

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA



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

Département sciences Financières et Comptabilité.

Mémoire de Fin d'Etude

Pour l'obtention de diplôme de Master en Comptabilité et Audit

Option : Finance et Comptabilité

Thème :

**Audit interne : théorie et pratique en Algérie cas de groupe
CEVITAL**

Réalisé par :

M^r ATMANI Abderrahim

Encadré par :

M^r FRISSOU Mahmoud

Année Universitaire 2021/2022

Remerciements

Nous tenons d'abord à remercier le dieu tout puissante de nous avoir donné la santé, la volonté et le courage pour réaliser ce travaille.

Nous tenons à remercier notre encadreur **Mr Mahmoud Frissou** qui par ces conseils précieux, ses remarques pertinente, et qui nous a suivie à chaque étape de ce rapport de stage afin de nous permettre avancer et encourager.

Nous tenons remercier également à **Mr Allitouche ferhat et Mr chhaban** de nous avoir orienté durant notre stage pratique au niveau de l'Enterprise **CEVITAL**.

Nous adressons nos remerciement les plus profonds à nos enseignants du département **SEGC** qui nous ont enseigné tout au long de notre cursus universitaire.

Enfin, tout notre gratitude et respect pour tous ceux qui ont participé de près ou de loin à la réalisation de ce magnifique travaille.

Dédicace

**Je dédie ce travail à :
mes parents, mon
encadreur Mr
Mahmoud Frissou,
toutes ma famille et
tous mes amis (es).**

Liste des abréviations

LISTE DES ABREVIATIONS :

AICPA : American Institute Certified Public Account

- ✓ **BC** : Bon de Commande.
- ✓ **CA** : Chiffre d’Affaire.
- ✓ **CNCC** : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.
- ✓ **COSO**: Committee Of Sponsoring Organisations of the Treadway commission.
- ✓ **CRIPP** : Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles.
- ✓ **CRM** : Customer Relationship Management.
- ✓ **DA**: Demande d’Achat.
- ✓ **DG** : Direction Gestion.
- ✓ **EBE** : Excédent Brut d’Exploitation.
- ✓ **FRAP**: Feuilles de Révélation et d’Analyse des Problèmes.
- ✓ **IFACI** : Institut Français de l’Audit et du Contrôle Interne o IIA : The Institute of Internal Auditors.
- ✓ **IRG** : Impôt sur le Revenu Globale.
- ✓ **ISO** :International Organization for Standardization.
- ✓ **OEC** : Ordre des Experts comptables.
- ✓ **PME**: Petites et Moyennes Entreprises.
- ✓ **QCI** : Questionnaire du Contrôle Interne.
- ✓ **SARL** : Société A Responsabilités Limitées.
- ✓ **SPA** : Société Par Action.
- ✓ **TCO**: Tableau Comparatif des Offres.
- ✓ **TVA** : Taxe sur la Valeur Ajouté.

Liste des figures et tableaux

Liste des figures :

Figure n01 : Les cinq composants de contrôle interne p : 42.

Figure n02 : Positionnement de la fonction d'audit p : 57.

Figure n03 : Organigramme de CEVITAL agro-industriel p : 72.

Figure n04 : Organigramme de la DFC p : 79.

Figure n05 : Organigramme de département approvisionnement p : 82.

Figure n06 : Organigramme service d'achat p : 95.

Figure n07 : Diagramme de circulation p : 99.

Liste des tableaux :

Tableau n01 : la méthode subjective d'appréciation de contrôle interne p : 47.

Tableau n02 : la grille d'analyse des taches p : 86.

Tableau n03 : question de contrôle interne de circuit achat-comptabilité p : 87.

Tableau n04 : question de contrôle interne de circuit achat-stock p : 88.

Tableau n05 : question de contrôle interne de circuit achat-fournisseur p : 89.

Tableau n06 : la grille d'analyse des taches p : 96.

Tableau n07 : principes d'organisation p : 100.

Tableau n08 : principes d'interrogation p : 100.

Tableau n09 : principes d'informations p : 101.

Tableau n10 : principes de permanence p : 102.

Tableau n11 : principes d'investissement p : 102.

Tableau n12 : principes d'indépendance p : 102.

