Council, qui est paru pour la première fois en 1999 et a été actualisé en 2005 ;

- En France, le cadre de référence de l'AMF, publié en 2007 sous l'égide de l'Autorité des marchés financiers et actualisé en 2010. Le COBIT, référentiel de contrôle interne des systèmes d'information (SI),

Il n'existe pas de différences fondamentales entre le COSO, le COCO, le cadre de référence de l'AMF et le rapport Turnbull. Ils comportent tous des définitions présentant le contrôle interne comme un processus ou un dispositif qui apporte une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs d'une organisation.²

1-1-3-Les objectifs du contrôle interne

D'après le COSO : « Il existe un lien direct entre les objectifs que l'entité cherche à atteindre, les composantes et principes du contrôle interne nécessaires à leur réalisation, et la structure de l'entité (ses unités opérationnelles, ses entités juridiques, etc.). Ce lien est représenté dans le cube ci-après. »³

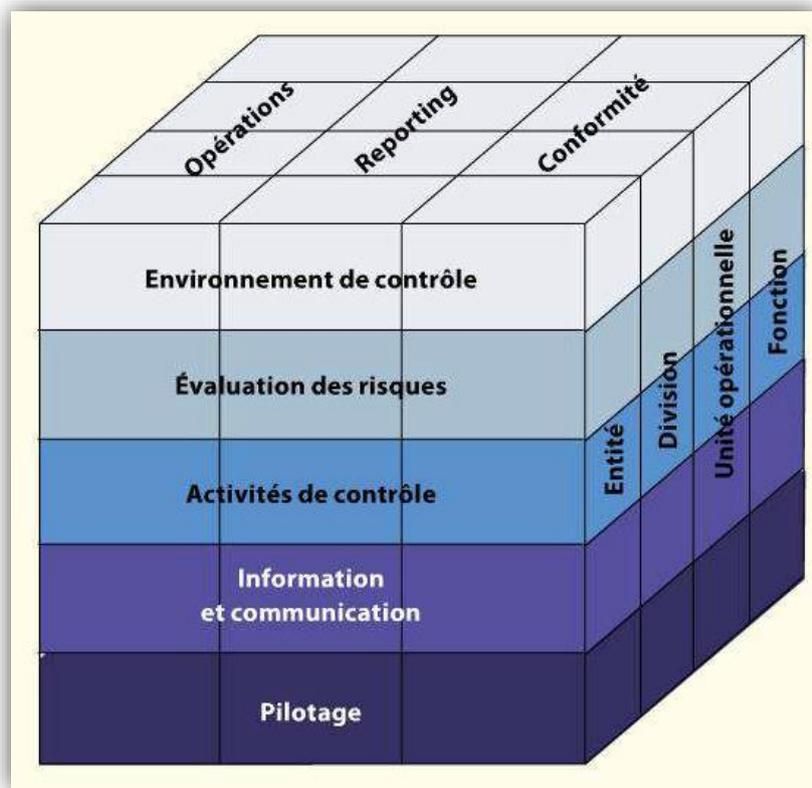


Figure n°1 : Le cube du COSO [Source : Kurt F.Reding, Urton L.Anderson, « Manuel d'audit interne », Edition Eyrolles, 2015 ,P 257]

² Kurt F.Reding, Urton L.Anderson,« Manuel d'audit interne », Edition Eyrolles, 2015 ,P 249

³ Kurt F.Reding, Opcit ,P 256

Le référentiel COSO établit trois catégories d'objectifs, ce qui permet aux organisations de prendre en compte différents aspects du contrôle interne :

- Objectifs liés aux opérations - ils concernent l'efficacité et l'efficience des opérations. Il s'agit notamment des objectifs de performance opérationnelle et financière, ainsi que la sauvegarde des actifs ;
- Objectifs liés au reporting - ils concernent le reporting interne et externe, financier et extra-financier. Ils peuvent englober la fiabilité, les délais, la transparence ou d'autres aspects demandés par les régulateurs, les organismes de normalisation ou les instructions internes ;
- Objectifs liés à la conformité - ils concernent le respect des lois et règlements applicables.

1-2- L'intérêt et les limites du contrôle interne

1-2-1- L'intérêt et l'efficacité du contrôle interne

Un système est efficace dès lors qu'il répond aux objectifs pour lesquels il a été conçu et mis en œuvre. Ainsi, le système de gestion des risques et le processus de contrôle interne doivent fonctionner de manière imbriquée et coordonnée pour atteindre l'objectif de maîtrise des risques qui leur est assigné.

Selon le COSO (Elisabeth Bertin, 2007, p60), le système de contrôle peut être jugé efficace lorsque le conseil d'administration et le management estiment qu'ils disposent d'une assurance raisonnable leur permettant de considérer :

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

1-2-2-Les limites du contrôle interne

Le COSO stipule que tout système de contrôle interne ne peut fournir au plus qu'une assurance raisonnable au management et au conseil d'administration quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise. La probabilité d'atteindre ceux-ci sont soumise aux limites inhérentes à tout système de contrôle interne, qu'il s'agisse, par exemple, d'un jugement erroné, de dysfonctionnements dus à des défaillances humaines ou à de simples erreurs. En outre, la collusion entre deux personnes ou plus permet de contourner les contrôles et il est

toujours possible aux dirigeants d'outrepasser le système de contrôle interne. Une autre limite réside en outre dans la nécessité de tenir compte du coût des contrôles et de le comparer aux avantages attendus.

La probabilité d'atteindre les objectifs ne relève pas de la seule volonté de la société. Il existe en effet des limites inhérentes à tout système. Ces limites peuvent être résumées en ces deux points principaux :

A) Absence de garantie absolue

Selon le référentiel COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), il stipule que tout système de contrôle interne ne peut fournir au plus qu'une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise. La probabilité d'atteindre ceux-ci sont soumise aux limites inhérentes à tout système de contrôle interne, qu'il s'agisse, par exemple, d'un jugement erroné, de dysfonctionnements dus à des défaillances humaines ou à de simples erreurs.

B) Coût du contrôle interne

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

1-3- Les types et les niveaux du contrôle interne

Le référentiel COSO explique que les activités de contrôle existent à tous les niveaux d'une organisation et peuvent généralement être classées en deux catégories : les activités de contrôle dans l'ensemble de l'entité et les activités de contrôle des processus métier.

Dans cette deuxième catégorie, le référentiel intégré de contrôle interne du COSO regroupe également des contrôles des transactions ou des contrôles applicatifs, qui représentent « les activités de contrôle les plus fondamentales au sein d'une organisation, car elles s'appliquent aux modalités de traitement des risques déployées au sein des processus métier pour que les objectifs du management soient atteints. »⁴

Une organisation met en œuvre de nombreux types d'activités de contrôle pour augmenter la probabilité que ses objectifs seront atteints. Il importe de noter que certains contrôles

⁴ COSO /PwC /IFACI (trad.), « Référentiel intégré de contrôle interne - Principes de mise en œuvre et de pilotage », p. 146.

peuvent être désignés différemment d'une organisation à l'autre. Les sections suivantes présentent les différents types de contrôles et leur finalité.

A) Contrôles à l'échelle de l'entité, des processus et des transactions

Tous les contrôles visent à maîtriser le risque, soit au niveau de l'organisation soit au niveau opérationnel dans une organisation.

Comme indiqué plus haut, le référentiel COSO utilise les expressions « dans l'ensemble de l'entité » et « au niveau des processus métier » pour décrire ces contrôles. Bien qu'il ne soit pas rare que, dans le secteur de l'audit interne, des organisations recourent à une terminologie différente, telle qu'au niveau de l'organisation ou au niveau de l'entité, pour des questions de simplicité et de cohérence, on emploiera ci-après les termes les plus récemment adoptés par le COSO, à savoir à l'échelle de l'entité. Cette partie décrit également les contrôles au niveau des processus et les contrôles au niveau des transactions, qui constituent ensemble les activités de contrôle des processus métier, telles que définies par le référentiel COSO. La finalité et le fonctionnement effectif des contrôles sont toutefois plus importants que les termes utilisés pour désigner ces contrôles.

Les contrôles à l'échelle de l'entité sont très généraux et ont souvent trait à l'environnement ou à la culture au sein de l'organisation. Ils sont destinés à maîtriser directement les risques qui existent au niveau de l'organisation, notamment les risques sur venant aussi bien en interne qu'en externe. Ils peuvent maîtriser indirectement les risques au niveau des processus et des transactions.

B) Contrôles clés et secondaires

On peut également classer les contrôles suivant leur importance, c'est-à-dire en contrôles clés ou secondaires. Un contrôle clé (souvent appelé contrôle « primaire ») est une activité destinée à réduire les principaux risques associés aux objectifs de l'organisation. L'absence de contrôles clés conçus de manière adéquate et fonctionnant de manière effective peut empêcher l'organisation d'atteindre ses objectifs critiques, voire compromettre sa pérennité.

Un contrôle secondaire vise :

- soit à maîtriser les risques associés aux objectifs de l'organisation qui ne sont pas critiques;

- soit à réduire en partie le niveau de risque lorsqu'un contrôle clé ne fonctionne pas de manière effective. Les contrôles secondaires maîtrisent le niveau de risque résiduel lorsque les contrôles clés ne fonctionnent pas de manière effective, mais ils ne suffisent pas, à eux seuls, à ramener un risque donné à un niveau acceptable. Ils constituent généralement un sous-ensemble de contrôles compensatoires.

C) Contrôles compensatoires

Ces contrôles sont destinés à relayer des contrôles clés inefficaces, ou qui ne permettent pas de maîtriser pleinement un risque ou un ensemble de risques, pour le ramener à un niveau acceptable, à savoir dans les limites de l'appétence pour le risque définie par la direction générale et le Conseil. Par exemple, une supervision étroite dans les cas où la séparation des tâches est impossible peut constituer un contrôle compensatoire. Ces contrôles peuvent également appuyer ou dupliquer des contrôles multiples et peuvent porter sur plusieurs processus et risques.

Comme indiqué plus haut, les contrôles secondaires et les contrôles compensatoires sont nécessaires lorsqu'il n'est pas possible de créer ou de concevoir un contrôle clé efficace pour maîtriser pleinement un risque ou un groupe de risques et le ramener dans les limites de l'appétence pour le risque définie par le management. Des limitations économiques ou une complexité opérationnelle, ou les deux, peuvent en être à l'origine. Quelle qu'en soit la raison, il faut des contrôles secondaires et compensatoires dans le cas où il n'existe aucun contrôle clé efficace. Les contrôles compensatoires fonctionnent souvent en concurrence avec des contrôles clés connexes ou qui les recourent, tout en servant de contrôles secondaires pour un contrôle clé en particulier.

D) Contrôles préventifs et détectifs

Les nombreux types de contrôles sont souvent distingués selon leur finalité. Voici une courte liste de ces types de contrôles et leur définition. Un *contrôle préventif* est destiné à empêcher la survenue d'un événement non voulu. Étant donné la nature dynamique et la complexité des opérations quotidiennes de l'organisation, il est plus difficile de concevoir un contrôle préventif économique et efficient. C'est pourquoi la plupart des organisations combinent contrôles préventifs et contrôles détectifs pour établir un système de contrôle interne qui soit à la fois efficace et efficient. Parmi les exemples de contrôles préventifs, on

peut citer les contrôles relatifs à l'accès physique et logique, comme les portes fermées à clé et les identifiants utilisateurs assortis de mots de passe spécifiques.

À l'inverse, un *contrôle détectif* est destiné à mettre en évidence un événement indésirable déjà survenu. Pour être jugé efficace, ce contrôle doit être mis en œuvre rapidement (avant que l'événement indésirable ait un effet négatif inacceptable sur l'organisation).

Parmi les exemples de contrôles détectifs, on peut citer les caméras de sécurité qui permettent de repérer les accès physiques non autorisés ou l'examen des journaux informatiques qui dressent la liste des tentatives d'intrusion.

E) Contrôles des systèmes d'information

En raison de la dépendance actuelle vis-à-vis des systèmes d'information, il convient de mettre en œuvre des contrôles pour maîtriser les risques associés aux systèmes automatisés qui sont nécessaires à l'activité principale d'une organisation.

Deux types de contrôles des systèmes d'information, parfois désignés sous le terme générique « contrôles SI », peuvent servir à maîtriser ces risques :

- **les contrôles informatiques généraux** : les contrôles informatiques généraux « s'appliquent à la quasi-totalité des opérations et contribuent à assurer leur fonctionnement correct »⁵ ;
- **les contrôles applicatifs** : les contrôles applicatifs « comprennent des procédures programmées à l'intérieur même des logiciels d'application ainsi que des procédures manuelles associées assurant le contrôle du traitement des différentes transactions »
- l'ensemble de ces contrôles permet « de garantir l'exhaustivité, l'exactitude et la validité des informations, financières ou autres, stockées dans le système ».⁶

On considère les contrôles informatiques généraux comme des contrôles à l'échelle de l'entité, car ils s'appliquent à l'ensemble de l'organisation et de ses nombreuses applications informatiques.

Les contrôles applicatifs, en revanche, sont plus souvent considérés comme des contrôles au niveau des processus ou des transactions.

⁵ COSO /PwC /IFACI (trad.), « *La pratique du contrôle interne* », Paris : Éditions d'Organisation, 2004), p. 76.

⁶ Opcit.

❖ Classification des contrôles dans plusieurs catégories

Comme évoqué plus haut dans ce chapitre, certains contrôles peuvent entrer dans plusieurs catégories à la fois. Ainsi, un contrôle peut être à la fois un contrôle à l'échelle de l'entité et un contrôle clé. Le même contrôle peut aussi être un contrôle détectif.

En revanche, il ne peut pas être à la fois un contrôle secondaire ou un contrôle au niveau des transactions et un contrôle clé ou un contrôle à l'échelle de l'entité. Si ces nuances peuvent être source de confusion au début, on comprend mieux, au fur et à mesure que l'on se familiarise avec les contrôles, comment les différentes catégories peuvent être englobées dans un même contrôle.⁷

1-4- La mise en œuvre du contrôle interne

La définition du contrôle interne donnée en 1992 par le COSO a connu un retentissement mondial, elle précise :

« 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. »

Même si la traduction de 'process' par processus, prête parfois à controverse (il s'agit plutôt d'un procédé), cette définition présente l'intérêt de mettre l'accent sur les acteurs du contrôle interne : conseil d'administration, dirigeants et personnel sont concernés, c'est-à-dire tout le monde. De fait, le contrôle interne est l'affaire de tous les acteurs de l'organisation, quelle qu'elle soit. Puisque chacun a ses objectifs, chacun a son contrôle interne, et de haut en bas de la hiérarchie, ainsi qu'il sera ultérieurement démontré.

Cette définition a été fort heureusement complétée en 1995 par la définition canadienne du CoCo1 qui décrit le contrôle interne comme :

« Éléments de l'organisation (incluant ressources, systèmes, procédés, culture et tâches) qui, mis ensemble, aident à atteindre les objectifs. »

Cette définition met l'accent sur les moyens, dont on perçoit bien qu'ils sont en nombre infini. Elle insiste également sur deux autres aspects fondamentaux :

⁷ Kurt F.Reding, Urton L.Anderson,« Manuel d'audit interne », Edition Eyrolles, 2015 ,P 283

- la relativité : le contrôle interne ne donne pas l'assurance que les objectifs seront atteints, il aide seulement à les atteindre ; aspect déjà souligné par le COSO (voir " assurance raisonnable,) ;

- l'organisation : "mis ensemble ", c'est-à-dire que nous ne sommes plus dans l'intuition ou dans l'approximation, il faut une volonté d'organiser et de mettre en œuvre.

On peut ajouter qu'il manque un mot dans l'énumération figurant dans la parenthèse ; c'est le mot " etc. , : les dispositifs de contrôle interne étant en nombre infini, on ne saurait en donner une liste limitative.

Dès cette date, l'essentiel était dit et les définitions suivantes n'ont fait que compléter, affiner, mettre en valeur les concepts initiaux du COSO et du Coco. On peut citer pour achever ce tour d'horizon de l'histoire des définitions qui l'ont jalonnée.

Section 2 : Les composants et les responsabilités en matière du système de contrôle interne

2-1- Les bonnes pratiques en matière de contrôle interne

Le contrôle interne est constitué des comportements des dirigeants et des personnels de l'entité. Il ne peut être figé dans « un référentiel » applicable à toutes les entités, quelle que soit leur taille. L'auditeur, face au nombre élevé et à la diversité des définitions et des référentiels, choisit la définition la plus adaptée à la conduite de sa mission et plus particulièrement celle donnée par la norme ISA 315.

La mise en place d'un contrôle interne, tel qu'il a été défini au cours de ce chapitre, peut prendre en considération les règles dont le référentiel COSO fournit des exemples.

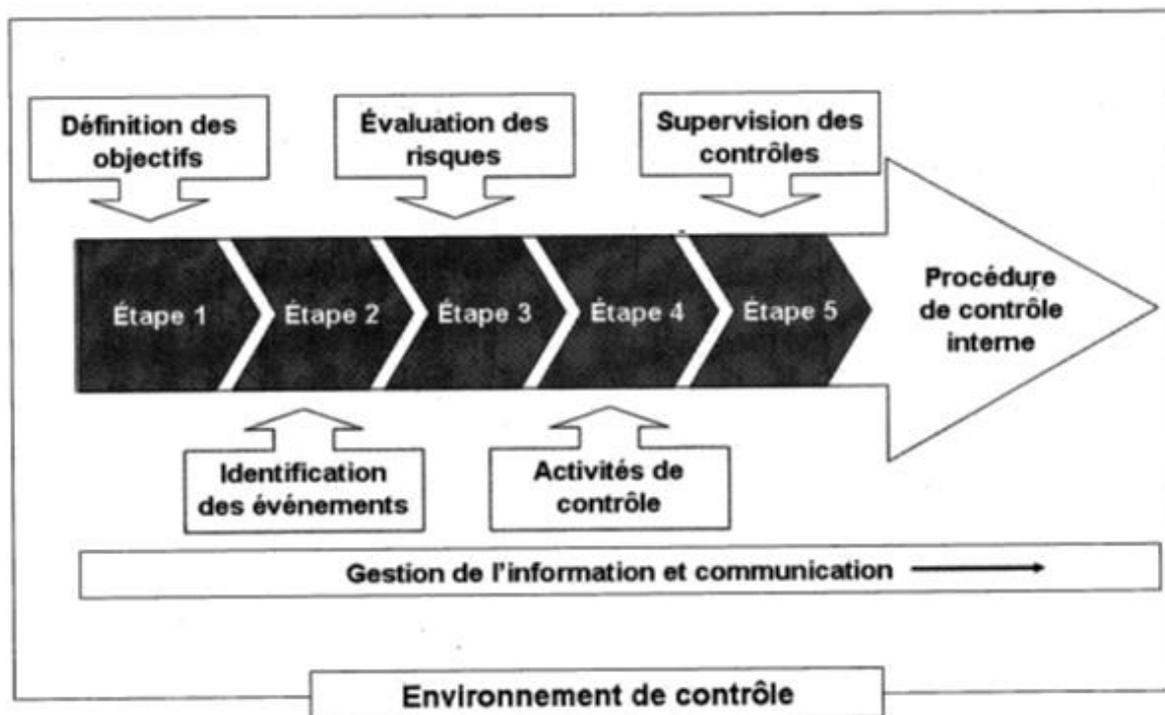


Figure n° 2 : Exemple de description des étapes de mise en place ou du fonctionnement d'un contrôle interne. [Source : Mohamed Hamzaoui, « Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne », Edition Pearson, 2008, p 107.]

La figure 2 décrit les étapes suivies par la direction pour mettre en place ou maintenir un contrôle interne fondé sur la gestion des risques d'entreprise, Bien que cet exemple soit présenté de façon linéaire, pour des raisons de clarté, l'entité doit régulièrement repasser les étapes pour intégrer de nouvelles stratégies, de nouveaux événements potentiels ou de nouveaux risques.

Les étapes respectent la règle donnée par le référentiel COSO (supra) : Elles couvrent toutes les composantes du contrôle interne pour chaque niveau d'objectif.⁸

2-1-1- Les composants du système de contrôle interne selon COSO

- Le COSO indique : « Pour atteindre ses objectifs, l'organisation peut s'appuyer sur cinq composantes du contrôle interne :
- Environnement de contrôle ;
- Evaluation des risques ;
- Activités de contrôle ;
- Information et communication ;
- Pilotage.

⁸ Mohamed Hamzaoui, « Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne », Edition Pearson, 2008, p 108

Ces composantes du contrôle interne s'appliquent à l'échelle de l'entité, à ses filiales, ses divisions ou unités opérationnelles, ses fonctions ou à toute autre subdivision. »⁹ Les composantes telles que définies par le COSO sont détaillées ci-dessous.

A) Environnement de contrôle

Pour le COSO : « L'environnement de contrôle est l'ensemble des normes, des processus et des structures qui constituent le socle de la mise en œuvre du contrôle interne dans toute l'organisation. Le conseil et la direction générale font preuve d'exemplarité en ce qui concerne l'importance du contrôle interne, et notamment les normes de conduite attendues. Le management répercute et précise ces attentes aux différents niveaux de l'organisation. L'environnement de contrôle englobe l'intégrité et les valeurs éthiques de l'organisation, les éléments permettant au conseil d'exercer ses responsabilités en matière de surveillance, la structure organisationnelle ainsi que l'attribution des pouvoirs et des responsabilités, le processus de recrutement, de formation et de fidélisation de personnes compétentes, et la robustesse des indicateurs, des mesures d'incitation et des gratifications favorisant le devoir de rendre compte de la performance. L'environnement de contrôle a un impact déterminant sur l'ensemble du système de contrôle interne. »

L'environnement de contrôle d'une organisation imprègne donc tous les services de l'organisation et influence la manière dont les personnes abordent le contrôle interne. Cette composante fondamentale du contrôle interne crée le contexte dans lequel existent les autres composantes du contrôle interne.¹⁰

B) Évaluation des risques

Toutes les organisations sont confrontées à des risques, c'est-à-dire à des menaces qui pèsent sur la réalisation de leurs objectifs. Tous les risques, externes et internes, doivent être évalués. D'après le COSO : « Toute entité est confrontée à une diversité de risques, provenant de sources externes et internes. Un risque est défini comme la possibilité qu'un événement survienne et ait un impact défavorable sur la réalisation des objectifs. L'évaluation des risques implique un processus dynamique et itératif d'identification et d'analyse des risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs.

⁹ COSO /PwC /IFACI (trad.), « *Référentiel intégré de contrôle interne - Principes de mise en œuvre et de pilotage* », p. 39.

¹⁰ Opcit, P 75

Ces risques sont envisagés au regard des seuils de tolérance au risque. Pour déterminer la manière dont les risques seront gérés, il convient donc de commencer par les évaluer. Pour pouvoir procéder à cette évaluation, il est nécessaire d'avoir préalablement défini des objectifs cohérents aux différents niveaux de l'entité. Le management spécifie des objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité avec suffisamment de clarté pour pouvoir identifier et analyser les risques susceptibles d'affecter la réalisation de ces objectifs. Le management tient également compte de la pertinence des objectifs pour l'entité. L'évaluation des risques nécessite par ailleurs que le management tienne compte de l'impact d'éventuelles évolutions dans l'environnement externe et dans son propre modèle économique, susceptibles de rendre le contrôle interne inefficace. »¹¹

L'établissement d'objectifs clairs constitue la condition préalable à une identification des risques, à leur évaluation et à un traitement des risques efficaces.

C) Activités de contrôle

Les activités de contrôle sont les mesures prises par la direction générale, le Conseil et d'autres parties afin de maîtriser le risque et d'accroître la probabilité que les objectifs et buts fixés seront atteints. Les managers planifient, organisent et dirigent la mise en œuvre de mesures suffisantes pour donner une assurance raisonnable que les objectifs et les buts seront atteints. Tout comme les facteurs clés de réussite décrits plus hauts, les activités de contrôle sont présentes à tous les niveaux de l'organisation. Et, comme les objectifs qu'elles sont censées permettre d'atteindre, les activités de contrôle peuvent être classées selon les trois catégories suivantes : opérations, reporting et conformité. Cependant, les activités de contrôle sont souvent conçues pour maîtriser des risques multiples qui peuvent menacer les objectifs dans plus d'une catégorie. N'oublions pas que la catégorie à laquelle appartient un contrôle importe moins que la capacité de ce dernier à maîtriser le ou les risques auxquels elle correspond.

Chaque organisation dispose de son propre ensemble d'objectifs et de stratégies de mise en œuvre. Étant donné que chacune est gérée par des personnes différentes qui recourent à leur propre jugement dans des environnements opérationnels d'une complexité variable, il n'y a pas deux organisations présentant le même ensemble d'activités de contrôle, même si elles

¹¹ Idem, P 141

peuvent avoir instauré des stratégies très similaires. Les activités de contrôle jouent par conséquent un rôle vital dans la gestion d'une organisation, car elles veillent à ce que les différents risques propres à l'organisation soient maîtrisés, ce qui permet à l'organisation de réaliser ses objectifs.

D) Information et communication

Une information de qualité doit être communiquée de façon appropriée.

C'est en raison de l'interdépendance de ces deux notions que le COSO les regroupe. Des informations pertinentes, exactes et opportunes doivent être disponibles pour les personnes qui en ont besoin, à tous les niveaux d'une organisation, pour la faire fonctionner efficacement. L'information doit être au service des utilisateurs concernés, de sorte que ces derniers puissent assumer leurs responsabilités liées aux opérations, au reporting et à la conformité.

En outre, la communication doit également être élargie à d'autres aspects importants, tels que les attentes et les responsabilités des personnes et des groupes. La communication avec les tiers est également importante et peut apporter des informations essentielles au fonctionnement des contrôles. Ces tiers sont, notamment, les clients, les fournisseurs, les prestataires de services, les régulateurs, les auditeurs externes et les actionnaires.

E) Pilotage

Pour rester fiables, les systèmes de contrôle interne doivent être pilotés. Comme l'indique le COSO, le pilotage consiste en des « évaluations continues, qui sont intégrées au cœur des processus métier à tous les niveaux de l'entité, et qui permettent de disposer d'informations en temps voulu. Les évaluations ponctuelles, réalisées périodiquement, varient généralement, en termes de périmètre et de fréquence, en fonction de l'évaluation des risques, de l'efficacité des évaluations continues et d'autres considérations d'ordre managérial. Les constats sont établis selon les critères définis par les régulateurs, les organismes de normalisation, le management et le conseil. Le cas échéant, les déficiences sont communiquées au management et au conseil. »¹².

S'il ne fait pas partie des opérations quotidiennes de l'organisation, le pilotage s'effectue en même temps que ces opérations et en continu. Plus les procédures de supervision et de

¹² Idem, P 185

vérification sont solides et complètes, plus le management peut être assuré de l'efficacité avec laquelle ces procédures assureront la cohérence et la fiabilité des opérations en cours. Si les activités de pilotage sont efficaces, et les évaluations du risque précises et fiables, il est possible de réduire la fréquence des évaluations ponctuelles.

2-1-2-Composantes du contrôle interne relatives aux activités de contrôle et de pilotage des contrôles

Le gouvernement de l'entreprise, conseil d'administration, conseil de ce, gérant, ou autre selon la forme juridique de l'entité, détermine les objectifs et en contrôle la réalisation.

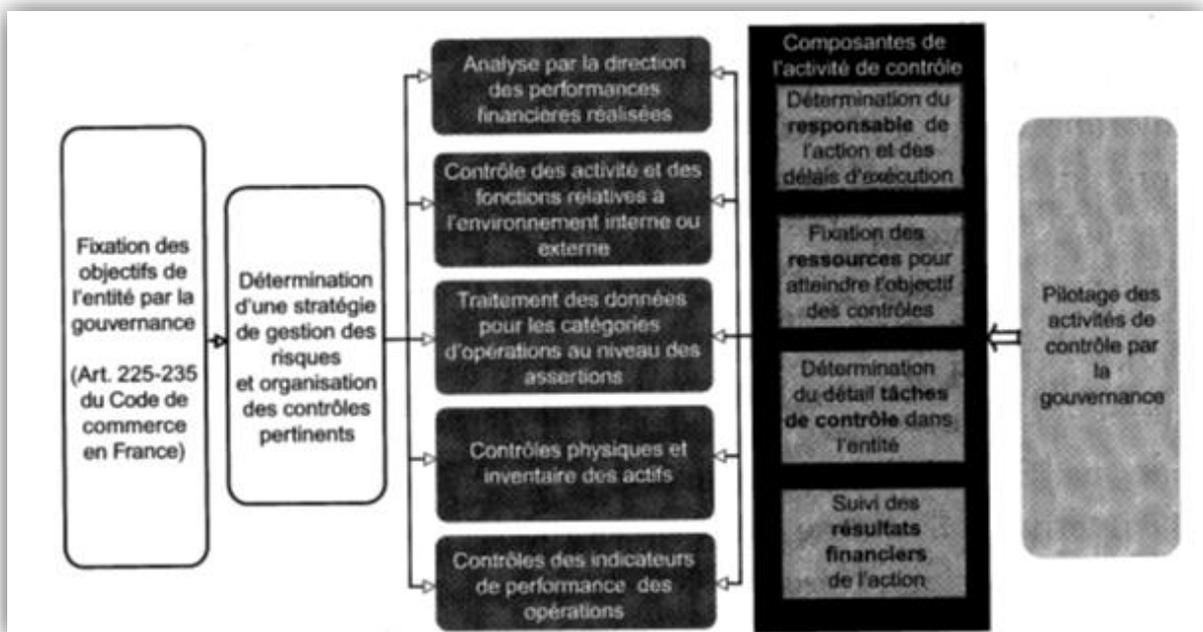


Figure n°3 : Rôle de la gouvernance et la place du contrôle interne dans la gestion de l'entité. [**Source** : Mohamed Hamzaoui, « Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne », Edition Pearson, 2008, p 110.]

La figure 3 représente une base pratique pour la gestion des activités, répartie en fixation des objectifs à atteindre, détermination d'une stratégie de contrôle, planification, organisation, acquisition, mise en place, distribution des ressources et enfin, pilotage ou surveillance des contrôles, la norme ISA 315 précise que les activités de contrôle sont les politiques et les procédures qui aident à s'assurer que les directives de direction sont exécutées : par exemple, les actions nécessaires prises pour identifier les risques qui menacent la réalisation des objectifs de l'entité.

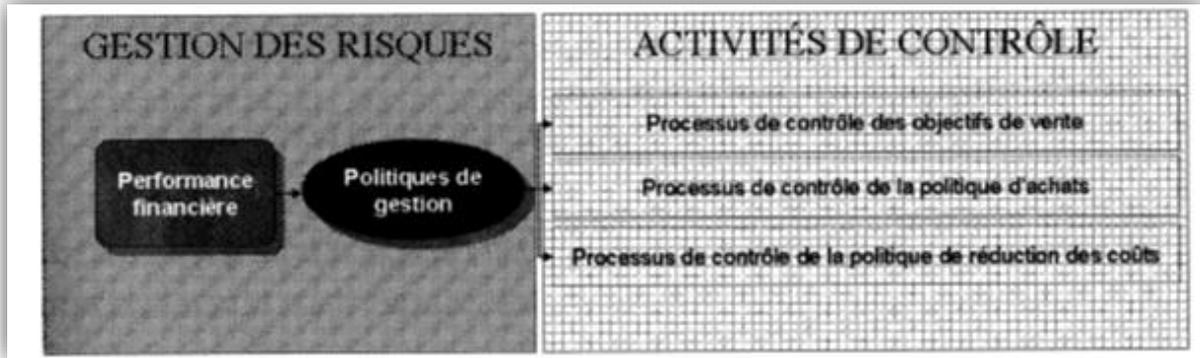


Figure n°4 : Activité de contrôle de l'objectif au niveau des activités : Performance financière. [Source : Mohamed Hamzaoui, « Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne », Edition Pearson, 2008, p 111.]

La direction a une responsabilité d'exécution, alors que le gouvernement d'entreprise joue un rôle de définition des objectifs et de surveillance. La direction, éventuellement assistée de ses conseils, conçoit et applique des procédures qui permettent :

- De mettre en place les contrôles et les processus propres à diminuer les risques importants à un niveau acceptable faible.
- D'estimer le rapport coûts/ avantages entre les contrôles à mettre en et les résultats obtenus pour limiter les conséquences des risques.

La figure 4 montre que le processus de contrôle porte notamment sur les risques d'anomalies dans les comptes qui proviennent de fraudes ou d'erreurs.

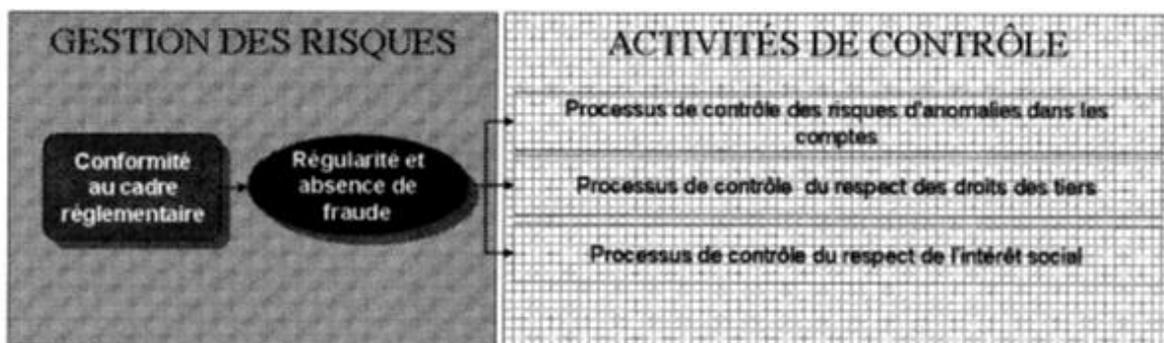


Figure n°5 : Activité de contrôle de l'objectif au niveau des activités : comité au cadre réglementaire. [Source : Mohamed Hamzaoui, « Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne », Edition Pearson, 2008, p 112.]

Dans ce cas, la direction prend soin de mettre en place les procédures de contrôle qui permettent de limiter les risques à un niveau acceptable faible concernant :

- L'application des textes légaux et réglementaires, et plus particulièrement ceux dont le non-respect est susceptible de générer des anomalies ayant une incidence importante sur les comptes.
- L'absence de fraudes ou d'erreurs importantes dans les comptes.

Par conséquent, la direction doit effectuer des contrôles visant à maîtriser les risques que les états financiers comportent des anomalies importantes, globalement ou au niveau de chacune des assertions.

2-2-Contrôle interne et systèmes d'information

L'informatique s'introduit dans tous les domaines de la vie des entreprises, aussi bien dans les activités de fabrication (lesquelles, comme la conception et la fabrication assistées par ordinateur, sont actuellement les vedettes de la croissance de l'informatique) que dans les activités de gestion. Le développement du télétraitement, d'internet, de l'utilisation des progiciels de gestion intégrés accélère l'évolution vers le « zéro papier ». Aujourd'hui, la quasi-totalité des comptabilités, qu'elles soient tenues par l'entreprise ou par un prestataire de services (expert-comptable) se fait avec l'aide d'un ordinateur,

Si l'existence des systèmes informatiques ne modifie pas le schéma général de la méthodologie d'audit, elle implique des risques et des techniques nouvelles de contrôle qui peuvent modifier sensiblement le déroulement des missions. Il n'est donc plus possible aujourd'hui, pour un auditeur, d'en ignorer les incidences et de ne pas en exploiter les possibilités.¹³

2-2-1 Différences essentielles entre systèmes manuels et systèmes informatisés

La différence essentielle entre un système manuel et un système informatisé est l'élimination de certaines étapes du système manuel dans le système informatisé. Ainsi, dans un système en temps réel, le personnel entre directement les données (par exemple d'une commande) dans le système informatique, sans établir le document-source utilisé habituellement. Des

¹³ Robert O, Marie-Pierre.M, « DSCG 4 Comptabilité et audit », Edition Dunod, 2007, p 529.

Chapitre 01 : Le cadre théorique du contrôle interne

différences de cette nature modifient l'appréhension du contrôle interne ainsi que la procédure d'examen de l'auditeur qui devra pouvoir analyser toute autre source d'information.

Les différences essentielles entre systèmes de traitement informatisés et systèmes de traitement manuels conduisent aux incidences essentielles suivantes en matière d'audit.

Tableau n°01 : Différences entres traitements automatisés et traitements manuels.

Différences	Incidences de l'audit
1. La trace de l'opération n'existe que pendant une courte période de temps.	Les auditeurs doivent être capables d'examiner d'autres documents prouvant r information.
2. Les erreurs dans un système informatisé se reproduisent Sur toutes les opérations.	. Les auditeurs peuvent restreindre leurs tests à une opération pour dégager une erreur potentielle.
3. Dans un système informatisé l'information n'est entrée qu'une seule fois	Les auditeurs doivent pouvoir tester les de contrôle utilisés pour prévenir et détecter les erreurs d'entrées
4. Les opérations sont centralisées par le département informatique dans le système informatisé.	Les auditeurs doivent pouvoir analyser l'organisation du département informatique pour vérifier notamment la nécessaire séparation des fonctions.
5. Dans un environnement informatique. Les informations permanentes peuvent rester longtemps altérées sans être détectées	Les auditeurs doivent pourvoir vérifier périodiquement l'exactitude des informations permanentes dans un environnement informatisé

Source : Robert O, Marie-Pierre.M, « DSCG 4 Comptabilité et audit », Edition Dunod, 2007, p 529.

2-2-2-Risques généraux de l'informatique

L'existence même de l'informatique modifie le risque général d'audit du fait :

- De la puissance et la fragilité qu'elle génère en facilitant la concentration des informations (banques de données centrales, par exemple) et leur circulation (terminaux d'interrogation ou de génération de données, par exemple) ;
- De l'évolution technologique permanente des systèmes qui nécessite une formation importante des « informaticiens » à proprement parler, mais aussi et surtout des « utilisateurs » dont elle bouscule souvent les habitudes. Ce dernier point est particulièrement important pour l'auditeur et ses collaborateurs qui, s'ils n'ont pas tous besoin d'être des informaticiens chevronnés, doivent avoir une connaissance suffisante

de la technologie pour être à même d'en apprécier les risques, de discuter avec les informaticiens de l'entreprise et d'orienter et utiliser les travaux des spécialistes auxquels ils ont recours le cas échéant ;

- De l'automatisation du traitement de l'information qui augmente la sécurité par rapport à un système manuel si le programme est fiable, mais dans un système mal programmé toutes les opérations présentent la même anomalie ; le phénomène de cumul des anomalies est donc beaucoup plus important que dans un système manuel où l'intervention humaine compense souvent la faiblesse apparente d'un système ;
- De la capacité de certains systèmes à générer des informations sans intervention humaine (systèmes intégrés, systèmes experts.) créant un risque de voir disparaître ce qui est souvent appelé la « piste d'audit » ou le « chemin de révision », autrement dit la trace de flux d'information de l'origine des opérations à leur traduction dans les comptes annuels.
- De la prise de conscience parfois insuffisante, dans les entreprises, des risques spécifiques liés à l'informatique, notamment en matière de continuité de l'exploitation, de confidentialité des données, de sécurité...

À la fois facteur de fiabilité et de fragilité, l'informatique implique une conscience claire et précise de ses risques spécifiques et une organisation rigoureuse assurant la fiabilité et la sécurité des données qu'elle gère et dont l'entreprise est de plus en plus dépendante.

Ces phénomènes s'accroissent avec le développement rapide du télétraitement, du caractère interactif des systèmes d'information tant à l'intérieur de l'entreprise qu'avec l'extérieur. La dématérialisation pose également d'autres problèmes tant au niveau de l'organisation des entreprises que de leur contrôle.¹⁴

2-2-3 Analyse des risques d'audit

L'existence de systèmes informatisés influe de plusieurs façons sur l'audit :

- La qualité de l'environnement informatique influe sur la fiabilité d'ensemble du processus d'information et des systèmes qui en émanent ;

¹⁴ Opcit, P 499

- La qualité des applications influe directement sur la qualité du contrôle interne des fonctions correspondantes ;
- L'utilisation de l'informatique permet de réaliser des contrôles difficilement envisageable à la main ;
- C'est pourquoi l'existence d'une fonction informatique influe sur toutes les étapes de la mission de l'auditeur ;
- Lors de la prise de connaissance, l'auditeur doit comprendre les caractéristiques générales de l'informatique de l'entreprise afin d'apprécier son incidence sur son approche de la mission ;
- La fonction informatique, si elle est significative, doit faire l'objet d'une appréciation du contrôle interne spécifique qui portera sur l'organisation générale de la fonction elle-même et/ou sur certaines applications ;
- Lors du contrôle des comptes, la fiabilité des systèmes informatiques influe sur la nature et l'étendue des contrôles à réaliser.

2-3- Les personnes et les organes responsable du système de contrôle interne

Le contrôle interne relève de la responsabilité de tous les membres d'une organisation :

A) Management

Le directeur général assume la responsabilité ultime du système de contrôle interne. C'est lui qui fait preuve d'exemplarité en termes d'éthique et d'intégrité de l'organisation et qui transmet les valeurs à respecter aux cadres supérieurs, intermédiaires et à tous les membres d'une organisation. Le directeur général est plus ou moins visible et exerce une influence plus ou moins directe en fonction de la taille de l'organisation. Dans les organisations de petite taille, il a une incidence très directe sur le système de contrôle interne. Dans les organisations de grande taille, il exerce surtout une influence sur les cadres supérieurs qui, à leur tour, influent sur les subordonnés. De cette manière, les cadres supérieurs et intermédiaires agissent comme des « directeurs généraux » pour les domaines dont ils sont responsables.

B) Conseil

Le Conseil supervise la direction générale, donne des orientations sur le contrôle interne et, *in fine*, est chargé de vérifier la mise en place du système de contrôle interne. Le COSO

définit des membres efficaces du Conseil comme « objectifs et compétents et faisant preuve de curiosité ». Ils doivent « posséder une connaissance solide concernant les activités et l'environnement de l'organisation et consacrer le temps nécessaire à leurs responsabilités »¹⁵. L'efficacité des membres du Conseil est indispensable à un système de contrôle interne efficace, car la direction générale a la capacité de contourner les contrôles et de faire disparaître les preuves en cas de comportement contraire à l'éthique ou de fraudes. Ce comportement a plus de chances d'être découvert ou empêché si le Conseil est activement engagé. Comme expliqué précédemment, le Conseil est l'ultime responsable de la mise en place par la direction générale d'un système de contrôle interne efficace.

C) Auditeurs internes

C'est lui qui évalue pour chaque responsable, et globalement au niveau de l'entreprise, le fonctionnement du contrôle interne. Il le fait en réalisant des missions selon une périodicité qui est fonction du risque. Il est très important que ces missions soient effectivement échelonnées en fonction du risque, ce qui exclut la priorité donnée aux sollicitations du management trop souvent guidé par des problèmes immédiats et qui ne sont pas toujours les plus importants. À la suite de ses missions, l'audit interne exprime des recommandations aux responsables afin d'améliorer le contrôle interne. Les recommandations de l'audit interne ne sont donc jamais des vœux pieux ou des considérations abstraites mais toujours des propositions concrètes portant sur des dispositifs à créer, à améliorer ou à supprimer.