Tableau n13 : tableau d'analyse des risques p : 103.

sommaire

- Liste des abréviations
- Listes des figures et tableaux

- Introduction Générale.....10
- Chapitre I:le cadre conceptuel et méthodologique de l'audit interne.....13
- Introduction.....14
- **Section 01 : contrôle interne**15
- 1 définition et les principaux objectifs de contrôle interne.....15
- 2 les conditions d'un bon contrôle interne.....17
- 3 les limites de contrôle interne.18
- **Section 02 : le cadre conceptuel de l'audit interne**19
- 1 définition de l'audit interne.....19
- 2 objectifs de l'audit interne.....20
- 3 typologies de l'audit interne.....21
- 4 audits internes et notion voisines.....23
- **Section 03 : le cadre méthodologique de l'audit interne**...26
- 1 définition de la mission d'audit.....27
- 2 caractéristiques d'une mission d'audit.....27
- 3 les outils de l'audit interne.....29
- 4 les phases de la mission d'audit.....35
- Conclusion40

➤ <u>Chapitre II : la contribution de l'audit interne à la performance de l'entreprise</u>	41
<u>Introduction</u>	42
➤ Section 01 : le rôle de l'audit interne dans l'évaluation du système de contrôle interne	42
1 Le système de contrôle interne.....	42
2 Les conditions de réussite du contrôle interne.....	46
3 L'appréciation du système de contrôle interne par l'auditeur interne.....	50
➤ Section 02 : La gestion des risques	55
1 définition.....	55
2 les objectifs de la gestion des risques.	56
3 Composantes du dispositif de la gestion des risques.....	56
4 Avantages de la gestion des risques dans l'entreprise.....	58
5 Rôle de l'audit interne dans la gestion des risques.....	58
➤ Section 03 : L'audit interne et la performance de l'entreprise	60
1 L'organisation de l'audit interne.....	60
2 Généralités sur la performance de l'entreprise.....	63
3 L'amélioration de la performance par l'audit interne.....	68
<u>Conclusion</u>	71
<u>Chapitre03 : l'audit interne : pratique au sein de l'Enterprise CEVITAL</u> ...72	
➤ <u>Section 01 : présentation de l'Enterprise CEVITAL</u>	73
➤ <u>Section 02 : la mission d'audit au sein de CEVITAL</u>	85
➤ <u>Conclusion Générale</u>	110
➤ <u>Bibliographie</u>	112

Introduction générale

Introduction générale :

L'entreprise de nos jours est confrontée à un environnement de plus en plus turbulent, un environnement concurrentiel et en évolution permanente caractérisée par la recherche de l'information claire et actualisée par les dirigeants.

Le recueil de cette information est assuré par un système de veille stratégique, adopté de plus en plus par nos entreprises en vue d'anticiper le changement et de prendre des décisions pertinentes et adéquates. En effet, la réussite de la stratégie de l'entreprise est conditionnée par la collaboration de ses différents organes, chacun voyant la nécessité de bien contrôler ses opérations et visant à atteindre un maximum d'objectifs qui lui sont attribués.

L'entreprise se souciant de la maîtrise de ses opérations, n'est pas épargné des risques éventuels qui peuvent survenir, des risques dus à différents facteurs, qu'ils soient des défaillances du système d'information, une mauvaise application des règles ou une perte de données enregistrés, etc.

Une fonction d'audit interne s'avère alors incontournable. L'audit interne est une fonction qui assure à l'entreprise une maîtrise de ses activités et lui apporte des conseils pour les améliorer.

L'audit interne est une fonction indépendante et rattaché directement à la direction générale de l'entreprise lui assurant la liberté de l'expression de son opinion, et l'objectivité dans les interventions qu'elle mène.

Cependant, la question prépondérante pour les dirigeants d'une organisation reste à maximiser la performance qui implique à la fois d'être efficace et efficient. Nous allons démontrer dans ce présent travail de recherche l'existence d'une contribution significative de l'audit interne à la performance de l'entreprise, bien qu'en pratique un contact sur le terrain avec les différentes fonctions est plus profitable, nous nous contenterons d'effectuer notre cas pratique au sein de groupe **CEVITAL**

De ce fait, le domaine de l'audit interne est bien plus large à aborder complètement dans un mémoire, dans un objectif d'approfondir et en même temps d'affiner notre étude, nous allons présenter un travail théorique qui contiendra les notions de base autour de l'audit interne et de la performance pour aller plus loin encore à exposer la pratique de l'audit. Notre travail étant axé sur l'apport de l'audit à la performance de l'entreprise, il est essentiel de faire l'analyse de tous les aspects qui prennent part dans le management de l'organisation.

Notre travail sur le terrain concerne une mission d'audit menée par nous-même au sein du groupe **CEVITAL** nous tenterons de répondre à la problématique suivante :

Comment l'audit interne peut-il participer à l'amélioration de la performance de l'entreprise ?

De cette question principale découlent les deux questions secondaires suivantes :

- Est-ce que les dirigeants des entreprises algériennes, notamment le groupe **CEVITAL**, sont formés sur l'audit interne ?
- Est-ce que les dirigeants des entreprises algériennes, notamment le groupe **CEVITAL**, accordent une importance aux recommandations de l'audit interne.