D) Collaborateurs

Le COSO indique clairement que le contrôle interne relève de la responsabilité de tous les membres d'une organisation : « Le contrôle interne relève de la responsabilité de tous les membres de l'entité et figure par conséquent, de façon explicite ou implicite, dans la description de poste de chaque collaborateur. Les collaborateurs opérationnels constituent la première ligne de défense en matière de mise en œuvre du contrôle interne. » En principe, tous les collaborateurs produisent des informations utilisées par le système de contrôle interne ou accomplissent des tâches nécessaires pour assurer le contrôle. Le COSO précise aussi clairement que toutes les personnes associées partagent la responsabilité de communiquer au management ou à d'autres instances pertinentes les problèmes liés aux

¹⁵ COSO /PwC /IFACI (trad.), « *Référentiel intégré de contrôle interne - Principes de mise en œuvre et de pilotage* », p. 214.

opérations, au non-respect du code de conduite, ou toute violation des normes de l'organisation ou acte illégal.

Le COSO souligne par ailleurs que des personnes extérieures à l'organisation contribuent à la réalisation de ses objectifs. Bien qu'ils ne soient pas responsables du système de contrôle interne de l'organisation, les auditeurs externes y contribuent en apportant un point de vue indépendant et objectif, par l'examen des états financiers et de l'efficacité du contrôle interne relatif au reporting financier. D'autres tiers, tels que le législateur, les autorités de régulation et de supervision, les clients et autres relations d'affaires, les analystes financiers, les agences de notation et la presse, sont également susceptibles de fournir des informations pertinentes sur le contrôle interne. Dans de nombreux cas, des prestataires extérieurs se chargent de certains éléments du système de contrôle interne. Cependant, la propriété ou le devoir de rendre compte des éléments externalisés relève alors toujours du management qui exerce l'ultime responsabilité sur les tests et la certification des contrôles clés externalisés. Parmi les exemples figurent le traitement des données, la paye et même l'audit interne.

Section 3 : Le pilotage du contrôle interne et la performance de l'entreprise.

Nous avons vu que le COSO précise qu'un système de contrôle interne doit être piloté. C'est-à-dire qu'il faut en permanence être attentif aux risques nouveaux et imprévus ainsi qu'à la dégradation possible de ceux qui existent. On doit également maintenir de façon constante le système en l'état et pour cela, il faut périodiquement faire l'état des lieux, c'est-à-dire évaluer le contrôle interne pour le mettre à jour et toujours chercher à le renforcer.

3-1- La performance du système de contrôle interne et son lien avec l'audit interne dans l'entreprise

3-1-1-L'audit et le contrôle interne dans l'entreprise

L'objectif général du contrôle interne est d'assurer la pérennité et la continuité de l'entreprise dans le cadre de la réalisation des buts poursuivis.

Pour réaliser cet objectif général, le contrôle interne doit d'abord réaliser les objectifs permanents tel que : respect des lois, règlements et contrats ; fiabilité et intégrité des informations financières et opérationnelles ; protection du patrimoine de l'entreprise ; efficacité et efficience des opérations.

L'audit interne aide le contrôle interne pour atteindre ses objectifs, l'auditeur interne s'assure que : les risques significatifs sont identifiés ; les informations relatives sont recensées et communiquées ; les objectifs de l'organisation sont cohérents avec la mission ; leurs modalités de traitement sont appropriées.

L'auditeur interne renforce et améliore les dispositifs de contrôle interne par les diagnostics effectués et les recommandations qu'il fournit.

Il s'agit, plus simplement, de situer les contrôleurs internes par rapport aux auditeurs internes. Les contrôleurs internes, apparus il y a peu et surtout dans les organisations importantes ont en effet un statut hybride. La cause en est dans la terminologie qui pourrait laisser supposer que le contrôle interne est une fonction susceptible d'être managée, comme les autres fonctions. Nous verrons qu'il n'en est rien. D'où la nécessité de préciser le rôle des contrôleurs internes, ou à tout le moins ce qu'ils ne devraient pas être.

Il arrive, hélas trop souvent, que leur rôle soit confondu avec celui des auditeurs ou avec celui des managers. Or il ne s'agit ni d'apprécier le contrôle interne et de faire des propositions pour l'améliorer, ni de décider ce qu'il convient de faire pour faire échec aux risques. Dans un environnement de plus en plus complexe, avec des systèmes de contrôle interne de plus en plus sophistiqués, il est apparu nécessaire de mettre en place un chef d'orchestre, non pas pour écrire la partition, ou pour la jouer, mais pour coordonner l'action de tous et éviter les fausses notes.¹⁶

3-1-2-Le lien entre l'audit interne et le contrôle interne avec le management des risque

L'audit interne comprend la couverture de la gestion des risques, le contrôle et les processus de gouvernance. C'est une bonne idée d'établir brièvement les liens entre ces trois idées de sorte que, bien que chaque chapitre traite de chacun des trois concepts, ils peuvent être appréciés à la fois séparément et ensemble. La figure n° 6 peut aider à expliquer les liens.

¹⁶KEBBAL Sabrina & MOKRANI Abdelkrim, « LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LE PILOTAGE ET LA PERFORMANCE DU SYSTÈME DE CONTRÔLE INTERNE DES ETABLISSEMENTS DE SANTÉ EN ALGÉRIE » Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, 2019, P 01.

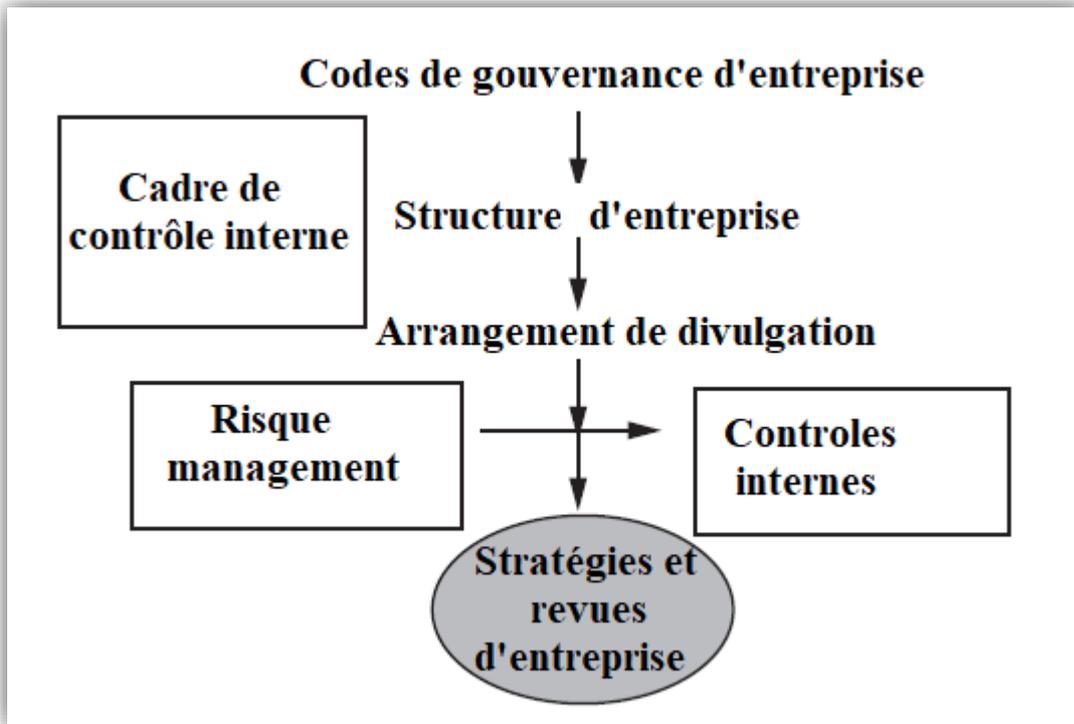


Figure n°6 : Lien entre le risque management et le contrôle interne. [Source : K.H Spencer Pickett, « The internal auditing book », Wiley Edition, 2010, P 245]

En examinant tour à tour chaque partie du modèle :

Codes de gouvernement d'entreprise : il s'agit essentiellement des codes, guides, réglementations et normes qui, outre les préoccupations familiales, couvrent la plupart des grandes organisations.

Structures d'entreprise : les structures et processus de gouvernance comprennent tous ces arrangements assurer le respect des codes de gouvernance. Cela comprend, les dispositions de salle de réunion, répartir les rôles du chef de la direction et du président, les codes de conduite, les comités d'audit, les NED, les audit externe, etc.

Modalités de divulgation : les questions qui doivent être incluses dans le rapport annuel y compris les comptes audités, le rapport d'audit externe, les notes sur les comptes, le rapport des administrateurs et examen opérationnel. Cela comprend également les informations sur le respect de la gouvernance d'entreprise codes, les dispositions de gestion des risques et une déclaration sur le contrôle interne.

Cadre de contrôle interne : Cela fournit une feuille de route concernant l'environnement de contrôle, comment les gens se rapportent à chaque autres et communiquer, les structures d'entreprise et les processus de gouvernance mentionnés ci-dessus.

Gestion des risques : dans le contexte du cadre de contrôle, l'organisation doit utiliser un processus d'identification, d'évaluation et de gestion des risques.

Contrôles internes : après avoir évalué les risques clés, ils devront être gérés conformément à un stratégie de gestion des risques définie. Un élément majeur de cette stratégie est correctement dérivé des contrôles internes visant à atténuer les niveaux de risque inacceptables. Chaque contrôle portera sur un risque défini ou faire partie d'une exigence réglementaire qui, à son tour, répond au risque de violation loi, procédures et règle.

Stratégies et examen de l'entreprise : la stratégie de gestion des risques et de contrôle le travail en cours devrait ensuite être intégré dans une stratégie globale qui anime l'organisation vers la réalisation de ses objectifs. L'ensemble du processus doit être dirigé, évalué, révisé et amélioré conjointement avec un système officiel de mesure du rendement.

En considérant les composants ci-dessus, nous pouvons voir comment la gouvernance d'entreprise est « le parapluie concept » qui régit un cadre de contrôle et de reporting, qui à son tour dépend de la gestion des risques et un système efficace de contrôle interne. Les trois grandes parties - gouvernance, gestion des risques et contrôle - forment un système complet qui assure des performances efficaces et des parties prenantes responsabilité.¹⁷

3-2- Le rôle du système de contrôle interne dans la prévention la détection de la fraude
La meilleure prévention contre la fraude est le contrôle interne. La fraude étant aujourd'hui reconnue comme un risque d'entreprise, il faut que le contrôle interne de deuxième degré (c'est-à-dire l'audit) s'intéresse à toutes les menaces ou dangers potentiels de malveillance avec ses conséquences sur les entreprises.

¹⁷ K.H Spencer Pickett, « The internal auditing book », Wiley Edition, 2010, P 248.

Les scandales financiers auquel mêmes les plus grandes entreprises ne sont pas à l'abris, ont mis sur le devant de la scène la nécessité de renforcer le système de contrôle interne, notamment la fonction d'audit interne.

Et de ce fait la fonction d'audit interne 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.

3-2-1- La notion de la fraude

Il s'avère nécessaire de traiter d'abord la notion de la fraude avant d'aborder le rôle du système de contrôle interne et de l'audit interne dans la prévention et la détection de la fraude.

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 »¹⁸.

En effet, on entend par la fraude toutes les irrégularités et actes illégaux commis avec l'intention de tromper. 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'exemple¹⁹ :

- 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.

Les deux types de fraude les plus fréquents se représentent comme suit :

- Les détournements d'actifs ;
- Les fraudes comptables.

¹⁸ Ouaniche. M, « La fraude en entreprise : comment la prévenir, la détecter, la combattre », Ed Maxima ,Paris, 2009,P 25.

¹⁹ Xavier. P, « The standarts for the professional practice of internal auditing », IIA, USA, 1997, p 43.

Cela n'empêche pas qu'on peut rencontrer d'autres types de fraude telle que le vol, la corruption, la contrefaçon et la conspiration.

3-2-2-Les dispositifs de réponses aux risques de fraude

Les dispositifs de réponse aux risques de fraude s'articulent autour de quatre éléments :

A) 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.

A-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 posséder²⁰.

A-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 activité ainsi que la régularité et la sécurité des personnes ». 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 à²¹ :

²⁰ Lambert. C, Cazes. C, « Les vrais problèmes de l'audit », L'école de Paris du management, Paris, 2002, p 09.

- 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 ».

A-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 suit²² :

- 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.

B) 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 ». Pour d'autres, l'éthique est un culte purificateur de l'entreprise et du profit qui permet d'améliorer l'image de l'entreprise.

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

²¹ Bernard. F, Gayraud. R, Rousseau. L, « 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 permanent, référentiels, questionnaires, bonnes pratiques... », Editons Maxima, Paris 2010, p 143

²² Idem, P 144

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.

C) 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-fraude²³.

D) Le rôle de l'audit interne

Il faut toujours garder à l'esprit que la fraude s'engraisse du manque de transparence, c'est la raison pour laquelle le renforcement perpétuel du système de contrôle interne est d'une importance cruciale et par voie de conséquence, « **La meilleure prévention contre la fraude est le contrôle interne** »²⁴.

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.

Il convient de noter que les auditeurs internes ne sont pas censés être des experts en sécurité et en détection de fraude mais lorsqu'ils découvrent des irrégularités ou des actes illicites, ils doivent avertir les autorités compétentes de l'entreprise et de suggérer par la suite des investigations et des contrôles qui leurs paraîtront nécessaires et effectuer des suivis dans le souci de s'assurer que les procédures et diligences ont été accomplies.

²³ Frédéric Bernard. F, Gayraud. R, Rousseau. L, *Opcit*, P 124

²⁴ Renard. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », 6^{ème} Editions d'Organisations, Paris, 2007, p109.

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

L'auditeur est un révélateur d'amélioration

Selon le père de « l'audit participatif » Lany Sawyer « le manager et l'auditeur : une association qui résout les problèmes » en prodiguant ses conseils à l'ensemble du management afin de les aider à se contrôler et de contrôler leur entité en vue d'améliorer le fonctionnement de l'entreprise.

La démarche utilisée par l'auditeur (expert-comptable, commissaire aux comptes ou auditeur interne) dans son appréciation du contrôle interne relatif aux principaux cycles d'opérations et éléments d'actif ou de passif qui en résultent comporte deux étapes : L'appréciation de l'existence du contrôle interne et l'appréciation de la permanence du contrôle interne.²⁵

3-3-1-Place du contrôle interne dans la mission de l'auditeur

À défaut de pouvoir étudier chaque transaction contenue dans les comptes annuels (cela impliquerait de refaire en totalité la comptabilité), l'auditeur va analyser l'organisation en vue de rechercher si celle-ci inclut les moyens suffisants destinés à détecter toute erreur, anomalie, fraude, etc.

S'il conclut positivement, il accordera un meilleur degré de confiance aux informations traitées dans le système que s'il conclut négativement.

La prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit permet à l'auditeur d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

L'auditeur prend connaissance des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes, pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.

Pour ce faire, l'auditeur doit prendre notamment connaissance des éléments suivants.

²⁵ CHEKROUN Meriem, thèse doctorat LMD, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, Tlemcen, 2013, p 22.

— **l'environnement de contrôle**, qui se traduit par le comportement des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction, leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne ;

— **les moyens mis en place** par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes et pour définir les actions à mettre en œuvre en réponse à ces risques ;

— **les procédures de contrôle interne en place**, et notamment la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés ; ces procédures permettent à la direction de s'assurer que ses directives sont respectées ;

— **les principaux moyens mis en œuvre** par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne, ainsi que la manière dont sont mises en œuvre les actions correctives ;

— **le système d'information** relatif à l'élaboration de l'information financière. À ce titre, l'auditeur doit s'intéresser notamment :

- Aux catégories d'opérations ayant un caractère significatif pour les comptes pris dans leur ensemble ;
- Aux procédures, informatisées ou manuelles, qui permettent d'initier, enregistrer, traiter ces opérations et de les traduire dans les comptes ;
- Aux enregistrements comptables correspondants, aussi bien informatisés que manuels ;
- A la façon dont sont traités les événements ponctuels, différents des opérations récurrentes, susceptibles d'engendrer un risque d'anomalies significatives ;
- Au processus d'élaboration des comptes, y compris des estimations comptables significatives et des informations significatives fournies dans l'annexe des comptes ;

— la façon dont l'entité communique sur les éléments significatifs de l'information financière et sur les rôles et les responsabilités individuelles au sein de l'entité en matière d'information financière, À ce titre, l'auditeur doit s'intéresser notamment à la communication entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou les autorités de contrôle, ainsi qu'aux actions de sensibilisation de la direction envers les membres du personnel afin de les informer quant à l'impact que peuvent avoir leurs activités sur l'élaboration de l'information financière.

3-3-2-Appréciation de l'existence du contrôle interne

La première étape consiste à comprendre les procédures de traitement des données et les contrôles internes manuels et informatisés mis en place dans l'entreprise.

Elle se déroule comme suit :

- prise de connaissance détaillée du système de traitement des données et des contrôles mis en place par l'entreprise ;
- vérification par des tests que les procédures telles que décrites et que les contrôles indiqués sont appliqués ;
- évaluation des risques d'erreurs qui peuvent se produire dans le traitement des données en fonction des objectifs que doivent atteindre les contrôles internes ;
- évaluation des contrôles internes devant assurer la protection des actifs lorsqu'ils existent des risques de perte de substance ;
- identification des contrôles internes (points forts) sur lesquels le réviseur pourra s'appuyer et qui lui permettront de militer ses travaux de vérification.

3-3-3-Appréciation de la permanence du contrôle interne

La seconde étape consiste à vérifier le fonctionnement des contrôles internes sur lesquels le réviseur a décidé de s'appuyer afin de s'assurer qu'ils produisent bien les résultats escomptés tout au long de la période examinée.²⁶

Elle se déroule comme suit :

- vérification par des tests de l'application permanente des procédures (tests de permanence) ;
- formulation définitive du jugement, à partir de l'évaluation des conclusions des précédentes phases.

²⁶ Robert O, Marie-Pierre.M, « DSCG 4 Comptabilité et audit », Edition Dunod, 2007, P 495

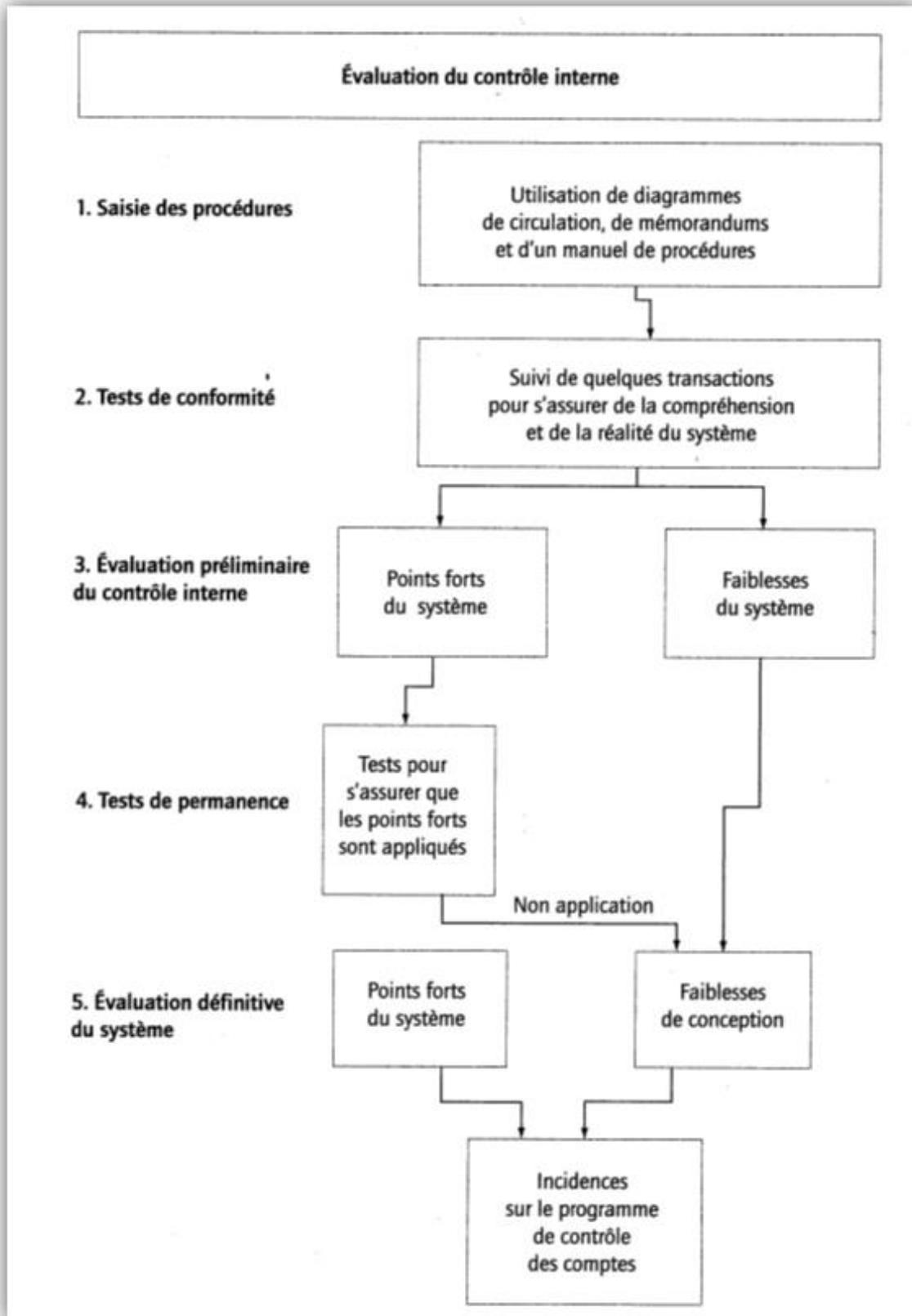


Figure n°7 : La démarche adoptée par l'auditeur pour l'appréciation du contrôle interne. [Source : Robert O, Marie-Pierre.M, « DSCG 4 Comptabilité et audit », Edition Dunod, 2007, p 529.]