Pour réaliser notre objectif, nous avons élaboré un plan dont on avait pris soin de sectionner comme suit :

Le premier chapitre comporte trois sections, la première section est consacrée à la théorie de control interne : sa définition, ses objectifs, ses types, ses notions voisines, la deuxième traite le cadre théorique de l'audit interne. Et la troisième traite le cadre méthodologique de l'audit interne.

Le deuxième chapitre sera consacré à la contribution de l'audit à la performance de l'organisation, après une présentation des pratiques de contrôle interne et de la gestion des risques nous allons mettre la lumière sur l'apport de l'audit au management de l'entreprise de manière globale.

Dans le troisième et le dernier chapitre, nous allons entamer notre travail sur le terrain dans lequel nous mettons en pratique nos connaissances théoriques, ainsi après avoir présenté l'organisme d'accueil de groupe **CEVITAL**, nous allons effectuer une mission d'audit interne au sein du département approvisionnement.

CHAPITRE I :

Le cadre conceptuel et méthodologique de l'audit interne

CHAPITRE I :

Le cadre conceptuel et méthodologique de l'audit interne

Introduction :

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

Ce premier chapitre a pour objectif d'étudier la fonction de l'audit interne qui est un mécanisme important dans l'amélioration du contrôle interne. Nous essayerons d'aborder en premier lieu des généralités sur le contrôle interne, à travers: sa définition et ses principaux objectifs, les conditions d'un bon contrôle interne, les limites du contrôle interne, puis, dans la deuxième Section, nous nous consacrerons en particulier à l'audit interne, en étudiant : son évolution, définition, ses caractéristiques, ses objectifs, ainsi que ses formes, et les différents outils de l'audit interne, qui sont les outils d'interrogations, description, et même les normes qui organisent ce métier. Enfin, et dans la troisième Section nous abordons le cadre méthodologique de l'audit interne afin de mieux appréhender ses notions, et de cumuler les connaissances à investir dans l'enrichissement et la clarification des concepts et des méthodes d'analyse. . De ce fait, il est nécessaire de passer par la démarche de l'audit afin de comprendre comment est menée une mission d'audit interne.

Section 01 : contrôle interne :

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

1-1 Historique et définition du contrôle interne : ¹

1-1-1 Historique du contrôle interne : L'homme a ressentie La nécessité de contrôle interne (CI), de plus en plus avec l'ampleur de ses premières activités et son esprit d'évolution et de développement, qui constitue une motivation permanente pour créer et améliorer ses activités quotidiennes. L'importance de la division de responsabilités dans un système du contrôle interne était déjà reconnue par les romains. Et la preuve c'est que l'autorisation des dépenses et des impôts étaient sous la responsabilité du sénat. Cet assemblé l'a déléguée ensuite aux consuls, et plus tard aux censeurs, en revanche les fonds étaient sous le contrôle des questeurs qui faisaient tous les paiements et encaissaient toutes les recettes. De plus, les romains obligeaient les questeurs de rendre des comptes de l'utilisation des fonds et à justifier les soldes au sénat. Plus récemment, le développement rapide des activités économique, notamment après la deuxième guerre mondiale où la réflexion de gérer efficacement les multiples organismes, est sérieusement engagée dans les pays anglo-saxon et d'un degré moindre dans les pays d'Europe. Ainsi, l'évolution des conceptions du contrôle interne est étroitement liée au développement des organisations professionnelles des comptables.

1-1-2 Les définitions du contrôle interne : Il existe de nombreuses définitions du contrôle interne, mais nous allons citer les définitions qui semblent les plus claire et pertinentes.

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

« Le contrôle interne est accompli de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction » .

¹ GERARD VALIN et LIONEL COLLINS, «Audit et contrôle interne aspects financiers, opérationnels et stratégiques», Edition Dollaz, paris, 4ème édition, 1992, p8.

-Définition du COSO(The Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission) :

En 1992 : « Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- Réalisation et optimisation des opérations
- La fiabilité des informations financières
- La conformité aux lois et réglementations en vigueur ». ²

- En 2004 : Le COSO a reconnu par la suite le caractère fondamental de la gestion du risque, et lance un projet pour élaborer un référentiel pouvant être utilisé par les dirigeants afin d'évaluer et d'améliorer la gestion des risques au sein de leurs entreprises. Ce projet a abouti à la publication d'un rapport intitulé « cadre conceptuel de la gestion du risque » et a l'introduction d'un nouveau concept, celui de l'Entreprise Risque Management (ERM).