3-4- Le rôle de l'audit interne en tant qu'outil de 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 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 SCJ tout en appuyant sur les recommandations et les conseils proposés par les auditeurs internes. Donc il incombe aux auditeurs internes 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 à titre d'exemple l'introduction du nouveau système comptable IAS/IAFRS dont les auditeurs internes ont un rôle déterminant à jouer notamment dans l'assistance des comptables à ce nouveau changement sachant que le système de contrôle interne est touché en premier lieu par ce changement qui se traduit par une révision du système d'information notamment le diagnostic et la méthode de gestion de stock, adapté au nouveau système.²⁷

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 efficient alors qu'une fonction déficiente dégrade automatiquement un bon système pour le rendre moins efficace voire déficient. De plus, 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.

Il ne faut perdre de vue que les auditeurs internes s'inscrivent dans le cadre du pilotage, donc 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, des activités de contrôle afin de stimuler l'amélioration du SCI. Par conséquent Il est à 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.

²⁷ CHEKROUN Meriem, thèse doctorat LMD, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, Tlemcen, 2013, P 188.

Revenant à notre problématique de thèse la fonction d'audit interne est le garant de l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne, ce qui fait que l'audit interne revêt une importance primordiale notamment dans la subsistance du système de contrôle interne. Ainsi il est nécessaire de mettre la lumière dans un premier temps sur les deux notions efficacité et l'efficience ensuite montrer le rapport entre l'audit interne et le système de contrôle interne en matière d'efficacité et d'efficience.

L'efficacité : l'efficacité est la capacité à obtenir un résultat donné, en l'occurrence, les auditeurs internes doivent s'assurer que le SCT permet de réaliser les objectifs de l'entreprise.

Le contrôle interne peut être qualifié efficace s'il remplit les critères développés ci-dessous. TI peut être jugé efficace dans chacune des trois catégories d'objectifs (objectifs opérationnels, financiers et de conformité) lorsque le conseil d'administration et le management estiment qu'ils disposent d'une assurance raisonnable leur permettant de considérer :

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

Apprécier l'efficacité d'un système de contrôle interne est un jugement subjectif fondé sur la présence des cinq éléments et le fonctionnement efficace de ceux-ci. L'efficacité de leur fonctionnement fournit un niveau d'assurance raisonnable quant à la réalisation d'une ou plusieurs catégories d'objectifs. Ainsi, les éléments du contrôle interne constituent également des critères d'efficacité.

L'efficience : l'efficience est la capacité à obtenir un résultat donné au moindre coût. En l'occurrence, les auditeurs internes sont tenus de s'assurer que le SCI est conçu avec moindre coût, visant à mettre en évidence les causes de dérive notamment celles qui sont liées à l'inadaptation du système d'information, des procédures, administratives, de la structure organisationnelle.

Conclusion du chapitre

Pour parvenir à un développement durable 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 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 plus efficace et efficient notamment dans un environnement marqué par l'incertitude et les changements rapides à titre d'exemple le nouveau système comptable IAS/IAFRS applicable à partir du premier janvier 2009 et qui demande une révision du système d'information notamment le diagnostic et la méthode de gestion de stock, adapté au nouveau système. De ce fait, il revient aux auditeurs internes d'assister les responsables à s'adapter à ce nouveau système comptable afin de pouvoir maintenir le contrôle interne efficace et efficient ou bien le rendre plus performant et cela se fait par le biais des recommandations, et ceci passe 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 bon système de contrôle interne.

Chapitre 02

Chapitre 02 : Le cadre Conceptuel de l'audit interne

Introduction chapitre

En quelques années et sous la pression des exigences réglementaires de plus en plus évolutive, l'audit interne a profondément évolué pour devenir un outil au service des managers de par sa méthodologie et ses outils de travail. De plus, sa finalité initiale étant l'évaluation de la pertinence du système de contrôle interne, l'audit interne se trouve entraîné vers des objectifs plus larges dans le cadre d'une approche basée surtout sur les risques.

L'audit interne est le concept développé dans ce premier chapitre dans lequel de multiples notions sont présentées à travers une revue de littérature, le cadre de référence et la méthodologie de conduite d'une mission d'audit au sein d'une entreprise.

Section 1 : Généralités sur 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 d'abord de l'évolution historique de l'audit, ensuite de présenter les différentes notions de l'audit interne et ses typologies.

1-1 L'évolution historique de l'audit interne

1-1-1 L'évolution historique de l'audit interne en générale

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

Ainsi « le fameux code d'Hammourabi qu'ils avaient gravé sur un bloc de diorite 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 ».28

Plus tard, « dès le IIIe siècle avant J.C. les gouvernements romains avaient pris l'habitude de désigner des questeurs qui contrôlaient les comptabilités de toutes les provinces. A cette époque remonte d'ailleurs l'utilisation du terme « audit », marqué à l'origine d'un sens

28 L. COLLINS et G. VALIN, << audit et control interne principe, objectif et pratique >> 2eme, édition 1979 p4

quelque peu différent de celui que nous connaissons aujourd'hui. Le terme provient du verbe latin *audire* qui signifie « écouter ». Les questeurs, en effet, rendaient compte verbalement de leur mission devant une assemblée composée d'« auditeurs ».29

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 actuellement. Ce développement s'est effectué selon trois grandes phases historiques : 30

Jusqu'à la fin du XIXe siècle, la finalité de l'audit était orientée principalement vers la recherche de la fraude. Les modes de contrôle étaient donc axés vers la vérification détaillée, voire exhaustive, des pièces comptables ;

À 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 audits ;

Après le milieu du XXe siècle, la finalité affirmée de l'audit se limite désormais à l'émission d'un jugement sur la validité des comptes annuels. En outre, l'importance donnée à la revue des procédures de fonctionnement de l'entreprise s'accroît progressivement pour devenir aujourd'hui primordiale. En effet, face à l'augmentation de la taille et de la complexité des entreprises, les auditeurs ont peu à peu assimilé l'intérêt de la qualité des procédures internes pour s'assurer de la fiabilité des informations produites par le système comptable.

1-1-2 L'évolution 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

29 J. RAFFEGEAU, P. DUFILS et D. de MÉNONVILLE <<L'audit financier >> 1er édition 1994 p8

30 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.

soixante-dix (pan 1970-73), que l'Algérie a créé 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 réformes 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 gestion³¹ ». 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 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.

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

³¹ Journal officiel de la république algérienne n ° 02 du 13 janvier 1988 article 40, p 22.

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.

En fait, jusqu'à ce jour, il n'existe pas une base légale imposant une structure de l'audit interne au niveau des entreprises.

1-2 La notion de l'audit interne

1-2-1 Définition de l'audit interne

L'audit interne a vu la succession de plusieurs définitions.

La première définition « L'audit interne est un dispositif interne à l'entreprise qui vise à :

- apprécier l'exactitude et la sincérité des informations notamment comptables,
- assurer la sécurité physique et comptable des opérations,
- garantir l'intégrité du patrimoine,
- juger de l'efficacité des systèmes d'information. »

Outre le fait que l'audit interne n'est pas un « dispositif » (mais une fonction) cette définition, au demeurant incomplète, confond les rôles de l'audit interne (« apprécier » – « juger ») avec les objectifs du contrôle interne (« assurer » – « garantir »).³²

Selon le courant classique

« (Selon la théorie classique, la théorie de l'agence) l'audit interne assume par délégation une partie de la responsabilité de contrôle de la direction. »³³

La troisième définition

C'est une fonction d'investigation et d'appréciation du contrôle interne, exercée de façon périodique au sein de l'organisation pour aider les responsables de tous niveaux à mieux maîtriser leurs activités L'audit interne est à l'intérieur d'une organisation une fonction indépendante d'évaluation périodique des opérations pour le compte de l'organisation. Pour récapituler, l'audit interne est à l'intérieur d'une entreprise (ou d'un organisme), une activité

³² RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ème} EDITIONS D'ORGANISATION 2010, p72

³³ Idem

indépendante d'appréciation du contrôle des opérations. Il est au service de l'organisation. C'est dans ce domaine, un contrôle qui a pour fonction d'estimer et d'évaluer l'efficacité des autres contrôles.³⁴

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 efficacité ».³⁵

Cette définition est très critiquée pour sa qualification de l'audit interne par « Activité » et non pas par « Fonction », car une activité est plus élémentaire qu'une fonction et place de ce fait son responsable dans une position subalterne.

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.³⁶

1-2-2 Les Objectifs de l'audit interne

L'audit interne consiste en la formulation d'un certain nombre de recommandations en vue de sauvegarder le patrimoine de l'entreprise et d'améliorer son processus de gouvernance (Julien, 1995).

Assister le conseil au management : l'audit interne doit être une association manager-auditeur pour résoudre les problèmes.

³⁴ Manuel d'audit interne pour les inspections générales des ministères (2007). Comment pratiquer l'audit interne. Maroc : Inspections Générales des Ministères. P9

³⁵ Schick. P, « Mémento d'audit interne », Edition Dunod, Paris, 2007, p 05.

³⁶ CHEKROUN Meriem, thèse doctorat LMD, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, Tlemcen, 2013, p 22.

Promouvoir la culture de contrôle : 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'autocontrôle. En effet, l'auditeur interne est le pionnier de la sensibilisation au contrôle.

Accompagner les 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.

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

Révéler les améliorations : 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 efficience (De Visscher, 2002).

1-3 Les typologies usuelles d'audit

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 aspects :³⁷

- Selon le domaine de l'intervention de l'auditeur
- Selon la nature de l'audit ou son objectif
- Selon le domaine concerne

1-3-1 Selon le domaine de l'intervention de l'auditeur

• **L'audit financier**

L'audit financier « un examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels conformément à un référentiel comptable identifié »³⁸

³⁷ Benhayoun Safdi. L'audit interne levier performance dans les organisations publiques : cas DRAPOR, RABAT, 2001, p17.

- **L'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 »³⁹.

1-3-2 Selon la nature de l'audit ou son objectif

- **Audit de régularité et/ou de conformité**

Selon J.P. Ravelec :« l'audit de régularité consiste à vérifier la bonne application des règles, Des procédures, description de postes, organigrammes, systèmes d'information, etc.⁴⁰ De cette définition, il ressort que l'audit de régularité compare ce qui « devrait être » et « ce qui est » par rapport à un référentiel. Il est appelé aussi audit de conformité puisqu'il permet de vérifier la conformité avec les dispositions générales.

- **Audit d'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 dysfonctionnements⁴¹.

- **Audit de management**

Cette dimension nouvelle d'audit qui 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 fond. L'audit management elle peut s'apprécier de trois façons :⁴²

Le contrôle de la conformité de la politique de chaque fonction par rapport à la stratégie de l'organisation ou aux politiques qui en découlent.

³⁸ 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 03.

³⁹ Benhayoun Safdi. L'audit interne levier performance dans les organisations publiques : cas DRAPOR, RABAT, 2001, p19.

⁴⁰ Ravelec, J.P. « Audit export ». France : Jupiter- Navarre 1998, p22

⁴¹ IFACI, IAS (Institut international de l'audit social), « Des mots pour l'audit », Imprimerie Compédit Beaugard S.A, Paris 1995

⁴² RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », 7eme EDITIONS D'ORGANISATION 2010, p51

La vérification de la façon dont les politiques sont conçues, transmises et exécutées tout au long de la chaîne hiérarchique.

L'audit du processus d'élaboration de la stratégie de l'organisation, il est surtout utilisé dans les filiales de groupe pour s'assurer du respect du processus stratégique édicté par la société mère.

- **Audit de stratégie**

Cet audit 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 globale⁴³.

1-3-3 Selon le domaine concerné

- **Audit de qualité**

Selon la norme française 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 »⁴⁴.

- **Audit social**

L'audit social est un processus appliqué à la gestion, aux activités et aux relations des individus et des groupes dans les organisations, ainsi qu'aux rapports de ces dernières avec leurs parties intéressées internes et externes ; ce processus est méthodique, indépendant et documenté, il permet d'obtenir des preuves d'audit et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont satisfaits.⁴⁵

- **Audit thématique**

Audit portant non sur une organisation dans sa globalité mais sur un aspect particulier de son activité.⁴⁶ Exemple audit des archives, audit de la paie du personnel...etc.

⁴³ RENARD Jacques, Opcit, p54

⁴⁴ Feujo. I « Guide des audits, Quelles synergies gagnantes pour l'entreprise », Edition AFNOR, Saint-Denis, 2005, p73.

⁴⁵ Jacques IGALENS Jean-Marie PERETTI, audit social meilleur pratique, méthodes, outils, édition d'organisation 2011, p37

⁴⁶ IFACI, IAS (Institut international de l'audit social), « Des mots pour l'audit », Imprimerie Compédit Beauregard S.A., Paris 1995

1-4 La différence et la complémentarité entre la fonction d'audit interne et les fonctions proches

1-4-1 Audit interne et audit externe

L'audit interne est une activité qui donne à une entreprise une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations.

Audit externe est une fonction indépendante donne la mission de certifier l'exactitude des comptes, résultats et états financier.

Les principales différences se situent dans les aspects suivants :

Quant au statut :

L'auditeur interne est un membre du personnel de l'entreprise tandis que l'auditeur externe est un prestataire externe juridiquement indépendant.

Le statut de l'auditeur est défini dans le cadre d'une charte d'audit approuvé par le conseil d'administration de l'entreprise, alors que celui de l'auditeur externe est défini dans un cadre réglementaire.⁴⁷

- **Quant aux bénéficiaires de l'audit**

L'auditeur interne travaille pour le compte des responsables de l'entreprise afin de leur fournir une assurance sur le degré de maîtrise des opérations effectuées, tandis que l'auditeur externe certifie les comptes à l'intention de ceux qui en ont besoin.

- **Quant aux objectifs de l'audit**

L'objectif 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, alors que l'audit externe a pour objectif d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes de l'entreprise.

- **Quant au champ d'application d'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

⁴⁷ IFACI, « L'audit interne vers une collaboration renforcée avec ses prestataires externes », septembre 1998, p 06

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.

- **Quant à la prévention de la fraude**

L'audit externe s'intéresse aux fraudes ayant un effet sur les résultats, mais quant par exemple ils mettent en péril la confidentialité des clients et fournisseurs ils feront objet du domaine de l'audit interne.

- **Quant à l'indépendance**

L'auditeur externe jouit d'une indépendance d'un professionnel libéral, juridiquement et statutairement, 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.

- **Quant à la périodicité**

Les missions de l'audit externes sont menées de façon intermittente, fin de trimestre, fin d'exercice. Car les travaux de certification des comptes nécessitent une période bien précise et bien privilégiée à l'exception des groupes ou l'importance des comptes ou des inventaires réalisés requiert la présence d'une équipe d'auditeurs externe pendant toute l'année.

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).

- **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. Bien que le but principal de l'audit interne diffère de celui de l'audit externe, il y'a des intérêts communs qui constituent la base de la complémentarité entre eux.

- **Les complémentarités**

Bien qu'il existe des différences entre ces deux fonctions, elles se complètent par :

L'appréciation du contrôle interne à travers les rapports de l'auditeur interne, ce qui lui permet de réduire l'étendue de sa mission.

L'utilisation des outils identiques.

L'interdiction de toute immixtion dans la gestion.

1-4-2 L'audit interne et l'inspection

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

- La non-remise en cause des règles et directives ;
- Elle peut intervenir spontanément sous sa propre initiative et sans pour autant attendre un ordre de mission ;
- La réalisation des tests d'une manière exhaustive et non aléatoire ;
- L'utilisation des révélations de l'audit interne pour inspecter les opérations impliquées.

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.

La fonction d'inspection est assumée par des personnes ayant un profil tout autre que celui de l'auditeur interne. Ils sont souvent rigoureux et expérimentés.

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

1-4-3 L'audit interne et consultant externe

La fonction du consultant est parfois exercée par des cabinets d'audit. En général, le consultant est sollicité par un responsable déterminé pour lui confier un problème bien déterminé. Son rapport sera alors adressé à celui qui lui a confié la mission.

1-4-4 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.

Selon 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 objectifs ».48

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. »49

Donc il est nécessaire de distinguer entre l'audit interne et le contrôle de gestion vu que les deux fonctions interviennent dans le même domaine, la gestion de l'entreprise et son amélioration, en fonctionnels (analystes, conseillers, et autres formations similaire), et en toute indépendance (rattachement à haut niveau). Elles se distinguent par leurs modes opératoires.50

Tableau n°02 : les modes opératoires de l'audit interne et le contrôle de gestion

Comparaison avec le contrôle de gestion	
	
Audit interne comment fonctionne ce qui existe, comment l'améliore ?	Contrôle de gestion ou voulons-nous aller, par ou passer ?
Photo périodique et détailler	Cinéma continu et global
Va des problèmes rencontrés en pratiquer à leurs causes et conséquences.	Va des indicateurs généraux aux paramètres particuliers
Contrôle l'application des directives la fiabilité des informations et l'adéquation des méthodes : les processus les conditions	Planifie et suit les opérations et leurs résultats. Conçoit et met en place le système d'information pour ce faire.

48 Julien BATAÇ 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, 20-23Mai, 2003, p5.

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

50 SCHICK Pierre, op.cit.P 59

d'obtention des résultats. Audite la fonction contrôle de gestion.	Analyse le budget du service d'audit interne.
Investigue le passé-seul réalité- pour trouver ce qu'on aurait pu faire de mieux et l'appliquer à l'avenir : semble vouloir changer le passé !	Pour maîtriser l'avenir (plan) analyser pourquoi le présente ne lui ressemble pas (écarts): semble croire que le réel se trompe et que le plan a raison!
Découvre les moyens organisationnels pour atteindre les objectifs. Valide les objectifs (mode de détermination et faisabilité).	Élabore (mais ne décide pas) les objectifs en s'appuyant sur des hypothèses explicités. Analyse coûts bénéfiques.
Mécanicien de chaque secteur.	Navigateur de l'ensemble des secteurs.
<p>La mission de l'audit interne et celle du contrôle de gestion se complètent et s'épaulent mutuellement :</p> <p>Le contrôle de gestion peut demander un arrêt sur image, un zoom, une vue détaillée et sûre à l'audit interne (le navigateur peut demander au mécanicien de régler l'altimètre et le gyrocompas).</p> <p>L'audit interne peut s'appuyer sur la connaissance du contrôle de gestion pour élaborer le plan d'audit (le navigateur signale les turbulences).</p>	

Source : SCHICK Pierre, op.cit.p60.

En tant que processus du contrôle il est possible de préciser, pour les trois étapes, les tâches du contrôle de gestion 51:

- 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.

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

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

- **Les ressemblances entre l'audit interne et contrôle de gestion⁵²**

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 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 bénéficient généralement d'un rattachement au plus haut niveau hiérarchique préservant leur indépendance et leur autonomie.

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.

- **Les différences entre l'audit interne et contrôle de gestion**

- **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 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.

⁵² Idem.

➤ **Quant aux champs d'application**

Le contrôleur de gestion prendra en compte tout ce qui est chiffré ou chiffrable. L'auditeur interne va aller au-delà de cette dimension et cela est particulièrement perceptible dans des domaines comme la sécurité, la qualité, les relations sociales, l'environnement.⁵³

➤ **Quant à la périodicité**

La mission de l'audit interne répond à la demande du commanditaire, l'intervention de l'audit interne est périodique et limitée dans le temps.

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

➤ **Quant aux méthodes de travailler**

Les outils utilisés par le contrôleur de gestion sont totalement différents à ceux de l'auditeur interne, car

Les outils du calcul des coûts⁵⁴ : 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 budgétaire⁵⁵ : 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 maitrise de la masse salariale ;

⁵³ RENARD Jacques, op.cit, p 95.

⁵⁴ Alazard. C, Sépari. S, op.cit, p111

⁵⁵ Alazard. C, Sépari. S, op.cit, p269

De nouveaux indicateurs pour piloter la performance 56: 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.

Les outils utilisés en audit interne seront développés ultérieurement.

- **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 peut dire qu'il existe une véritable synergie entre les deux fonctions pour le bien commun de l'entreprise, c'est à dire 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.

1-5 Le rattachement de la fonction d'audit dans une organisation

La structure d'audit interne a pour objectif de contribuer à la préservation de l'actif de l'organisation et l'amélioration de ses opérations. 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.

1-5-1 Le rattachement de l'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 dialogué avec la direction générale et tous les

56 Alazard. C, Sépari. S, op.cit, p517

échelons hiérarchiques. L'intérêt d'un tel rattachement réside dans la très grande fluidité de l'information diffusée de l'audit interne vers la direction générale, dans la réactivité dans les prises décision.

L'inconvénient de ce rattachement peut affecter le rôle de l'auditeur interne dans l'évaluation du processus de management des risques. Autrement dit 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.

1-5-2 Le rattachement de l'audit interne au conseil administration ou au comité d'audit

Le service ou la direction d'audit interne peut être hiérarchiquement rattaché au conseil d'administration ou au comité d'audit constitué en son sein, ce type rattachement permet de réduire l'asymétrie d'information pouvant exister entre le dirigeant et l'actionnaire tout en assurant le conseil d'administration que les informations émanant de la direction générale sont fiables.

Ce rattachement n'exclut pas que l'audit interne dialogue avec la direction générale et les échelons hiérarchiques que le champ d'application de l'auditeur interne ne change pas, il semble même que ce rattachement est de nature d'apaiser les tensions auraient pu apparaître entre l'auditeur externe et le dirigeant et instaurerait un climat de confiance entre les principaux acteurs de la gouvernance.

1-5-3 Le rattachement de l'audit interne à une direction opérationnelle

C'est le rattachement le moins intéressant. Il consiste à rattacher l'audit interne à la direction financière et administrative. Ce rattachement, qui est à un niveau hiérarchique moins élevé nuit à l'efficacité de l'audit interne, pourtant il présente un suivi technique du département ou du service d'audit interne⁵⁷.

Section 02 : Le cadre référentiel et normes de l'audit interne

L'audit interne est exercé dans les différents environnements juridique et culturel, au bénéfice d'organisations dont l'objet, la taille, la complexité et la structure sont divers. Il peut être exercé par des professionnels de l'audit, interne ou externe à l'organisation. Comme ces différences peuvent influencer la pratique de l'audit interne dans chaque

⁵⁷ El Mousselly, Abd. (2018). Contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise cas des établissements du Maroc. International journal of management & marketing research (MMR), vol 1 p 78.

environnement, il est essentiel de se conformer aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne de l'IIA, pour que les auditeurs internes et la fonction d'audit interne s'acquittent de leurs responsabilités.⁵⁸

2-1 Objet de ces normes

D'après le manuel de l'IFACI (2011 p25) l'objet de ces normes :

- De définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne ;
- De fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée ;
- D'établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
- De favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

2-1-1 Constitution des normes

Celles-ci sont des principes obligatoires constituées :

De déclaration sur les conditions fondamentales pour la pratique professionnelle de l'audit interne pour l'évaluation de sa performance. Elles sont internationales et applicables tant au niveau du service qu'au niveau individuel ;

D'interprétation clarifiant les termes et les concepts utilisés dans les déclarations.

2-1-2 La charte d'audit interne

La charte d'audit interne est un document officiel qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de cette activité. La charte définit la position de l'audit interne dans l'organisation, autorisé l'accès aux documents, aux personnel et aux bien nécessaire à la réalisation des missions, elle définit le champ des activités d'audit interne. L'approbation finale de la charte d'audit interne relevé de la responsabilité du conseil.⁵⁹

2-1-3 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

⁵⁸ IFACI, IIA. Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne. France : IFACI, IIA. Page 25 2011

⁵⁹ IFACI, IIA. Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne. France : IFACI, IIA. Page 29 2011

l'entreprise y compris les auditeurs internes ne doivent pas s'écarter afin de promouvoir une culture d'éthique.

Selon l'organisation de coopération et 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 opération ».60

Le manuel de l'IFAC (2011) stipule que les auditeurs internes doivent respecter et appliquer les principes suivants :

Intégrité : l'intégrité des auditeurs internes est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement.

Indépendance : les auditeurs internes doivent être indépendants de toute fonction auditée pour qu'ils puissent exercer leurs missions avec honnête, ce qui permet également de renforcer la crédibilité du rapport d'audit.

Objectivité : les auditeurs internes doivent montrer le plus haut niveau d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou processus examiné

Confidentialité : les auditeurs internes respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent ; ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les oblige à le faire.

Compétence : les auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances les savoir-faire et expériences requis pour la réalisation de leur travaux. Ils doivent avoir une bonne connaissance de la fonction auditée et les techniques appropriées pour relever les insuffisances et proposer des recommandations.

2-2 Normes internationales d'audit

Elles se composent de deux types de normes, les normes de qualification qui traitent les critères que doivent avoir les organisations et les personnes accomplissant des missions d'audit internes, les normes de fonctionnement décrivent la nature des missions d'audit

60 Madoz J.P éthique Professional :100 question pour comprendre et agir, édition afnor, 2007 p138

interne définissent des critères de qualité permettant de mesurer la performance des services fournis.

2-2-1-Normes de qualification

- **1000 Mission, pouvoirs et responsabilité** : cette norme stipule que les missions, pouvoirs et responsabilité de l'audit interne doivent être définis dans une charte d'audit, le responsable de l'audit interne doit revoir périodiquement la charte de l'audit interne et la soumettre à une approbation du conseil.
- **1100 Indépendance et objectivité** : l'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité.
- **1200 Compétence et conscience professionnelle** : les auditeurs doivent posséder les connaissances, le savoir-faire nécessaires à l'exercice de sa mission.
- **1300 Programme d'assurance et d'amélioration qualité** : les auditeurs doivent concevoir et tenir à jour leur programme d'assurance qui évalue la conformité de l'audit interne avec les normes et le degré de l'audit interne du respect du code de déontologie.

2-2-2-Normes de fonctionnement

- **2000 Gestion de l'audit interne** : il doit gérer efficacement cette activité de façon à garantir qu'elle apporte une valeur ajoutée à l'organisation.
- **2100 Nature de travailler** : l'audit interne doit évaluer les processus de gouvernement de l'entreprise, de management de risque et de contrôle, et contribuer à leur amélioration sur la base d'une approche systématique et méthodique.
- **2200 Planification de la mission** : les auditeurs internes doivent concevoir et documenter un plan pour chaque mission, ce plan de mission précise les objectifs, le champ d'intervention la date et la durée de la mission ainsi que les ressources allouées.
- **2300 Accomplissement de la mission** : les auditeurs internes doivent identifier, analyser évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission.
- **2400 Communication des résultats** : les auditeurs internes doivent communiquer les résultats des missions, cette communication doit inclure les objectifs le périmètre d'intervention, les conclusions ainsi que les recommandations.
- **2500 Surveillance des actions de progrès** : le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management.

- **2600 Acceptation des risques par la direction générale** : lorsque le responsable de l'audit interne estime que la direction générale a accepté un niveau de risque résiduel qui pourrait s'avérer inacceptable pour l'organisation il doit examiner la question avec elle. Si aucune décision concernant le risque résiduel n'est prise, le responsable de l'audit interne doit soumettre la question au conseil aux fins de résolution.

Section 3 : Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne

Le déroulement d'une mission d'audit exige une grande rigueur et doit obéir à certaines règles qui peuvent être adaptées selon : d'une part la nature de la fonction, de la structure, du système ou encore du processus à auditer et d'autre part le contexte et les conditions de fonctionnement de l'entité auditée.

L'audit interne une fonction qui répond à une définition précise, est mis en œuvre selon une méthodologie bien déterminée afin bien de mener la mission d'audit interne, cet effet nous allons abordés les trois grandes phases (étude, vérifications, conclusion) d'une mission d'audit ainsi nous allons abordés les techniques d'audit interne qui sont les outils qui assurent la qualité des missions d'audit interne.

3-1 méthodologie de l'audit interne

LA méthodologie de l'audit interne est spécifique et l'analyse des différentes étapes d'une mission d'audit est l'un des points essentiels de la pratique. La méthodologie de l'audit doit respecter certains critères :⁶¹

Simplicité : « une bonne méthode est une méthode simple » cette affirmation est importante lorsqu'elle s'applique à une technique encore en cours d'élaboration, au sujet auquel se multiplient études, théorie et expérience diverses. La théorie pure est nécessaire c'est à partir d'elle que la pratique va progresser. La méthode présentée renforcée par la pratique.

Mais une méthode simple ne signifie pas l'absence de méthode.

⁶¹ RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ème} EDITIONS D'ORGANISATION 2010 p205-208

Rigueur : le déroulement d'une mission d'audit interne exige la plus grande rigueur, vu que la fonction d'audit interne doit respecter les normes professionnelles, ces normes ne définissent pas de méthodologie précise mais imposent d'en avoir une.

Relativité du vocabulaire : quelques termes fondamentaux sont admis et reconnus par tous mais dès que l'on approche les pratiques quotidiennes on rencontre des appellations différentes le vocabulaire est donc l'expression et le véhicule de la culture ; l'ignorer se rait se condamner à l'incompréhension.

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

Transparence : l'objectif de l'audit interne est de partager à la fois la pertinence des constats relevés et la nécessité d'agir en conséquence.

3-1-1 Définition de la mission d'audit

Mission, du latin *mittere* qui signifie envoyer, nous indique le *Petit Larousse* qui précise : « Fonction temporaire et déterminée dont un gouvernement charge un agent spécial.

La mission de l'auditeur est bien ce travail « temporaire » qu'il sera « chargé d'accomplir dans l'intention... de la direction générale ». Travail « temporaire » car le travail permanent de l'auditeur interne n'est constitué que par une succession, en principe ininterrompue de missions diverses.

Ces dernières sont à apprécier selon deux critères : le champ d'application et la durée.⁶²

3-2 Le déroulement d'une mission d'audit

La méthodologie de conduite des missions d'audit interne s'articule autour de trois grandes phases : étude, vérification, conclusion. Trois acteurs interviennent dans la mission d'audit :⁶³

L'auditeur : celui qui conduit la mission d'audit.

L'audité : celui qui fait l'objet de l'audit.

⁶² RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ème} EDITIONS D'ORGANISATION 2010, P209

⁶³ Bertin, E « Audit interne, Enjeux et pratiques à l'international », Edition d'organisation, Paris, 2007 p38

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

3-2-1-Phase d'étude

Toute intervention d'audit interne commence par une phase d'étude qui permet aux auditeurs internes d'avoir une meilleure prise de connaissance du domaine audité et son environnement. Cette phase est fondamentale pour que l'audit interne construise son référentiel et d'accomplir sa mission.

- **L'ordre de mission**

Avant d'entamer la phase de prise de connaissance, l'auditeur doit avoir reçu l'ordre ou le mandat d'effectuer la mission. Le document qui fait déclencher la mission d'audit interne c'est l'ordre de mission définit comme étant le mandat par la direction générale à l'audit interne, l'ordre de mission est un court document caractérise par les principes suivant :⁶⁴

- **Plan d'approche**

Le plan d'approche organise la phase d'étude, s'appuyer sur trois éléments :

- Une prise de connaissance du domaine à audit
- Une décomposition du sujet de la mission
- Une prise de connaissance de risque et d'opportunités d'amélioration.

- **Rapport d'orientation**

Le rapport d'orientation découle d'après le tableau des risques, il s'agit d'un document à destination des audités dans lequel l'auditeur synthétises les conclusions qu'il a pu faire sur les zones des risques, définit la nature et l'étendue des travaux à réaliser⁶⁵. Il se présente comme un prélude afin de faciliter la seconde phase vérification.

3-2-2-Phase de vérification

Durant cette phase l'auditeur se déplacera sur le terrain pour le déroulement des opérations de sa mission. Cette phase va débiter par une réunion d'ouverture. Par la suite, l'auditeur interne élabore le programme de vérification sur la base du rapport d'orientation.

⁶⁴ Schick. P, « Mémento d'audit interne », Edition Dunod, Paris, 2007 P 70-71

⁶⁵ Bertin, E « Audit interne, Enjeux et pratiques à l'international », Edition d'organisation, Paris,2007 p42

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

- **Réunion d'ouverture**

La réunion d'ouverture a pour but d'établir un premier contact avec les personnes impliquées par l'audit avant de débiter les travaux. La réunion portera sur:66

La présentation de l'audit interne : les audités parfois n'ont pas de notions sur l'audit interne, il convient alors de leur faire une petite présentation de l'audit interne.

L'exposé et examen du rapport d'orientation : représente le point essentiel de cette réunion, où les auditeurs expliquent les éléments qui vont être traités et ce qu'ils ont l'intention de faire, c'est une occasion aussi de prendre l'avis des audités.

La présentation du planning des rendez-vous : c'est une occasion pour l'auditeur de prendre des rendez-vous avec les personnes qu'il devra rencontrer pendant sa mission pour collecter des informations qui lui semblent nécessaires pour la réussite de sa mission.

- **Programme de vérification**

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. 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 vérification procure cinq avantages :67

Il assure le responsable de l'audit interne que toutes ses préoccupations sur le sujet ont été prises en compte et qu'il y sera répandu c'est le contrat entre lui et l'équipe chargée de la mission ;

66 RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ème} EDITIONS D'ORGANISATION 2010, P246

67 Schick. P, « Mémento d'audit interne », Edition Dunod, Paris, 2007 P100

Il permet au chef de mission d'évaluer les tâches que cela implique, de les répartir entre auditeurs et d'établir le planning de la mission jusqu'au rapport ;

Il guide les auditeurs et leur évite de déborder et de peaufiner ;

Il documente le déroulement de la mission et sert de tableau synoptique : qui a effectué le travail ? quand a-t-il été terminé ? ... ;

Il capitalise le savoir-faire du service en servant d'exemple et d'inspiration pour d'autres missions : pour les missions récurrentes, il suffit d'adapter le standard à la nouvelle unité.

- **La feuille de couverture**

La feuille de couverture est le document qui, établi en deux temps, décrit les modalités de mise en œuvre d'une tâche définie dans le programme de vérification, puis met en évidence les conclusions qui ont été tirées.⁶⁸

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 feuille de couverture précise les modalités à suivre : caractéristiques du test, contenu du questionnaire (de contrôle interne, à choix multiples, ouvert), plan détaillé du guide d'interview ;

Elle permet d'alléger et donc d'accélérer le programme de travail ;

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 Terrain ;

Elle facilite la constitution du dossier synthétique.

Avant d'effectuer une tâche, peu importe un test ou un entretien, l'auditeur en spécifie les modalités sur sa feuille de couverture.

⁶⁸ Schick, P Op cité p101

- **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 concerné. L'ensemble des FRAP, après reclassement et tirage, peut constituer le corps du rapport.

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.

3-2-3-Phase de conclusion⁶⁹

A l'aide de l'ensemble des FRAP et papiers de travail, l'auditeur rédigera un document « c'est le projet de rapport d'audit. Puis a lieu la réunion de clôture et validation, d'où sort le rapport d'audit en son état final et auquel il faut assurer un suivi.

Cette phase passe par quatre étapes :

- Le projet de rapport d'audit interne ;
- La réunion de clôture ;
- Le rapport d'audit interne ;
- Réponses aux recommandations et suivi du rapport.

- **Projet de rapport d'audit interne**

⁶⁹ RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{eme} EDITIONS D'ORGANISATION 2010, P245-282

Le projet d'audit contient les observations qui n'ont pas fait l'objet d'une validation générale, elles ne peuvent pas donc être considérées comme définitives, même si chaque FRAP a fait l'objet d'une validation spécifique.

Même s'il contient les recommandations des auditeurs, le projet de rapport d'audit ne contient pas les réponses des audités à ces recommandations.

Le projet de rapport d'audit se présente déjà en une forme relativement élaborée. On y trouve un sommaire, une introduction, une synthèse et la mention des destinataires. Et surtout c'est un document déjà rédigé : il reprend certes les différentes FRAP mais avec un effort de rédaction.

➤ Réunion de clôture

La réunion de clôture est un élément essentiel de la mission d'audit, elle réunit exactement les mêmes participants que la réunion d'ouverture. Elle constitue un premier constat global sur la mission d'audit.

L'ordre du jour est constitué de l'examen du rapport qui est distribué à chaque participant, si possible avant la réunion afin d'en permettre la lecture.

La réunion portera sur :

La présentation du contenu du projet de rapport d'audit : elle consiste en l'explication et la présentation des principaux constats issus des FRAP. Après la présentation intégrale des opérations d'audit, les auditeurs passent au stade le plus délicat de la présentation des recommandations : c'est souvent là que naissent les contestations : dans la réunion de clôture, l'auditée peut émettre des contestations par rapport aux constats et aux affirmations des auditeurs. Face à une contestation, l'auditeur se retrouve face à deux situations :

Soit l'auditeur est en mesure de fournir l'élément de preuve sur lequel il assoit son affirmation et la contestation s'éteint aussi-tôt ;

Ou bien, il n'est pas en mesure de fournir l'élément de preuve, et c'est sans doute parce que ses conclusions ont été trop hâtives ou qu'il n'a pas su préserver et classer ses éléments de preuve.

Il est donc important de bien formuler les recommandations établies dans la FRAP et de les fonder sur des éléments et des preuves fiables. Il est aussi nécessaire de noter que les contestations ne doivent pas être perçues par les auditeurs comme un affront.

Rapport d'audit interne

Selon la norme 244070 « le responsable de l'audit a la responsabilité de la revue et de l'approbation du rapport définitif avant qu'il ne soit émis, et décide à qui et de quelle manière il sera diffusé. Lorsque le responsable de l'audit interne délègue ces fonctions, il en garde l'entière responsabilité ».

Ce document doit respecter un certain nombre de principes :

Il doit être présenté aux responsables des structures auditées à l'état de projet, puis discuté avec eux et si possible accepté avant sa diffusion définitive ;

Le rapport s'efforce d'être objectif, clair, concis, constructif. Un rapport d'audit est une suite de constats ; il doit éviter les jugements de valeur, les descriptions inutiles.

Le rapport s'efforce d'être constructif et de contenir des recommandations sur les améliorations possibles. Elles doivent éviter d'apparaître comme étant la solution.

Méthodes de suivi des recommandations

Le suivi peut se faire de plusieurs manières mais quelle que soit la méthode choisie, cette dernière devra figurer dans la charte d'audit, selon les pratiques existantes. Le suivi peut se faire selon deux procédés :

Suivi des recommandations par l'audit interne

Dans ce cas l'auditeur retourne sur les lieux de la mission pour s'entretenir avec les responsables audités, constater les défaillances et les retards et éventuellement établir un rapport. Cette méthode empêche la négligence et incite à agir.

Suivi des recommandations par la hiérarchie

70 Norme 2240 relative à la diffusion des résultats de l'audit.

Dans ce cas, une note est adressée au supérieur hiérarchique des structures audités, cette note doit indiquer les recommandations mises en place et celles qui ne le sont pas avec justification. Pour les recommandations non suivies d'effet, le responsable hiérarchique prend les dispositions nécessaires pour leur mise en œuvre ou bien il prend la responsabilité de ne pas les suivre

3-3- les techniques d'audit interne

3-3-1- Les outils d'interrogation

A) Les sondages statistiques

Vu la multiplicité des process à auditer, l'auditeur interne est dans l'impossibilité de vérifier toutes les pièces qui entrent dans le champ d'action de sa mission. Pour cette raison, il fait souvent appel à ce type de techniques en prélevant, dans une population de référence, un échantillonnage significatif de façon aléatoire et l'analyser.⁷¹

Dans toute entreprise, 3 niveaux d'informations statistiques sont nécessaires pour mener son investigation :

Niveau 01 : les données élémentaires que l'auditeur met en ordre pour aboutir à des conclusions et à des pistes d'observations en faisant des enquêtes ou encore le tri croisé.

Niveau 02 : les statistiques déjà effectués par le contrôle de gestion.

Niveau 03 : le sondage, qui est la forme la plus utilisée par les auditeurs internes.

B) Les interviews

Avant même d'introduire ou d'expliquer la forme et les conditions de réussite d'une interview effectuée par l'auditeur, il est nécessaire de signaler que cette technique est utilisée lors de la phase de la prise de connaissance générale.

L'interview n'est pas un interrogatoire, ni une conversation, encore moins un discours.

La majorité des auditeurs trouvent dans la pratique d'une interview un exercice difficile ou même doublement difficile. Difficile dans la mesure où l'interlocuteur, souvent de rang hiérarchique élevé ou un spécialiste reconnu, tend à susciter une crainte révérencielle qui paralyse et empêche d'aller à l'essentiel. Difficile également parce qu'il faut que l'auditeur ait un sens de pertinence dans la formulation de ses questions. C'est tout l'art de poser des questions pour obtenir les bonnes réponses.

La question qui se pose : « comment une bonne interview doit-elle se dérouler ? »

⁷¹ Schick. P, « Mémento d'audit interne », Edition Dunod, Paris, 2007 P 145

Les interviews commencent obligatoirement par une phase de préparation où l'auditeur interne définit la personne qu'il va rencontrer tout en précisant l'objet de l'interview, afin de pouvoir élaborer ses propres questions ouvertes et adéquates au sujet. A ce niveau, il est censé de prendre un rendez-vous avec la personne concernée puisque, comme on avait dit auparavant, l'interview se déroule obligatoirement chez l'audité. Quand l'interview débute, l'auditeur interne doit se présenter et présenter l'objet de sa mission, et préciser aussi le genre de questions qu'il va poser à son interlocuteur. L'auditeur doit veiller à ce niveau de ne pas dépasser les limites et de positionner ses questions en fonction de l'adaptation de son interlocuteur. Toute réponse doit être notée par écrit en fonction et à mesure du déroulement de cet interview. Enfin, la dernière étape est la validation générale de l'interview sur la feuille d'interview qui résume et englobe les principaux points notés.

C) L'outil informatique

En développement exponentiels, on en discerne 3 catégories :

Les outils de travail de l'auditeur : ce sont les logiciels très diffusés (Excel, Word, powerpoint...)

Les outils de réalisations des missions : on trouve des logiciels de marché et ceux développés en interne. Permettent à l'auditeur de construire son Questionnaire de Contrôle Interne (QCI), son tableau de risque, de formaliser ses FRAP.

Les outils de gestion du service : qui permettent un suivi de l'évolution, du plan d'audit...

L'évolution de la fonction Audit emmène à une utilisation accrue de l'outil informatique pour piloter à distance ou superviser à distance.

D) Vérification, Analyses et rapprochements divers

Ce sont + des procédés que des outils utilisés sur le terrain. Utilisés également par d'autres, ils servent aux auditeurs pour s'assurer de la validité des opérations effectuées, toute erreur donnant lieu à une analyse causale.

Les vérifications : les plus utilisées sont les vérifications arithmétiques. Les auditeurs peuvent aussi utiliser des ratios mais à conditions de bénéficier d'un bon référentiel. Par conséquent plus à la portée des audits externes.

Les analyses : de données. Permettent de déceler des erreurs mais pas d'en connaître les causes. Il faut aller au-delà = entretiens, observations...

Les rapprochements : c'est une technique de validation pour l'auditeur. On confirme une info si on a 2 source différentes = *cross control*. Ex stock comptable et stock réel.

La confirmation par des tiers : La recherche d'informations auprès des tiers qui ont des relations avec l'entité auditée.⁷²

3-2-2- les outils de descriptions

A) L'observation physique

L'observation physique consiste en l'examen des procédures et de leur mise en oeuvre. Avant de procéder à ce type d'observation, l'auditeur interne doit avertir la personne auditée avant son arrivée en lui expliquant le détail de sa méthodologie de travail.

Sans une observation sur terrain, la mission d'audit interne n'est pas considérée comme une mission valable et fiable.