Le COSO précise que le nouveau cadre de référence du management du risque « intégré le contrôle interne, constituant ainsi une modélisation et un outil de management plus solide ». ²

- En 2013 : une mise à jour du référentiel de 1992, qui a donné la définition suivante : « Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs, et qui est destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au reportant et à la conformité. » ².

-Définition de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) ³:

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

² ibid. p30/31. 4 IFACI et PWC, « COSO 2013 une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement et mutation », Pocket guide, juillet 2013, p32.

³ JACQUES RENARD, « théorie et pratique de l'AI », 7e édition, Edition d'organisations, paris, 2010, p12.

2 Les objectifs et conditions de contrôle interne :

1-2-1 Les principaux objectifs du contrôle interne : ⁴

Les définitions qui précèdent admettent de faire sortir les principaux objectifs du contrôle interne.

- La sécurité des actifs de l'entreprise : qu'il s'agisse d'éléments matériels ou immatériels;
- La qualité des informations : qui doivent répondre aux critères de fiabilité, d'exhaustivité, de disponibilité, de vérifiabilité et d'utilité pour les destinataires;
- Favoriser l'amélioration des performances : en cherchant à améliorer constamment l'efficacité des services (rationalisation des processus, optimisation des ressources) ;
- L'application des directives et des procédures en vigueur au sein de l'entreprise : qui doivent eux-mêmes être conformes aux lois et règlements.

1-2-2 Les conditions d'un bon contrôle interne : ⁵

Les cinq composantes du contrôle interne inspirées de celles du référentiel COSO, et dont l'auditeur doit tenir compte dans sa quête de la compréhension du contrôle interne de l'entité, sont les suivantes:

- L'environnement du contrôle :

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

- La procédure d'évaluation des risques de l'entité :

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

⁴STEPHANIE THIERY-DUBUISSON, "L'audit ", Editions La Découverte, Paris. 2004, page53.

⁵ JACQUES RENARD, « théorie et pratique de l'AI », 8 e édition, Edition d'organisations, paris, 2013, p137/138.

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

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

- La transparence doit être la règle:

« Pas de rétention d'information, pas de circuits de communication excessivement complexes, pas d'informations superflues ». ⁶

- Les activités de contrôle :

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

- La surveillance des contrôles (pilotage) :

La mise en place et la surveillance des systèmes de contrôle incombent en premier aux managers, pour ce faire ils doivent s'approprier le contrôle interne et le tenir à jour de façon permanente en utilisant les recommandations de l'audit interne.

1-3 Les limites du contrôle interne :

- Absence de garantie absolue ⁷ : Selon le référentiel COSO, 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.
- Coût du contrôle interne : en outre, lors de la mise en place des contrôles, il est nécessaire de tenir compte du rapport coût / bénéfice et ne pas développer des systèmes de contrôle interne inutilement coûteux quitte à accepter un certain niveau de risque.

⁶ ÉLISABETH BERTIN, « audit interne enjeux et pratique à l'international », édition eyrolles, 2007,59. 2 Ibid. p 59. 3 Sur le site internet, www.amf-france.org/documents/general/76012.pdf, p17 consulter le : 24/03/2017 à 8:12

⁷ <http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-contrôle-interne/definitions-de-l-audit-et-du-contrôle-internes-78.html>

Section 02 : le cadre conceptuel de l'audit interne :

Le mot audit vient du latin *auditus* qui signifie « écouter, entendre », certains historiens avancent que cette pratique a été courante chez les sumériens sous forme de contrôle des sacs de grains et chez les romains le mot a été utilisé pour désigner le contrôle de la gestion des provinces au nom de l'empereur.

La fonction d'audit sous sa forme actuelle est apparue aux Etats Unis suite à l'effet désastreux de la crise financière de 1929, elle a été d'abord réalisée par des cabinets externes puis peu à peu la fonction s'est internalisée au sein des entreprises. En France, son apparence est, en 1960, sous forme de contrôle comptable pour passer à l'audit interne avec toutes ses spécificités et originalités.

2-1 Définitions de l'audit interne :

Selon l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI) ; l'audit interne se définit 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 apporte son soutien à l'atteinte des objectifs de l'organisation par des actions d'évaluation des processus de maîtrise des risques , de contrôle interne , et de gouvernement de l'entreprise.

Deux caractéristiques importantes sont à souligner dans cette définition :

-La première est que l'audit interne est objectif : c'est-à-dire ni affection, ni intérêt, ou bien toute autre interférence ne peut manipuler l'intervention d'un auditeur. L'activité de l'audit est souvent aperçue comme une tentative d'espionnage, par-là, nous pouvons conclure que la personnalité de l'auditeur a un rôle à jouer.