Le schéma ci-dessous englobe les éléments sur lesquels l'observation physique porte.

Cette observation peut être :

- Une observation directe qui permet de conclure des constats immédiats.
- Une observation indirecte qui se fait à travers un tiers intermédiaire qui effectue l'observation pour le compte de l'auditeur quand ce dernier manque de connaissance dans le domaine auditée par exemple.

B) Narration

Lors du premier contact avec l'audité, l'auditeur profite de chaque renseignement donné par l'audité dans le cadre général.

Il existe deux sortes de narrations : la narration par l'audité et la narration par l'auditeur.

- La narration par l'audité est l'outil le plus élémentaire, l'audité s'exprime librement et permet à l'auditeur d'avoir beaucoup d'informations à la fois dans le cadre général, et les noter, sans une préparation préalable auparavant.
- La narration par l'auditeur n'est d'autres que la mise en ordre des idées et des connaissances dans une structure logique dans un écrit.

⁷² Les outils de l'audit interne, <http://www.comptagestionmaroc.com/>

C) L'organigramme fonctionnel

Ressemblant à l'organigramme hiérarchique essentiel pour le contrôle interne, l'organigramme fonctionnel permet à l'auditeur interne de se situer mieux par rapport à sa mission. C'est un organigramme construit par l'auditeur et qui mentionne l'ensemble des fonctions concernées au lieu des noms des fonctionnaires de l'entreprise, puisque le rôle de l'auditeur interne est la vérification des activités de la fonction et non pas l'inspection des personnes y travaillant.

Le dessin de cet organigramme permet à l'auditeur d'enrichir ses connaissances et mieux analyser, à sa manière, chaque disfonctionnement provenant de la même activité.⁷³

D) La grille d'analyse des tâches

La grille d'analyse de tâches est un outil permettant à l'auditeur de déceler sans erreur possible les manquements à la séparation des tâches et donc d'y porter remède.

Elle est la photographie à un instant T de la répartition du travail, elle permet également de faire le premier pas dans l'analyse des charges de travail de chacun.

Pour chaque grande fonction ou chaque processus élémentaire, on peut concevoir une grille qui va comporter le découpage unitaire de toutes les opérations relatives à la fonction ou au processus concerné.

Dans une grille d'analyse, on aura autant de lignes que de tâches, en deuxième colonne la nature de la tâche et pour les colonnes suivantes les personnes concernées.

C'est un outil clair et extrêmement facile à décrypter, même si cette grille est complexe au niveau de la multiplicité des fonctions qu'elle englobe et son inconvénient majeur est que les conclusions ne peuvent être tirées que si les têtes de colonne indiquent clairement des noms de personnes et nom des intitulés de service.

E) Diagramme de circulation

Le diagramme de circulation ou diagramme de circuit des documents ou flow-charte (en anglais) ou ordinogramme (terminologie désuète) est « une représentation " graphique d'une suite d'opérations dans laquelle les différents documents, centres de travail, de décision, de responsabilité, sont représentés par des symboles réunis les uns aux autres suivant l'organisation administrative de l'entreprise ».

⁷³ Florentin, P. (2015). Les outils d'audit du contrôle interne [Fichier PDF]. P32

Exemple : Le diagramme de circulation des flux ci-dessous représente l'enchaînement des tâches du processus "Payer les factures aux fournisseurs".

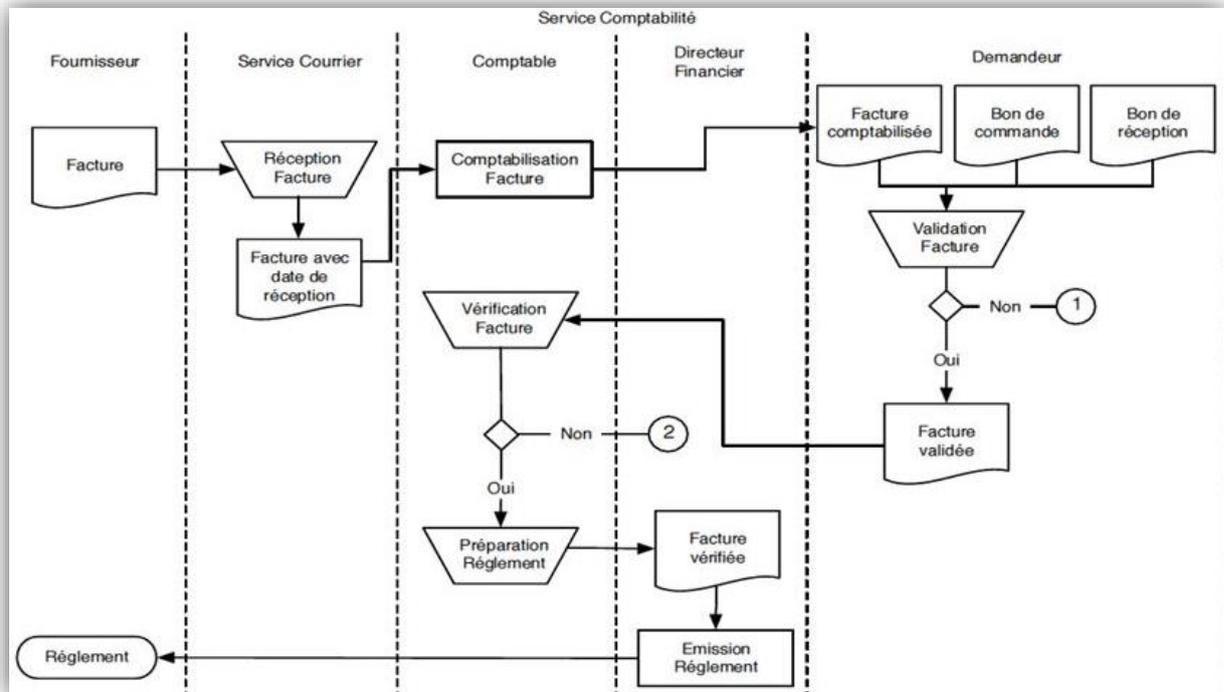


Figure n°8 : Exemple d'un diagramme de circulation de documents [Source : Florentin, P. (2015). Les outils d'audit du contrôle interne [Fichier PDF]. P32]

Conclusion du chapitre

Pour sa réussite, l'entreprise est appelée à la réalisation des différents types d'audit qui lui permettent une évaluation au plus juste et surtout de limiter au maximum les risques.

Bien que sa finalité soit spécifique et destinée à vérifier la réalité et la sincérité des comptes d'une entreprise, au profit des actionnaires et autres tiers, la mission de l'audit interne est subordonnée à l'utilisation d'une méthodologie lui permettant la mise en œuvre d'une organisation.

L'audit interne est positionné dans les normes internationales comme une véritable source d'amélioration continue pour accroître l'efficacité du système globale de l'entreprise.

L'audit comptable et financier procède en priorité, d'une volonté de fiabiliser les informations financières fournies par l'entité et de donner une image fidèle et sincère sur sa situation.

L'obligation assumée par l'auditeur est une obligation de moyens et non de résultat, les résultats attendus d'un audit doivent être appréhendés au regard de la mission.

L'auditeur exerce sa mission dans le but d'enlever toutes omissions et erreurs concernant les comptes annuels avec les meilleurs moyens en s'appuyant sur un nombre d'outils et de technique qui lui facilite la tâche. Afin de donner un résultat plus crédible sur l'image, la sincérité et de la régularité de ces compte

Chapitre 03

Chapitre 03 : Pratique de l'audit interne au sein de l'entreprise ifri.

Ce chapitre est consacré à la présentation de l'organisme d'accueil et dans la première section vue général sur la S.A.R.L Ibrahim & FILS « ifri », et la deuxième section portera sur l'étude de cas que nous avons réalisée au niveau de la BADR sur le déroulement de la mission d'audit mené par nous même dans le but de déterminer l'apport de l'audit interne dans la performance du système de contrôle interne.

Section 01 : vue général sur la SARL Ibrahim & FILS « ifri »

1-1 Historique et situation géographique

L'entreprise Ibrahim et fils est une société familiale créée en 1986 à Ouzellaguen « Elle est la première entreprise privée amener une expérience de production d'eaux minérales ».

Ce n'est que dix ans plus tard en 1996 que l'entreprise hérite du statut juridique d'une SNC société en nom collectif » puis du statut de SARL société à responsabilité limité » composée d'ensemble d'associés.

La « SARL Ibrahim & FILS » est une société industriel qui opère dans l'agro-alimentaire, spécialisée dans le domaine des boissons diverses, Elle est située à Ighzer Amokrane, dans la commune d'IFRI Ouzellaguen.

La production de la SARL était de cinq millions de bouteilles en 1996, son capital est de 1293, 000, 000,00 DA son numéro de registre de commerce est 98b01856 du 18/02/98.

L'évolution rapide du chiffre d'affaire de la société, de ces dernières années est due à l'expansion de cette dernière et à l'acquisition de nouveaux marchés, ayant couvert une partie de la demande du marché national, la société s'est lancée dans l'exportation de ses produits vers l'étranger, Cependant, la société ne cesse d'influencer ses investissement afin d'étendre son réseau vers d'autre pays.

Aujourd'hui, IFRI est réputée pour ses produits, en particulier l'eau minérale, les boissons gazeuses et les jus.

1-2 Missions et activités

La société travail 24/24 heures avec les lignes de productions automatisées et équipées des systèmes de contrôle de qualité de dernière génération dans toutes les étapes de la production. Grâce aux options technologiques qui ont prévalu lors du choix des équipements de production et de contrôle, IFRI » accroît sans cesse ses capacités celle veille au respect des normes d'hygiène, de sécurité et environnementales les plus strictes afin de diversifier sa gamme à savoir :

- **L'eau minérale naturelle** : actuellement leader sur le marché algérien, l'entreprise produit deux types :
 - Non gazeuses,
 - Gazéifiée

- **L'eau minérale naturelle au bouchon sport** : l'entreprise est conduite uniquement en pet, car il est destiné aux sportifs.

- **L'eau minérale naturelle gazéifiée aromatisée** : l'entreprise dispose de trois types de produits (citron, orange, menthes).

- **Les sodas** : Dans cette catégorie, « infra » la développe coté des sodas normaux, les sodas light.
 - Les sodas : orange, pomme, citron, fraise.
 - Les sodas light : orange, citron, pomme, et pomme verte,

- **Les boissons fruitées** : leader dans ce créneau, par l'élargissement de la gamme, notamment dans le segment des jus en pet, cette dernière filière verra sa gamme élargie par des produits innovant sur le marché.

1-3 L'environnement de l'entreprise :

La « SARL IBRAHIM & FILS » comme toute entreprise moderne établit des relations avec un environnement de consommateurs constitué essentiellement de consommateur ou client

et ses fournisseurs avec toutes les contraintes en amont et en aval .la société « ifri » opérée avec les acteurs économiques tant nationaux qu'étrangers suivants :

- Le marché des fournisseurs :
 - Les fournisseurs des biens (matières premières, pièce de rechange)
 - Les fournisseurs de services (répartition et maintenance),
- Le marché de consommateurs : Il représente la clientèle de la société IFRI, qui couvre la quasi-totalité du pays, car elle a mis à disposition plusieurs marques et de qualités, Elle dispose de 1500 clients diverses.

❖ Les objectifs de l'organisme :

La réalisation des objectifs de l'entreprise est relative a la mise en place de certains processus parmi lesquels, celui de la gestion par objectif, Présenté selon cette classification :

- Classification des objectifs par catégorie :

- Economique

-Développement de la région.

-Amélioration du pouvoir d'achat,

- Social

Le taux de chômage dans cette localité a énormément baissé plus de (1600 poste de travail),

- Environnement

-Son impact sur l'environnement est positif (aucun rejet toxique ou déchets polluants),

- Classification par terme :

- Les objectifs stratégiques

-Être leader dans son domaine (marché des eaux minérales et boissons diverses).

-Avoir plus de postes sur le marché international.

-Assurer la durabilité de l'entreprise et suivre l'évolution du marché des eaux minérales et boissons diverses.

- Les objectifs opérationnels :

Chaque responsable de service de la société doit traduire les objectifs opérationnels en plan.

- ✓ Aspect financier

- Amélioration de la rentabilité de la société.
- Augmentation des bénéfices.
- Amélioration de la trésorerie,
 - ✓ Aspect commercial
- Avoir une image de marque, par la mise en place d'un bon plan marketing,
- Augmenté le chiffre d'affaire, par augmentation des ventes,
- Être compétitif sur le marché sur en améliorant le rapport qualité /prix,
 - ✓ Aspect production
- La maîtrise des outils de production,
- La maîtrise des couts,
 - ✓ Aspect approvisionnement
- Maîtrise les couts d'achat en améliorant le rapport qualité-prix.
- Développer et améliorer la gestion des stocks.

1-4-Les différentes structures de l'organisme

La structure organisationnelle des différents services et fonctions de l'entreprise ainsi que leurs missions est représentées par organigramme.

- **Direction générale :**

- L'entreprise est dirigée par un directeur générale qui applique les décisions prises par les différents conseils d'administration et s'assure de l'exécution parfaite des travaux,

- **Secrétariat :**

Par sa nature d'organe d'accueil, il est chargé de :

- Orientation et réception des clients et des fournisseurs par voies de communication soit verbale, écrite ou téléphonique,
- Organisation des différents rendez-vous,

- **Service informatique :**

- Développement et réalisation des projets informatique,
- Maintenance du système informatique.
- Sauvegarde et archive des données de la société.
- Formation du personnel dans les techniques informatiques.

- **Service commercial :**

- Etablir les formats et les ordres de versements pour clients.
- Recevoir les bons de commande des clients.
- Etablir et viser les factures et les bons de livraison,

- **Services approvisionnement :**

- Prendre en charge la gestion des achats,
- Assure le suivi des commandes juste à leur satisfaction en assurant les délais comptables avec l'urgence de besoins et à moindre cout.

- **Service de gestion des stocks :**

- Veille à la bonne tenue des stocks,
- Coordonne les activités des magasiniers,
- Traitement des différents documents relatifs aux entrées et sorties de marchandises des diverse magasiniers

- **Service (HSE) :**

- Veille à la prévention en matière de sécurité.
- Intervenir en cas d'incendie ou d'accident,
- Assurer le maintien de l'équipement de protection individuelle

- **Service technique :**

- Veille au bon fonctionnement des équipements de production.
- Réglage des machines,
- Assurer la maintenance des machines,
- Assurer la maintenance et l'entretien des véhicules.

- **Service finance et comptabilité :**

- Assure la conformité des opérations comptable.
- Planifie les financements et les investissements
- Gérer les recettes et les dépenses,
- Etablissement des situations financières

• **Service de production :**

- Le contrôle et suivi de la satisfaction de la production.
- Chargé de la gestion du carnet de bord de la production.
- Responsable du personnel de la production,

• **Service de qualité :**

- Mise en place des procédures de travail de chaque structure,
- Assure que les processus nécessaires au système de management de qualité sont établis, mis en œuvre et entretenus.
- Représenter l'organigramme de la qualité,

• **La direction des ressources humaines :**

- Ses fonction sont : paie, suivi de carrière, formation, ce service en plus du règlement des problèmes sociaux du personnel, de la bonne tenue de ses dossiers et du suivi de ses mouvements et carrières, élabore également les paies.

• **L'organigramme général de l'organisme :**

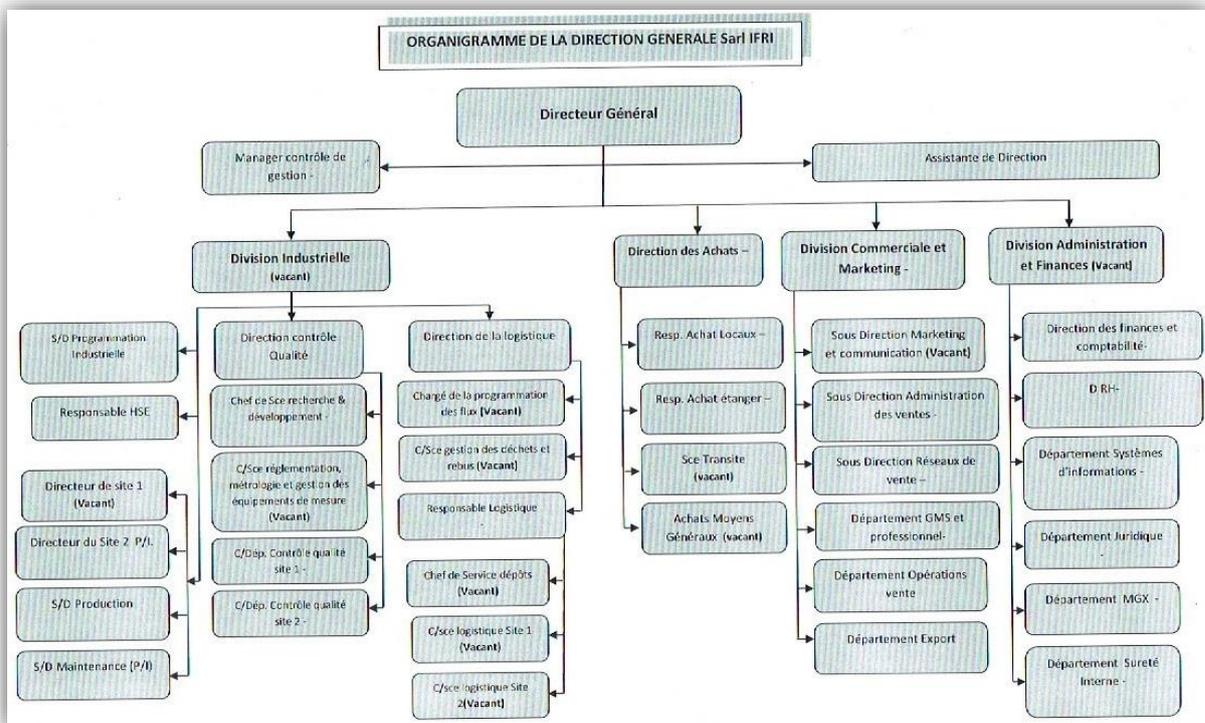


Figure n°9 : Organigramme de l'entreprise ifri.

1-5 le contrôle de gestion au niveau de la SARL « Ifri »

Le service contrôle de gestion fut créé par la décision du conseil d'administration en 2007. Et placé sous autorité de la direction générale.

1-5-1 L'Objectif du contrôle de gestion au sein de la SARL « Ifri »

Les objectifs au sein de la SARI. « Ifri » ont été fixés à l'occasion de la formation de la stratégie : dans le processus de contrôle de gestion, ils sont donc pris comme des données. Cependant l'acquisition d'expérience par l'action correctrice, l'évolution permanente du contexte peut amener les dirigeants à les remettre en cause.

Le fait que la cible soit donnée ne signifie pas pour autant qu'il soit immuable. Les cibles sont actualisables et le contrôle de gestion forme une sorte d'écoute permanente pour que ses réestimation se fasse à temps et que le système reste fiable.

1-5-2 La place de contrôle de gestion au sein de la SARL « Ifri »

La structure Contrôle de Gestion est sous la tutelle de la Direction général de la SARL « Ifri » et donc du responsable hiérarchique. Cette indépendance lui permet de remplir sa mission et de jouer plus de rôle.

1-6- Présentation de la fonction achat

1-6-1-Définition

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

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

1-6-2- La mission de la fonction achat

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

Plus exactement la fonction achats se doit d'assurer les quatre missions suivantes :

- Acquérir le bien ou le service demandé en interne grâce à des solutions externes ;
- Contribuer au profit de la société en augmentant sa marge par une bonne négociation des achats ;
- Rechercher les meilleures matières et produits possibles afin de contribuer à la valeur ajoutée grâce aux avantages concurrentiels qui en découleront ;
- Assurer la qualité des produits et services consommés.

Section 02 : le déroulement la mission d'audit du processus achat au sein de la SARL ifri.

Au cours de cette section on a tenu à mettre en œuvre les théories et les méthodologies présenté dans le chapitre 01 sur la réalisation de la mission d'audit.

On a pu effectuer la mission d'audit sur la fonction d'achat pour en faire ressortir les anomalies auxquelles il conviendrait de formuler des recommandations susceptibles d'y remédier.

On commence par la première phase qui est :

2-1- La phase de préparation

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

- ❖ **La lettre de mission ;**
- ❖ **Prise de connaissance avec le service audité ;**
- ❖ **Identification des risques ;**
- ❖ **Détermination des objectifs.**

2-1-1-La lettre de mission

Dès le lancement de la mission d'audit une lettre de mission (ordre de mission) est adressée par l'auditeur « nous-même » pour informer les responsables concernés de la réalisation des audits internes planifiés à l'avance, dont son contexte est présenté comme suit :

Ifri, L'eau, La vie

Ouzellaguen, Le 17/08/2020

LETTRE DE MISSION

Destinataire : le directeur de l'audit interne.

Copie pour information : le directeur des approvisionnements.

OBJET : audit interne de la fonction d'achat

La mission se déroulera du 17/08/2020 au 26 /09/2020.

Objectif de la mission :

Analyse globale du processus d'achat ;

Organisation et efficacité du service achat ;

La mission se déroulera au service achat de la SARL IBRAHIM et Fils.

Le budget de mission ne devrait pas dépasser « Le montant » DA.

Le directeur général

2-1-2-Prise de connaissance du service audité

La prise de connaissance de l'entreprise auditée est une étape essentielle et doit être réalisée avec précision. Elle a pour but de préciser le champ de l'audit, identifier les

personnes à rencontrer, collecter les documents et les informations fournis sur la discipline à auditer.

La prise de connaissance s'appuie généralement sur l'analyse de la procédure d'achat et la grille d'analyse des tâches.

A-Présentation de la procédure achat

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

➤ **Emission de besoin et demande d'achat**

Il est évident que tout achat trouve son origine dans l'émission d'un besoin provenant d'une certaine source dans l'organisation.

Pour les achats d'emballages et de matières premières : la demande d'achat se fait par le service planification et ordonnancement. Par contre pour les pièces de rechange et les produits chimique c'est la gestion « magasinier logistique » qui se charge de l'établissement des demandes d'achat pour l'expression du besoin de réapprovisionnement.

Cette demande d'achat comporte en général la description détaillée du besoin, numéro de référence, la quantité souhaitée et le délai dans lequel l'utilisateur souhaite la mise à disposition. Voir le tableau ci-dessous (établit par nos soins).

Tableau n°3 : Demande d'achat.

Demande d'achat						
N° de demande :			Date de demande :			
Demandeur :			Site demande :			
			Fournisseur :			
Article	Désignation	Site	Quantité	Unité	Réf/Fournisseur	Date souhaité

Visa Demandeur :		Observation :			Visa directeur des achats :	

Source : Document délivré par le service d'achat.

Les demandes d'achat sont établies par deux services délégués :

- Le service gestion des stocks en ce qui concerne les produits chimiques et consommables.
- Le service planification et ordonnancement en ce qui concerne les matières premières et emballage.

Chaque demande est signée et visée par un gérant avant chaque opération d'achat.

➤ **Le choix des fournisseurs**

Le choix du fournisseur approprié implique bien davantage que la lecture d'une série de listes de prix. Ce choix dépendra d'une vaste gamme de facteurs, tels que le rapport qualité-prix, la qualité, la fiabilité et le service.

Le service achat de la SARL IFRI effectue un appel d'offre avant toute opération d'achat pour désigner l'ensemble des fournisseurs potentiels qui peuvent répondre à son besoin.

Après cette désignation des fournisseurs potentiels le personnel du service achat met en œuvre sur une sorte d'évaluation de ces derniers en suivant plusieurs critères comme la qualité, le prix, le délai de livraison ...etc.

- **Pour l'identification des fournisseurs le personnel du S. achat procède comme suit :**

Aucune évaluation ou bien analyse est appliquée en ce qui concerne les matières premières qu'on trouve chez un seul fournisseur en particulier qui tiens le monopole comme le « sucre liquide »

Ce type de fournisseurs est appelé le « **mono-source** ».

Chapitre 03 : Pratique de l'audit interne au sein de l'entreprise ifri.

Pour les autres fournisseurs en concurrence le service achats tiens en compte en premier lieu de la qualité des matières fournis sachant que le facteur qualité est d'une extrême importance au sein de l'entreprise.

Le personnel du service achat met en œuvre une notation en points des fournisseurs éventuels afin de sélectionner les fournisseurs homologués ce qui permettra d'identifier finalement le fournisseur adéquat.

Ces points représentent les facteurs qualité d'un fournisseur comme le délai de livraison, la qualité de son service, la qualité des matières, la politique de paiement ... etc. en faisant une addition des points, le personnel arrive à donner une note générale à chaque fournisseur étudié, cette note fera l'objet de l'identification des fournisseurs homologués dont la note doit dépasser 24 point *sur les 48 point fixé et ce pendant une durée de deux exercices successifs. Ainsi que le nombre de réclamation ne doit pas dépasser 6 réclamation sur l'année.

D'après un document qu'on nous a montré au service d'achat, la sélection se fait selon des critères spécifiques dans un tableau qu'on a pu déceler dans une des fiches d'évaluation d'un fournisseur qui se présente comme suit :

Tableau n°4 : Sélection d'un fournisseur selon un nombre de critères.

Critère/Points	2	4	6	8
Qualité matière				X
Prix				X
Délais de livraison			X	
Politique de paiement		X		
Stabilité du fournisseur			X	
Réputation du fournisseur			X	

Total point	38 Points
-------------	-----------

Après avoir sélectionner les fournisseurs homologués, le service achat analyse les offres de ces derniers en question de prix dans un tableau comparatif des offre « T.C.O » :

Exemple :

- Achat en urgence (max 12 jours pour la livraison) de film pour le recouvrement, l'assemblage et l'emballage des fardeau d'eau minérale 1.5 L
- On a trois types de fournisseurs **X Y Z**

Tableau n°5: Choix entre les fournisseur homologués par ifri.

Fournisseurs homologués	Le film	
	<u>Prix</u>	<u>Disponibilité</u>
X	43 DA	Dans 15 jours
Y	35 DA	Dans 20 jours
Z	45 DA	Dans 8 jours

- L'entreprise envoie une demande d'achat du film a emballage pour le fournisseur **Z** même si le prix est un peu plus haut par rapport aux deux autre fournisseurs **X** et **Y**.
- Ce choix est effectué par rapport à la durée de réapprovisionnement du film dont l'entreprise aura besoin dans les dix jours qui suit la demande d'achat.
- Le déclenchement de réapprovisionnement des stocks de matières premières se fait selon un stock limité sur une durée de disponibilité de 15 jours maximum.

➤ **L'établissement de bon de commande :**

Dans ce cas le service achat valide la demande d'achat ainsi que l'expression du besoin et procède à l'établissement d'un bon de commande en trois exemplaires dont le premier est établi en nom de fournisseurs sélectionné en tenant référence à la demande d'achat, l'autre est archivé dans le service même pour motif de justification.

Le troisième exemplaire est envoyé à l'agent d'approvisionnement pour l'établissement d'une demande de paiement.

Chaque bon de commande est visé par le chef de service achat et signé au final par un gérant.

➤ **Réception de la commande :**

La commande est mise à disposition du magasinier (**gestion des stocks**) par un intermédiaire « transporteur » accompagné d'un bon de réception et d'un accusé de réception établies par le service achat lors de la réception de la commande.

➤ **Contrôle de conformité (qualité, quantité) :**

Lors de la réception de la commande le magasinier procède à un contrôle de conformité tout en suivant les indications inscrites sur le bon de commande, en cas de non-conformité il doit établir un bon de retour pour restitution de marchandise et l'envoyé au fournisseurs concerné.

En cas de conformité toute un dossier est mis à disposition de l'agent approvisionnement dont on trouve la **facture** avec les indications adéquates plus **une copie de bon de commande et un bon de livraison.**

➤ **Le contrôle et la transmission des documents :**

Le contrôle de tous le document reçu est indispensable dans tous les services, le bon de réception doit porter la mention « contrôlé » une fois vérifier.

Ces documents sont directement transmis après règlement au service finance et comptabilité pour l'enregistrement de l'opération achat.

➤ **Réception de la demande de paiement établi :**

La demande de paiement établi par l'agent d'approvisionnement est visée, certifié par le chef de service achat, après elle est signé par un gérant, pour qu'au final elle sera envoyée au service finance et comptabilité.

Dès la réception de la D. P, la structure F. COMPTABILITE établit des chèques portant les mêmes montant sur la D.P puis elle les envoie à l'agent d'approvisionnement et ce dernier les envois directement après vérification au fournisseur concerné.

➤ **L'établissement des états mensuels des achats :**

Le service achat établit des états mensuels et les transmet au service contrôle de gestion pour vérification puis ce dernier demande un réajustement des valeurs (recalcul des CUMP) auprès de service informatique pour qu'au finale on obtient les bonnes valeurs c'est à partir du moment où les valeurs sont recalculées que les situations sont arrêtées.

➤ **Enregistrement des factures :**

Le service finance et comptabilité finalise l'opération d'achat avec une consultation générale de l'ensemble des états et l'enregistrement de tout ce qui doit être enregistré dans le compte adéquat et dans la période adéquate (facture d'achat, entrée de matières premières en stock ...etc.)

B- La grille d'analyse des tâches :

C'est un outil de tri qui permet d'illustrer l'ensemble des tâches effectuées au sein de l'organisation et les personnes qui les accomplissent, elle permet également de distinguer entre les différentes natures de tâches qui sont effectuées par les personnes responsables et de pouvoir juger sur la compatibilité entre la somme des tâches pour chaque personne.

Fonctions	Nature de la fonction	Services concernés							
		Unité P et Q	SRC/A chat	AGT/A ppro	Gérant	Gest / stocks	Fnc/et compta	Ctrl de gestion	S.inform- atique
Demande d'achats	EX	✗							
Réception D.A	EX		✗						
Choix des fournisseurs	EX		✗						
Etablissement	EX		✗						

d'un B/C									
Signature B.C	A				X				
Etablissement d'une D/P	EX			X					
Signature D/P	A				X				
Envoie de B/C au fournisseur choisi	EX			X					
Réception de la commande	EX					X			
Etablissement de B/R avec un B.A/R	EX					X			
Contrôle de conformité	C					X			
Réception de la Facture + une copie B/C + un B/L	EX			X					
Contrôle des documents reçus	C			X					

Envoie de la D/P établie	<i>EX</i>			X					
Réception de la D/P pour établir le chèques	<i>EX</i>						X		
Envoie du chèque au fournisseurs	<i>EX</i>			X					
Etablissement des états mensuels	<i>EX</i>		X						
Réception des états mensuels	<i>C</i>						X	X	
Vérification des états mensuel	<i>C</i>						X	X	
Demande de réajustement des valeurs	<i>EX</i>							X	
Réajustement des valeurs	<i>EX</i>								X
Vérification des valeurs réajusté	<i>C</i>							X	

Transmission d'une balance pour validation des valeurs	<i>EX</i>							X	
Réception des balances	<i>C</i>						X		
Enregistrement des factures	<i>EN</i>						X		

Commentaire : « La répartition des tâches entre les délégués service est respectée »

Les abréviations :

EN : enregistrement **EX :** exécution

A : autorisation **C :** contrôle

- **D/A :** demande d'achat
- **B/C :** bon de commande
- **D/P :** demande de paiement
- **B/R :** bon de réception
- **B.A/R :** bordereau d'accusé de réception
- **B/L :** bon de livraison

2-1-3-Identification des risques

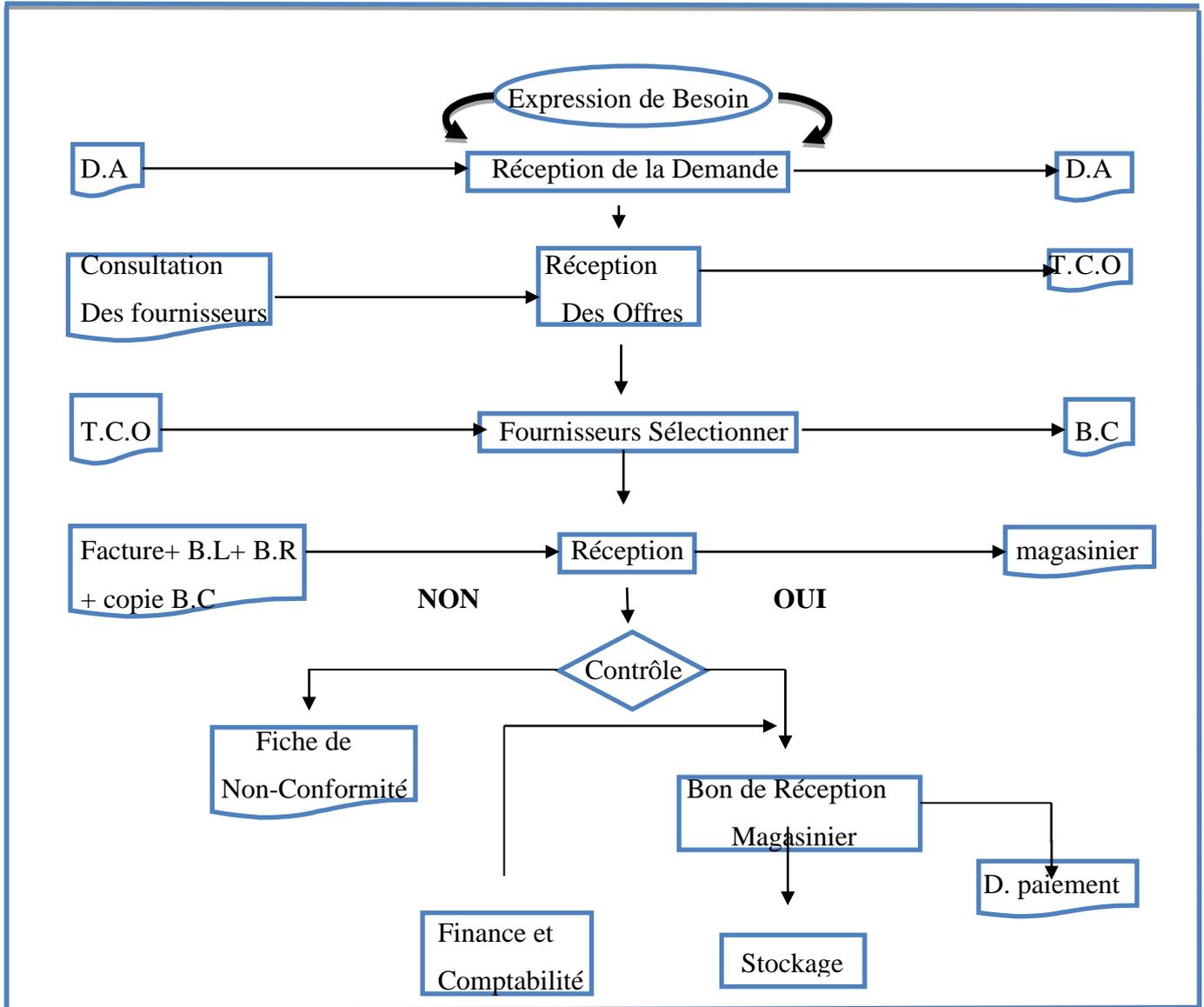
A cette étape de la mission Il s'agit en fait d'identifier les endroits où les risques les plus dommageables sont susceptibles de se produire. Cette phase est essentielle car elle va conditionner la suite de la mission.

Pour l'identification des domaines de risque on utilise les outils suivants :

- Le diagramme de circulation des documents
- Le questionnaire de contrôle interne (l'outil le plus important).
- Le tableau d'analyse des risques.

A- le diagramme de circulation des documents

Nous avons dressé le diagramme de circulation pour présenter la circulation des documents afférant au processus d'achat, afin d'indiquer leur origine et leur destination.



Liste des légendes et abréviations utilisées :

 Opération

 Document

 Teste

- D.A** : Demande d'Achat.
- T.C.O** : Tableau Comparatif des Offres.
- D.P** : Demande de Paiement.
- B.C** : Bon de Commande.
- B.L** : Bon de Livraison.

B-Le questionnaire de contrôle interne de « la fonction achat »

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

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

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

Ce questionnaire est établi selon certains objectifs assurés :

Premier objectif : *s'assurer de l'objectivité de la détermination des besoins et de l'autorisation des demandes de réapprovisionnements.*

Question	Oui	Non	Observation
<i>Le département approvisionnement établit-il un besoin en collaboration avec la structure gestion des stocks ?</i>	X		
<i>Le niveau des stocks est-il pris en compte avant le lancement des commandes ?</i>	X		
<i>Toutes les demandes d'achat sont-elles autorisées et signées par un supérieur hiérarchique ?</i>	X		

Deuxième objectif : *s'assurer de la sélection objective des fournisseurs.*

Question	Oui	Non	Observation
<i>Existe-t-elle une liste de fournisseurs potentiels ?</i>	X		
<i>Est-elle mise à jour ?</i>	X		
<i>Existe-t-il un fichier fournisseurs auquel le service achat fait référence pour la sélection de fournisseur adéquat ?</i>	X		
<i>Existe-t-elle une procédure de sélection des fournisseurs favorable ?</i>	X		
<i>Le nombre de fournisseurs favorable retenus est-il toujours suffisant pour jouer la concurrence ?</i>	X		
<i>Le fournisseur choisit au final répond-il toujours aux exigences recommandées par le service achats ?</i>		X	Dans la plupart des achats l'ensemble des fournisseurs respectent tous les critères d'une bonne transaction, par contre l'entreprise tombe sur des fournisseurs qui ne répondent pas à un facteur le plus exigé par cette dernière qui est la qualité de produit acheté et de service.
<i>La confirmation des offres par le fournisseur choisit est-elle faite dans</i>			

le délai demandé ? X

Troisième objectif : s'assurer du suivi et de l'exhaustivité des commandes

Question	Oui	Non	Observation
<i>Les commandes font elles l'objet d'une procédure d'autorisation et de contrôle ?</i>	X		
<i>Y a-t-il un rapprochement entre bon e commande et demande d'achat</i>	X		
<i>Le bon de commande comporte il : Le service émetteur ?</i>			
<i>Les détails indiqués sur la demande d'achat (Quantité, prix) ? Délai de livraison ?</i>		X	Des détails tel que Le nom de l'entreprise, le nom du service et la personne signataire devront figurer dans la demande
<i>Certification de département finance et comptabilité ?</i>	X		
	X		
			Certifier et visé par l'agent

	X	approvisionnement et signé par un gérant
<i>Pour la signature des bon de commande, existe-il un signataire fixe ?</i>	X	Les bons sont signés par un gérant celui présent au moment de l'opération.
<i>Le bon de commande est-il adressé en deux exemplaires ?</i>	X	Seulement l'originale

Quatrième objectif : s'assurer de la fiabilité de service réception des matières « gestion des stocks »

Question	Oui	Non	Observation
<i>Existe-il un service de réception de matières achetées ?</i>	X		
<i>A ce que les commandes sont lancées par des personnes autres que celles qui les réceptionnes ?</i>	X		
<i>La réception est-elle matérialisée par un fichier prénuméroté ?</i>	X		Bordereau d'accusé de réception (suivi sur système un numéro séquentiel automatiquement pour chaque réception)
<i>Les délais de réception prévus sont-ils toujours respectés ?</i>	X		

<i>Existe-il un rapprochement entre bon de commande facture et bon de livraison durant la réception ?</i>	X	
<i>Existe-il un contrôle quantitatif et qualitatif ?</i>	X	La mention « contrôlé » sur le bon de réception
<i>En cas de non-conformité de la commande, existe-il un document indiquant et corrigeant cela ?</i>	X	Le bon de retour
<i>Le dossier est-il classé ou archivé ?</i>	X	

Cinquième objectif : s'assurer de la correcte comptabilisation des documents

Question	Oui	Non	Observation
<i>Les factures émises par le fournisseur sont-elles envoyées au service finance et comptabilité ?</i>	X		Non seulement les factures mais tout le dossier facture + bon de livraison + une copie de bon/C Aucune comptabilisation n'est faite sans la réception des pièces justificatives
<i>Le comptable établit-il un rapprochement entre bon de commande, facture, et bon de livraison ?</i>	X		

Existe-il un contrôle permettant de s'assurer que toutes factures et mandatements sont enregistrés correctement ? X

Existe-t-il une autorisation avant délivrance des chèques ? X Signature du gérant

C- le tableau d'analyse des risques :

Après avoir établi notre Q.C.I nous avons procédé à l'élaboration d'un tableau d'analyse et d'identification des risques potentiels due à des irrégularités non prises en considération.

Taches	Objectifs	Risques Potentiels	Impact Opérationnel	Dispositif de Contrôle I
Expression de besoin	Tout achat doit correspondre à un besoin réel de l'entreprise.	Achat non nécessaire, non suffisant ou supplémentaire non justifier	Non fiabilité de besoin Perte financière	Le besoin doit être exprimé systématiquement par un responsable autorisé du service demandeur.
Choix des Fournisseurs	Traiter équitablement tous les fournisseurs valides et comparer leurs offres de manière	Fournisseurs potentiel non consultés où Privilégier certains. Risque de choisir des	Actifs non sécurisés	Disposition d'un fichier des fournisseurs (qualité de produit, respect des délais, services)

	pertinente	fournisseurs non qualifiés. (Ex : prix élevé par rapport au prix du marché) Rapport (Qualité/Prix)	Perte financière	
<i>Etablissement de bon de commande</i>	Chaque B/C doit être élaboré correctement et en référence avec les indications de la D/Achat.	Erreur de transcription de l'information La non prise en compte de la demande d'achat Le non archivage des copies.	Retard ou non traitement de la commande La non-conformité de la commande demandée avec celle réceptionnée Manque de justificatifs lors de la vérification et contrôle des comptes enregistrés.	Etablissement d'un bon de commande manuellement et à partir d'un logiciel informatisé à la fois avec un archivage automatique en cas de pertes de données. Documents standards et prénumérotés.
<i>Signature des documents</i>	Garantir la conformité de toute signature à la liste des personnes habilitées à signer.	Falsification des signatures. Engagements supplémentaires à supporter par l'entreprise.	Détournement de fonds et perte financière pour l'entreprise. Perte de crédibilité.	Établir une liste référentielle des personnes habilitées à signer.
<i>Contrôle des commandes réceptionnées</i>	Satisfaction de demandeur	Entrée des fournitures défectueuses est non conformes à	Problème en réapprovisionnement des stocks Matières premières de	Mettre en place un dispositif de contrôle quantitatif et qualitatif.

		la commande	mauvaise qualité = produit de mauvaise qualité = perte de crédibilité aux yeux des clients.	
<i>Etablissement des documents de réception</i>	Identifications et traçabilité de la réception. Pièce justificative pour L'enregistrement comptable.	Perte de traçabilité.	Les données comptables sont incomplètes.	A chaque réception de produit le comptable doit établir un document de réception conforme à la facture.
<i>Règlement</i>	Approbation des montants à régler ainsi que les délais	Indisponibilité du budget nécessaire par faute de délais.	La détermination des montant de paiement en commun avec les délais de paiement	Chaque montant doit être déterminé en fonction de son délai. Il faut respecter les deux principes : La périodicité et l'indépendances des exercices

Source : établit par nous-mêmes.

2-1-4- Détermination des objectifs d'audit

La détermination des objectifs de la mission d'audit se fait dans un rapport d'orientation, ce rapport va permettre de définir et de formaliser les axes d'investigation de la mission et ses limites ; il les exprime en objectifs à atteindre par l'audit. Le rapport d'orientation est une sorte de contrat de prestations de service entre les audités et le service d'audit.