- la deuxième est qu'il est indépendant, cela signifie qu'il n'est subordonné à aucune fonction dans l'entreprise, aucun responsable ne peut lui imposer des ordres ni l'empêcher de mener ses missions, cela lui assurera un champ d'investigation large et une mobilisation des moyens adéquats pour l'atteinte de ses objectifs.

Définition selon l'IIA⁸ :

« 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 son efficacité.»⁹

2-2 Objectifs de l'audit interne :

De nombreux auteurs proposent de classer les objectifs de l'audit interne selon qu'ils s'intéressent à la conformité aux règles et aux procédures, l'efficacité des choix effectués dans l'entreprise, ou la pertinence de la politique générale de l'entreprise.

2-2-1 La régularité :

A ce stade, l'auditeur s'attache à vérifier que :

- Les instructions de la direction générale et les dispositions légales et réglementaires sont appliquées correctement.
- Les opérations de l'entreprise sont régulières.
- Les procédures et les structures de l'entreprise fonctionnent de façon normale et qu'elles produisent des informations fiables.
- Le système de contrôle interne remplit sa mission sans défaillance.

Cet audit de régularité peut aussi s'appeler "audit de conformité": les juristes distinguent que dans le premier cas on observe la régularité par rapport aux règles internes de l'entreprise et dans le second cas la conformité avec les dispositions légales et réglementaires. Mais, dans les deux cas, la démarche est la même: comparer la réalité avec le référentiel proposé.

⁸L'IIA, Institute of Internal Auditors créée en 1941, est une association professionnelle internationale de 122000 membres, il siège à Montvale aux Etats-Unis.

⁹ Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne 7ème édition, éditions d'organisation, Paris, 2010, page 73.

C'est donc par rapport à un référentiel que l'auditeur interne est appelé à se prononcer sur le degré de régularité ou de conformité de l'entreprise et de ses entités opérationnelles et fonctionnelles aux instructions internes et aux dispositions légales et réglementaires, il informera les responsables de toute sorte de déviations ou de distorsions. Il va en analyser les causes, en évaluer les conséquences et enfin; proposer des solutions pour réduire l'écart entre la règle et la réalité. Cette démarche, toujours essentielle pour un auditeur interne, s'est doublée d'une approche nouvelle, l'audit d'efficacité¹⁰.

2-2-2 L'efficacités:

A ce niveau, l'auditeur interne ne se contente pas uniquement de vérifier la régularité, conformité de l'entreprise aux référentiels internes et externes, mais il se prononce sur la qualité de ses réalisations en termes d'efficience et d'efficacité. L'auditeur cherche, ici, un écart entre les résultats et les objectifs, c'est à dire un écart entre le but choisi et l'effet produit mais aussi "le pourquoi" de cet écart et le "comment" réduire.

2-2-3La pertinence:

La pertinence est une affaire de la direction générale puisqu'elle est tenue à vérifier la mesure dans laquelle les choix faits aboutiront effectivement aux effets recherchés.

L'auditeur interne s'intéresse donc, à ce niveau, à l'entreprise prise dans son ensemble afin de se prononcer sur:

- la cohérence entre les structures, les moyens et les objectifs fixés par l'entreprise.
- La qualité des orientations de la direction générale. La pertinence va être exprimée comme l'écart entre le résultat que l'on veut obtenir et la capacité des moyens retenues à y parvenir.

Il faut noter qu'à chaque niveau d'objectif correspond un type d'audit interne à savoir:

- l'audit comptable et financier ;
- l'audit opérationnel ;
- l'audit de management ou direction ;

2-3Typologies de l'audit interne:

Il existe plusieurs types de l'audit classés selon les objectifs, on citera :

2-3-1 l'audit comptable et financier :

D'après la définition même de l'audit, il s'agit de la comparaison d'une réalité observée et ce par rapport à une norme.

La réalité est l'information produite par l'entreprise, et les références sont les règles et normes d'enregistrement, les lois, les instructions émises par la direction générale.

En effet, l'audit financier et comptable s'intéresse aux actions ayant une incidence sur la préservation du patrimoine, les saisies, les traitements comptables et l'information financière publiée par l'entreprise.

L'audit financier et comptable admet en l'évaluation des procédures du contrôle interne comptable mise en place par l'organisation pour ensuite, se prononcer sur la fiabilité, régularité, et sincérité des informations comptables produites par l'entreprise.

2-3-2 L'audits opérationnels:

Il s'agit d'une évaluation périodique, indépendante et continue des opérations de l'organisation, afin d'aider les gestionnaires à améliorer le rendement de leurs unités, ensuite d'apprécier objectivement ces opérations et d'apporter des appuis pour les améliorer¹¹.

L'audit opérationnel s'intéresse aux éléments de gestion (planification, organisation, direction et contrôle), c'est-à-dire, les objectifs et les plans, les responsabilités, les structures organisationnelles, les politiques et procédures, les systèmes et méthodes, les contrôles, et les ressources humaines et physiques.

2-3-3 l'audit de direction ou de management:

Dans ce cas, le travail de l'auditeur consiste en l'observation, la comparaison, et la mesure des décisions et choix dans leurs conséquences, d'attirer l'attention des décideurs sur les risques et les incohérences, mais il ne s'agit non plus de d'auditer la direction générale ou de porter un jugement quelconque sur ses options stratégiques et politiques.

¹⁰ SCHICK Pierre, « mémento d'audit interne », édition DUNOD, Paris, 2007, p32.

¹¹BERTIN Elisabeth, Audit interne : enjeux et pratiques à l'internationale, édition Eyrolles, Paris, 2007, p 63.

L'auditeur est tenu de disposer d'un professionnalisme et de qualités lui permettant d'être écouté par les responsables en ce qui concerne les recommandations à formuler.

2-4 Audit interne et notions voisines :

L'audit interne est en relation avec d'autres fonctions, néanmoins, il se distingue de ces dernières et contient aussi des similarités.

2-4-1 L'audit interne et l'audit externe :

L'audit externe est une activité autonome dont la mission est de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et des états financiers de l'entreprise.

2-4-1-1 Les différences :

- **Quant au statut :**

L'auditeur interne fait partie du personnel de l'entreprise, tandis que l'auditeur externe a un statut d'un professionnel prestataire de service, juridiquement, indépendant.

- **Quant aux bénéficiaires :**

L'auditeur interne travaille pour le service du comité et des responsables d'audit, pour les responsables des différentes fonctions, ainsi que pour la direction générale. L'auditeur externe travaille pour tous ceux qui sollicitent ses services de certification des comptes qu'ils soient actionnaires, banquiers, et autres.

- **Quant aux objectifs :**

L'objectif de l'audit interne est d'aider l'entreprise à maîtriser ses activités en renforçant le système de contrôle interne, alors que l'objectif de l'audit externe est de certifier l'exactitude, la sincérité et l'image fidèle des comptes, résultats et états financiers de l'entreprise, notons qu'à la différence de l'audit interne pour lequel le contrôle interne est un objectif, l'audit externe utilise celui-ci comme un moyen - dispositifs de contrôle interne financiers, comptables et quantitatifs.

- **Quant au champ d'application :**

L'audit externe touche à tout ce qui concourt à la réalisation des états financiers et à la détermination des résultats et ce, dans toutes les fonctions de l'entreprise, l'audit interne s'applique à un domaine beaucoup plus vaste, il touche à toutes les fonctions

dans toutes leurs dimensions, les frontières sont nettes entre les deux types d'audit : tous ce qui a une dimension financière relève de l'audit externe même s'il s'agit d'un entretien ou d'un recrutement.

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

L'audit externe s'intéresse aux truques ayant un effet sur les résultats, mais quand 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, l'auditeur interne est indépendant strictement que dans l'exercice de ces travaux ; il est un simple employé de l'entreprise.

- **Quant à la périodicité des audits :**

Les missions de l'audit externes sont menées de façon intermittente, fin de trimestre, fin d'exercice, etc. 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 l'opposé, l'audit interne dont la périodicité est planifiée en fonction de risque mène ses missions continuellement quel que soit l'importance de celui-ci donc elles sont permanentes.

- **Quant à la méthode :**

La méthode suivie par l'audit externe est reconnue comme adaptée sur la base de rapprochements, inventaires, et analyses qui ont fait la preuve.

Celle de l'audit interne est originale et spécifique.

2-4-1-3 Les complémentarités des deux fonctions:

Dans Les missions d'auditeur interne et externe il existe une complémentarité, chacun peut asseoir son action sur les conclusions de l'autre (norme 2050)¹², les normes d'audit contiennent certaines prérogatives pour les auditeurs internes les disposant s'organiser dans la planification des missions et dans la coordination des travaux –sous la responsabilité du directeur de l'audit interne-et prévoient même de

se réunir une fois ou deux par an pour discuter les investigations et les conclusions des deux parties.

Les deux types d'audit peuvent transmettre réciproquement leurs rapports d'audit sous couvert de la confidentialité, ils peuvent avoir l'accès aux programmes et dossiers de travail de l'un et l'autre. Enfin, ils utilisent les mêmes outils même si leurs méthodologies sont différentes, et ils ne s'immiscent pas dans la gestion.

2-4-2 L'audit interne et le contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est une fonction importante dans l'entreprise et qui est en relation avec l'audit interne.