Audit de la fonction Achat

date 17/08/2020

Société auditée : SARL IBRAHIM et Fils Ouzellaguen- Bejaia

Rapport d'orientation

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

Objectifs généraux

Ce sont les objectifs permanents du contrôle interne dont l'audit doit s'assurer qu'ils sont pris en compte et appliqués de façon efficace et pertinente. Il s'agit de la protection et de la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise, la qualité des informations, le respect des règles, instructions et procédures, l'efficacité et la bonne utilisation des ressources. Ainsi l'efficacité du contrôle interne mis en place par le responsable du service.

Ainsi les objectifs généraux liés au service approvisionnement peuvent se résumer dans les points suivants :

- S'assurer que toutes les commandes d'achats sont faites dans les règles.
- Evaluer le système de contrôle interne des achats.
- Proposer des conseils à l'entreprise afin de prendre les bonnes décisions.

Objectifs spécifiques

Ces objectifs précisent de façon concrète les différents dispositifs de contrôle qui vont être testés, qui contribuent à la réalisation des objectifs généraux et qui se rapportent aux zones des risques antérieurement identifié à l'aide du Tableau d'analyse des faiblesses Apparentes.

Les objectifs spécifiques de cette mission d'audit du service approvisionnement au sein de l'entreprise se résument en :

- Analyse des procédures mises en place.
- Formaliser les achats.

Champ d'action

Pour atteindre les objectifs, nous allons fixer un champ d'action à nos investigations :

- Service approvisionnement, les magasins de la SARL IFRI.
- Service finance et comptabilité.
- Service contrôle de gestion.

2-2- Phase de réalisation

La phase de réalisation contient les étapes suivantes : « **La réunion d'ouverture** »
« **Le travail sur le terrain** »

2-2-1- Réunion d'ouverture

La phase de réalisation débute par une réunion d'ouverture. La réunion d'ouverture s'est tenue le 27/08/2020 à 8H avec l'agent approvisionnement et le chef de service achat. Nous avons commencé par nous présenter, ensuite une présentation du service, objectif et du plan du travail a été faite. La réunion d'ouverture fut sanctionnée par un procès-verbal qui se présente comme suit :

Mission d'audit de la fonction Achat.

Le 17 /08 /2018

Entreprise auditée : SARL IBRAHIM et Fils.

PROCÈS VERBAL

Objet : Réunion d'ouverture

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

Participants :

- **Les auditeurs :**
 - Mr. Boukir Samy
 - Mr. Brahmi Yacine

- **Les audités :**
 - L'agent approvisionnement
 - Le chef de service achat
 - La réunion d'ouverture a eu lieu le jour/mois/année,
(Indiquer aussi l'heure) au siège social de l'entreprise

Les auditeurs

Les audités

2-2-2- Travail sur le terrain

Après la réunion d'ouverture qui nous a réuni avec les audités afin de marquer le début des opérations de réalisation de notre mission, nous avons procédé à des vérifications jugées nécessaires et avons décelé des dysfonctionnements ; ceux-ci sont analysés pour déterminer leurs causes et évaluer leurs conséquences avant de pouvoir formuler des recommandations pour les corriger.

A chaque dysfonctionnement, l'auditeur établit une feuille (FRAP) qui sert à consigner les problèmes relevés à guider les auditeurs dans leurs travaux.

FRAP → *Feuille de Révélation et Analyse de Problème*

Les problèmes potentiels aux quels le processus achat de la Sarl IFRI pourrait faire face sont :

F.R.A.P numéro 01

Problème :

Manque de contrôle des documents achat, absence des gérants signataires

Faits :

Déclanchement d'un achat personnel

Cause :

Négligence et ignorance des responsable quant à l'importance du contrôle des opération d'achat

La non certification des demandes d'achat

Conséquence :

Détournement de fonds, charge supplémentaire non justifiée, contrôle défaillant.

Recommandations :

Toute achat doit être exprimé par un besoin en relation avec l'activité de l'entreprise
Les demandes d'achat doivent être contrôlé et visé par un responsable on cas de l'absence d'un gérant.

F.R.A.P numéro 02

Problème :

La non prise en compte des facteurs influent sur la réception des commandes dans les délais fixés.

Faits :

Matières premières réceptionné après cinq jours de délai fixé.

Cause :

A cause des conditions climatiques.

Conséquence :

Dépassé l'échéance fixé.
L'obligation d'utilisé et de dépassé le stock minimum.

Recommandations :

Le service achat doit prendre en compte l'ensemble des mesures nécessaires pour la formalisation des échéances par rapport a chaque facteur qui s'impose contre la réception des commandes dans les temps fixés.

F.R.A.P numéro 03

Problème :

La non justification dans le cas de d'un lancement d'achat sans la procédure d'appel d'offre.

Faits :

Ignorer la procédure d'appel d'offre

Cause :

Il peut y'avoir une relation d'intérêt entre le fournisseur et la personne chargé d'étudier les appels d'offre.

Conséquence :

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

Recommandations :

L'exigence des explications écrite lors de non-respect des appels d'offre

2-3- Phase de conclusion

Cette dernière phase commence par la réalisation d'un rapport d'audit qui sera transmis à la DG pour validation et un autre à la structure auditée (service achat) pour l'application des recommandations suggérées.

Nous avons essayé à travers notre évaluation de détecter les anomalies et les défaillances du service achat de l'entreprise, puis de proposer des solutions sous forme de recommandations.

La phase de conclusion contient les étapes suivantes :

- Réunion de clôture.
- Rédaction du rapport d'audit.
- Plan d'action.

A- Réunion de clôture :

Une réunion s'est tenue au niveau du bureau de l'audit le 26/08/2020, avec la présence de tous les participants à la réunion d'ouverture. L'ordre du jour de cette réunion était l'examen du rapport d'audit.

Cette réunion a été sanctionnée par un procès-verbal, qui se présente comme suit :

Mission d'audit de la fonction achat

le : 26/08/2020

Entreprise auditée : SARL IBRAHIM et Fils Ouzellaguen- Bejaia

PROCÈS VERBAL

Objet : Réunion clôture

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

Participants :

Les auditeurs : -Boukir Samy

-Brahmi Yacine

Les audités : Le chef de service achat

La réunion de clôture a eu lieu le 26/08/2020 à 8h au siège social de la SARL IBRAHIM et Fils avec le chef de service achat afin de cerner les observations relatives à notre rapport de synthèse.

A cet effet, nous avons procédé à la lecture de l'ensemble des observations susceptibles d'influer négativement sur le bon fonctionnement de cette structure.

Pour permettre le contrôle et la vérification de cette activité jugée importante et sensible, il est nécessaire de prévoir des supports d'enregistrement et le suivi de l'ensemble des achats.

Les auditeurs

Les audités

B- Rédaction du rapport d'audit

Ce rapport récapitule tous les dysfonctionnements relevés ainsi que les recommandations apportées pour remédier à ces problèmes.

Rapport d'audit

Structure auditée : Fonction achat de la SARL IBRAHIM et Fils.

Mission d'audit : Audit des approvisionnements.

Date : 26/08/2020

Destinataires :

- Direction Générale
- Direction Approvisionnement.

Rédigé par :

Mr. Boukir Samy
Mr. Brahmi Yacine

Validé par :

PDG de la SARL Ifri

Approuvé par :

le service contrôle de gestion

Suite à l'avis favorable émis par la direction de l'entreprise pour procéder à l'audit du service approvisionnement, notre travail consistait à donner une opinion sur ce service.

Cette mission s'est déroulée au sein du service approvisionnement. Elle a concerné non seulement ce service mais également tous les services susceptibles d'être sollicités tout au long de la procédure achat, à savoir le service gestion des stocks et le service finances et comptabilité ainsi que le service contrôle de gestion.

Plusieurs visites sur le terrain ont été effectuées. Un questionnaire de contrôle interne est établi et des entretiens avec des responsables sont tenus.

Durant notre mission nous avons évalué la procédure d'approvisionnement et relevé un certain nombre de faiblesses auxquelles nous proposons les solutions présentées ci-dessous.

Faiblesse n°1 : Manque de contrôle des documents achat, absence des gérants signataires

Recommandation n°1 :

Toute achat doit être exprimé par un besoin en relation avec l'activité de l'entreprise

Les demandes d'achat doivent être contrôlé et visé par un responsable on cas de l'absence d'un gérant.

Faiblesse n°2 : La non prise en compte des facteurs influent sur la réception des commandes dans les délais fixés.

Recommandation n°2 :

Le service achat doit prendre en compte l'ensemble des mesures nécessaires pour la formalisation des échéances par rapport à chaque facteur qui s'impose contre la réception des commandes dans les temps fixés.

Faiblesse n°3 : La non justification dans le cas de d'un lancement d'achat sans la procédure d'appel d'offre.

Recommandation n°3 :

L'exigence des explications écrite lors de non-respect des appels d'offre.

C- Plan d'action

Un mois, après la clôture de la mission, nous avons effectué un plan d'action au service audité pour connaître les mesures correctives prises par le service audit vis-à-vis des recommandations suggérées et nous avons évalué le degré d'avancement dans l'application des recommandations.

Le plan d'action est présenté comme suit :

Mission d'audit de la fonction d'approvisionnement **La date** : 22/09/2020

Entreprise audité : SARL IBRAHIM et Fils

Plan d'action

Dans le cadre de la mission d'audit interne effectuer dans votre service approvisionnement.

Veillez transmettre à la cellule d'audit le plan d'action concernant les recommandations que nous avons proposées et cela conformément à la directive de la DG.

A ce titre nous comptons beaucoup sur vous pour l'importance et le soin que vous accordez à la rédaction de ce rapport.

D- Copie pour : - DG

- Service approvisionnement.

E- L'auditeur : - MR. Boukir Samy

-Mr. Brahmi Yacine.

Conclusion chapitre

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 du système de contrôle interne, il est nécessaire qu'il fasse lui-même l'objet d'un contrôle, sachant que le contrôle n'exclut jamais la confiance. Ce contrôle du contrôle interne va assurer une plus grande transparence, crédibilité et performance.

Comme nous le savons, l'audit interne est une activité indépendante et objective assurée par une équipe d'audit qualifiée et dans notre cas celle-ci a été menée par nous-même, et notre but a été de donner aux différentes composantes organisationnelles du service d'achat une assurance raisonnable en soulevant les risques et lacunes éventuels par le biais d'une démarche méthodique et rigoureuse sur le degré de maîtrise du processus de contrôle interne puis en lui apportant une amélioration par la proposition de recommandations qui permettent l'atteinte des objectifs de l'unité, ce qui contribue à la création de la valeur ajoutée pour l'ensemble des services et donc pour l'entreprise.

Conclusion générale

Conclusion Générale

La pression concurrentielle qui s'exerce sur les entreprises s'accroît de façon intense à l'heure de l'ouverture internationale et de la mondialisation des marchés. A cet effet, les entreprises sont appelées à chercher de plus en plus d'avantages concurrentiels leur permettant de suivre les évolutions du marché.

Dans cet environnement de plus en plus turbulent, les managers ont besoin de piloter leur entreprise en s'appuyant sur des outils performants qui permettent de relier en permanence ses objectifs aux réalisations dans le cadre des axes stratégiques de celle-ci. Or, se doter d'un contrôle interne performant constitue l'élément de stabilité de l'entreprise qui lui sécurise sa valeur matérielle et immatérielle créée en lui permettant la maîtrise des risques qui affectent la réalisation de ses objectifs. De plus, les apports de l'audit interne en termes d'appréciation du système de contrôle interne et de pilotage des changements qui en résultent ont permis à l'auditeur interne de réaliser de plus en plus des missions tournées vers le conseil faisant de lui un véritable consultant interne.

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. 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.

Durant notre mission d'audit au sein du service approvisionnement sur le processus d'achat ainsi que sur son système de contrôle interne, nous avons commencé par essayer de mettre en évidence les différentes tâches à l'aide d'une grille ainsi que de mettre en place un diagramme permettant le suivi des documents entre les différentes fonctions, a cela s'ajoute quatre questionnaires préparés par nos soins et ce dans le but de mieux comprendre ce processus et de déceler les possibles lacunes ou manquements dans le but d'y apporter remède.

Après avoir clôturer notre mission en ayant apporté les recommandations nécessaires aux risques potentiels auxquels l'entreprise peut faire face ,nous pouvons conclure que la fonction d'audit interne, qui parmi ses vocations est de contrôler le contrôle interne, permet d'améliorer le fonctionnement du système de contrôle interne de cette entreprise dans la mesure où il aide le personnel de la direction d'achat à faire leur travail dans les conditions

Conclusion générale

les plus sereines en corrigeant les lacunes relevés et en mettant en place des actions d'amélioration.

À l'issue de ce travail, trois hypothèses ont été vérifiées, à savoir :

- La première hypothèse : Nous tenons à rappeler que l'entreprise Ifri ne dispose pas d'une fonction d'audit interne indépendante en tant que telle mais dispose plutôt d'un ensemble de procédures de contrôle interne mise en place par le service de contrôle de gestion qui veille également à ce que celle-ci soient respectées et suivies. Par ailleurs, des audits internes de conformité par rapport aux normes ISO 9001 et 22000 sont exercés. Or, ces derniers sont combinés à des audits de performance planifiés (une à deux fois par année), et pour cela nous avons dû mener nous même une mission d'audit interne tout en respectant les étapes nécessaires à ce que cette mission soit effectuée en bon terme afin de faire ressurgir son impact sur la performance du contrôle interne à travers les recommandations que nous avons apporté.

-La deuxième hypothèse : Nous avons vérifié cette hypothèse selon laquelle l'audit interne pourrait être créateur de valeur ajoutée pour l'entreprise Ifri si seulement si les recommandations apportées par l'auditeur concernant le service audité sont prises en compte par le personnel concerné, ce qui va systématiquement apporter une valeur ajoutée si l'audit est mené méticuleusement et avec rigueur. Et cela ne peut se matérialiser que par la création d'un comité d'audit qui par la connaissance qu'il aura sur son système de contrôle interne pourra apporter l'assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations tout en lui apportant les conseils et les recommandations nécessaires.

Enfin nous pouvons affirmer que le rôle joué par la fonction l'audit interne au niveau de l'entreprise est primordial d'une part, pour l'atteinte des objectifs fixés et d'autre part pour atteindre un état de pérennité pour l'entreprise, notamment en contribuant à avoir un système de contrôle interne performance.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrages :

- Alazard, C, S. S. (2001). "*Contrôle de gestion : Manuel d'applications*". Paris: Dunod.
- Barbier, E. (1999). "*Mieux piloter et utiliser l'audit interne*". Paris: Edition Maxima.
- Bernard, F, G. R. (2010). "*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 permanent, référentiels, questionnaires, bonnes pratiques...*". Paris: Edition Maxima.
- Bertin, É. (2007). "*Audit interne enjeux et pratiques à l'international*". Paris: Eyrolles edition.
- COSO. (s.d.). "*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*".
- Feujo, I. (2005). "*Guide des audits, Quelles synergies gagnantes pour l'entreprise*". Saint-Denis: Edition AFNOR.
- Frédéric Bernard, R. G. (2008). "*Contrôle interne*". Paris: Maxime.
- Hamzaoui, M. (2008). "*Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne*". Edition Pearson.
- IFACI. (1998). "L'audit interne vers une collaboration renforcée avec ses prestataires externes".
- IFACI, C. /. (s.d.). "*Référentiel intégré de contrôle interne - Principes de mise en oeuvre*".
- IFACI, I. /. (s.d.). "*Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit*".
- IFACI, I. (1995). "*Des mots pour l'audit*". Paris: Compédit Beaugard S.A."
- IFACI/Coopers. (1994). "*La pratique du contrôle interne*". Éditions d'Organisation".
- J.P, M. (2007). "*Ethique Professionnelle : 100 question pour comprendre et agir*". Afnor.
- Jacques Walter, P. N. (2010). "*Contrôle interne , des chiffres porteurs de sens !*" Saint Denis: Afnor Edition.
- Jaques Renard. (2012). "*Mémento d'audit interne*". Edition Eyrolles.
- Kurt F.Reding, U. L. (2015). "*Manuel d'audit interne*". Edition Eyrolles.

Bibliographie

- M, O. (2009). "*La fraude en entreprise : comment la prévenir, la détecter, la combattre.*" Paris: Edition Maxima.
- Meriem, C. (2013). "*Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes.*" Tlemcen: thèse doctorat LMD.
- P, S. (2007). "*Mémento d'audit interne*". Paris: Edition Dunod.
- PERETTI, J. I.-M. (2011). "*Audit social meilleur pratique, méthodes, outils*". Edition d'organisation.
- Pickett, K. S. (2010). "*The internal auditing book*". Wiley Edition.
- RAFFEGEAU, J, P. D. "L'audit financière". 1994.
- Ravelec, J. (1998). "*L'audit export. Jupiter*". Navarre.
- RENARD Jacques. (s.d.). "*Théorie et pratique de l'audit interne*". 2010: EDITIONS D'ORGANISATION .
- Renard, J. (2003). "*Audit interne : ce qui fait débat*". Paris: Maxima Edition.
- Renard, J. (2010). "*Théorie et pratique*". Paris: Eyrolles Edition.
- Renard, J. (2007). "*Théorie et pratique de l'audit interne*". Paris: 6 eme Editions d'Organisations.
- Robert O, M.-P. (s.d.). "*DSCG 4 Comptabilité et audit*". 2007: Dunod.
- Schick, P. (2007). "*Mémento d'audit interne*". Paris: Dunod.
- Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & RIDDLE, C. (2015). "*Manuel d'audit interne*". Eyrolles.
- Valin, L. C. (1979). "*Audit et control interne principe, objectif et pratique*".
- Xavier, P. (1997). "*The standarts for the professional practice of internal auditing*". USA: IIA.
- Yahia, S. (2014). "*L'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise*".

Articles et travaux universitaires :

- Cazes, L. C. (2002). « *Les vrais problèmes de l'audit* ». Paris: l'école de Paris du management.

Bibliographie

- Florentin, P. (2015). "*Les outils d'audit du contrôle interne*" [Fichier PDF].
- Herrbach, O. (08 décembre 2000). « *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.
- MESSOUAF, Nadjat. MOHAMMEDI, M. « La contribution de l'audit interne aux processus de contrôle interne et de pilotage de l'entreprise publique algérienne », Tizi-ouzou.
- Safdi, B. (2001). « *L'audit interne levier performance dans les organisations publiques : cas DRAPOR* ». RABAT.

Table des matières

Table des matières

Remerciements	2
Dédicaces	3
Liste des tableaux	6
Liste des figures	6
Liste d’abréviations	8
Sommaire :.....	10
Introduction générale	12
Chapitre 01 : Le cadre théorique du contrôle interne	17
Section 1 : Les concepts essentiels du contrôle interne	17
1-1- Les perspectives théoriques du contrôle interne	17
1-2- L’intérêt et les limites du contrôle interne	21
1-3- Les types et les niveaux du contrôle interne	22
1-4- La mise en œuvre du contrôle interne	26
Section 2 : Les composants et les responsabilités en matière du système de contrôle interne	27
2-1- Les bonnes pratiques en matière de contrôle interne	27
2-2-Contrôle interne et systèmes d’information	34
2-3- Les personnes et les organes responsable du système de contrôle interne	37
Section 3 : Le pilotage du contrôle interne et la performance de l’entreprise	39
3-1- La performance du système de contrôle interne et son lien avec l’audit interne dans l’entreprise	39
3-2- Le rôle du système de contrôle interne dans la prévention la détection de la fraude.. 42	
3-3- L’appréciation du système du contrôle interne par l’auditeur interne	47
3-4- Le rôle de l’audit interne en tant qu’outil de pilotage du système de contrôle interne	51
Chapitre 02 : Le cadre Conceptuel de l’audit interne	55
Section 1 : Généralités sur l’audit interne	55
1-1 L’évolution historique de l’audit interne	55
1-2 La notion de l’audit interne	58
1-3 Les typologies usuelles d’audit	60
1-4 La différence et la complémentarité entre la fonction d’audit interne et les fonctions proches	63
1-5 Le rattachement de la fonction d’audit dans une organisation	70
Section 02 : Le cadre référentiel et normes de l’audit interne	71
2-1 Objet de ces normes	72
2-2 Normes internationales d’audit	73

Section 3 : Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne	75
3-1 méthodologie de l'audit interne	75
3-2 Le déroulement d'une mission d'audit	76
3-3- les techniques d'audit interne.....	83
Chapitre 03 : Pratique de l'audit interne au sein de l'entreprise ifri.	90
Section 01 : vue général sur la SARL Ibrahim & FILS « ifri »	90
1-1 Historique et situation géographique.....	90
1-2 Missions et activités.....	91
1-3 L'environnement de l'entreprise :	91
1-4-Les différentes structures de l'organisme	93
1-5 le contrôle de gestion au niveau de le la SARL « Ifri »	96
1-6- Présentation de la fonction achat.....	96
Section 02 : le déroulement la mission d'audit du processus achat au sein de la SARL ifri. .	97
2-1- La phase de préparation.....	97
2-2- Phase de réalisation	118
2-3- Phase de conclusion	121
Conclusion Générale.....	128
Bibliographie	131

Suite à des scandales financiers internationaux, l'audit interne devient de plus en plus une fonction stratégique dans le pilotage et la maîtrise des activités d'une entreprise.

Ce mémoire essayera donc de répondre à la problématique afin de démontrer si la fonction d'audit interne est créatrice de valeur ajoutée pour l'entreprise par l'amélioration de sa gouvernance, et la situer par rapport aux autres facteurs voisins (contrôle de gestion et contrôle interne). Pour cela il définira l'audit et le contrôle interne et le lien qui existe entre les deux.

On confrontera l'aspect théorique de la recherche avec une approche terrain afin de répondre à la question suivante :

L'audit interne veille-il à contribuer à l'amélioration du système de contrôle interne dans une entreprise ?