2-4-2-1 Définition du contrôle de gestion :

On peut définir le contrôle de gestion comme étant une activité de gestion par objectifs permettant le pilotage économique et financier de l'organisation, cette activité est caractérisée par¹³ :

-Un espace vital qu'est le système d'information de gestion.

-Le fait qu'elle est au service de la performance.

Même si, le contrôle de gestion et l'audit interne contiennent des ressemblances comme :

- Le fait qu'ils sont intéressés à toutes les fonctions de l'entreprise.

- Le contrôleur de gestion n'est pas opérationnel son rôle est d'attirer l'attention recommander, et proposer comme l'auditeur interne.

- Les deux fonctions sont proportionnellement récentes et en évolution permanente qui suscite des interrogations et des incertitudes.

- Les deux fonctions sont rattachées au plus haut niveau hiérarchique assurant leur indépendance.

Toutefois, y a bien des différences à citer.

¹²Jacques Renard, op-cit, p 49.

¹³ Selmer Caroline « concevoir le tableau de bord », édition Dunod, paris, 2003, page 15.

2-4-2-2 Les différences :

- **Quant aux objectifs :**

L'audit a comme objectif l'aide à la maîtrise des activités de l'entreprise par l'analyse des dispositifs de contrôle interne, le contrôle de gestion vise à définir la performance, la mesurer et la piloter par le bilan de la conception du système d'information, et la contribution à la définition des structures.

- **Quant au champ d'application :**

Bien que les deux fonctions soient intéressées par toutes les fonctions de l'entreprise, cet intérêt n'est pas de la même façon. En fait, le contrôleur de gestion s'intéresse à l'information chiffrée et essentiellement les résultats prévisionnels et réalisés, mais l'auditeur interne va au-delà, et cela se manifeste plus particulièrement dans le domaine sécurité, qualité, environnement, etc.

- **Quant à la périodicité :**

L'activité de l'auditeur interne est planifiée, il travaille toute au long de l'année selon une périodicité définie en fonction du risque tandis que le contrôleur de gestion agit en fonction des résultats de l'entreprise de la périodicité du reporting, et des priorités souvent définies par la direction générale.

- **Quant à la méthodologie de travail :**

Les deux fonctions ont une méthodologie originale et spécifique, mais le contrôle de gestion s'appuie sur les données fournies par les opérationnels (prévisions et réalisations), ses méthodes sont largement déductives et méthodologiques¹⁵.

2-4-2-3 Les complémentarités :

Grâce aux interventions de l'audit interne, le contrôle de gestion trouve une base d'informations issues d'un système de contrôle interne fiable et amélioré, il peut s'aider par les rapports d'audit qui contiennent des informations pour juger sur le fonctionnement des processus en référence aux procédures suivies. Le contrôleur de gestion peut signaler à son tour à l'auditeur des points de faiblesse à prendre en considération dans ses missions. Une synergie existe donc, entre les deux fonctions.

Section 03 : le cadre méthodologique de l'audit interne :

Dans cette section, nous présenterons d'abord quelques notions sur la mission d'audit, avant d'aborder par la suite les phases de déroulement d'une mission

d'audit. Il existe une méthodologie ou une démarche selon laquelle est menée une mission d'audit. On définira d'abord la mission d'audit interne, puis on présentera ses caractéristiques, ses outils et enfin ses trois phases.

3-1 Définition de la mission d'audit :

Le terme mission vient du latin **mittere**, qui signifie « envoyer ». A l'origine, il a été utilisé pour indiquer le travail temporaire accompli dans l'intention d'une autorité qui est suprême, le petit Larousse donne comme exemple « ce que l'on est chargé d'accomplir dans l'intention de Dieu ou d'après la nature des choses »¹⁶ On peut faire audacieusement une définition parallèle à la direction de l'entreprise Tout en se gardant de qualifier les travaux de l'auditeur de divins, La mission d'audit se définira donc comme étant « ce travail temporaire que l'auditeur sera chargé d'accomplir dans l'intention de la direction générale »¹⁴.

3-2 Caractéristiques d'une mission d'audit :

Une mission d'audit peut être appréciée selon deux critères, à savoir :

- Le champ d'application ;
- La durée.

3-2-1 Le champ d'application :

Le champ d'application d'une mission d'audit est significativement variable en fonction de deux éléments : L'objet et la fonction.

3-2-1-1 L'objet :

On distingue deux catégories de missions ; celles ayant un caractère spécifique et celles ayant un caractère général.

- **Les missions spécifiques** : sont, en général, les plus répandues, elles portent sur un point précis et dans un lieu déterminé. Exemple : l'audit de la sécurité du siège social.
- **Les missions générales** : à l'opposé des missions spécifiques, Les missions générales ne connaissent aucune limite géographique. Dans ce cas, entreprenant l'exemple précédent, on parlera d' « audit de la sécurité » et ce partout ou dans l'entreprise il y a une fonction de sécurité¹⁵.

¹⁴Jacques renard, Théorie et pratique de l'audit interne 7ème édition, éditions d'organisation, paris, 2010, page 95.

3-2-1-2 La fonction :

Selon la fonction, on distingue : les missions uni fonctionnelles et les missions plurifonctionnelles.

- **Les missions unies fonctionnelles:** Spécifiques ou générales, elles ne concernent qu'une seule fonction.
- **Les missions plurifonctionnelles :** Dans cette distinction, l'auditeur est concerné par plusieurs fonctions au cours d'une même mission. On rencontre cette catégorie de missions généralement dans deux cas :

-Lorsque les auditeurs internes se déplacent pour auditer une filiale ou une usine, dans leurs pays ou à l'étranger, ils audient en général tout ou une partie des activités de la filiale (usine) sans se limiter à une fonction précise, les frontières entre les deux classifications uni fonctionnelles et plurifonctionnelles demeurent ,toutefois insensibles ,tout est question de pratique, habitude , et culture.

-dans les audits informatiques : lorsqu'on a affaire à un audit des systèmes informatiques d'une filiale par exemple, en apparence il s'agit d'une mission uni fonctionnelle mais évidemment cela doit concerner les systèmes informatiques de la fonction vente, achats, sécurité, etc.

3-2-1-3 La durée :

La durée de la mission d'audit est dépendante du sujet à auditer. Elle peut durer 10 jours ou 10 semaines, mais dans ce cas l'instrument de mesure est insuffisant. Il faut retenir aussi dans le calcul le nombre d'auditeurs affectés à la mission. Selon le niveau de détail auquel sont tenues les statistiques, On s'exprime donc en heures/ auditeur, ou en jours/auditeurs, ou en semaines/auditeurs. On distingue deux types de missions, missions courtes et missions longues.

-Les missions courtes (la durée généralement inférieure ou égale à 4 semaines) :

Ces missions requièrent une concentration des efforts pour arriver au résultat. Cette condensation des efforts est naturelle puisque, si la mission est courte, c'est en

¹⁵Jeam Charles BECOUR, Henri BOUQUIN, l'audit opérationnel, Economica, 1991, p 38.

général qu'elle est simple, que le thème est bien connu par les auditeurs et que les travaux à réaliser sont peu nombreux. Dans la plupart des cas, le rapport d'audit résultant est bref, mais cela ne veut pas dire dans tous les cas que les questions soulevées sont sans importance.

-Les missions longues (la durée généralement supérieure à un mois) :

Ce sont les missions dans lesquelles les auditeurs utilisent une multitude d'outils de l'audit, avec un usage du processus méthodologique complet de l'audit interne. Les dossiers constitués sont volumineux, et le rapport d'audit en conclusion est riche et plein de recommandations constructives¹⁶.

3-3 Les outils de l'audit interne :

L'audit interne détient quelques outils lui permettant d'effectuer ses missions dont, on citera :

3-3-1 Les outils de description :

Il existe différents moyens de description :

3-3-1-1 L'observation :

L'audit interne est, principalement, un travail sur le terrain, l'auditeur ne doit pas rester dans son bureau, il est tenu de déplacer et de faire l'observation physique. L'observation physique est un outil répandu et son application est universelle, l'auditeur ne se contente pas à faire des interviews et à réduire sa mission à une enquête d'opinion, sinon ce ne serait pas un audit interne¹⁷.

L'observation doit être, à la fois, quantitative et qualitative.

L'observation des documents : la vérification des documents se fait de façon précise et progressive.

Observation des comportements : Il existe deux grandes catégories d'observation : l'observation directe et l'observation indirecte.

-L'observation directe : c'est l'observation qui va figurer sur la FRAP, elle permet de constater immédiatement le comportement ex : les employés ne présentent pas leur carte à l'entrée des bureaux.

-L'observation indirecte : contrairement à l'observation directe, dans celle-ci, l'auditeur fait appel à une tierce personne afin d'observer et rendre compte à

l'auditeur du résultat de son constat. C'est le cas bien connu des circularisations des dettes et créances.

3-3-1-2 La narration :

On distingue deux types de narrations : la narration par l'audité et la narration par l'auditeur, la première est orale, la seconde est écrite. La narration par l'audité est la plus riche, c'est elle qui apporte le plus d'enseignements ; la narration par l'auditeur n'est qu'une mise en ordre des idées et des connaissances. La narration, bien structurée et logique facilite sa lecture par un tiers. Il ne s'agit pas d'un outil de première description puisqu'elle n'est que la mise en ordre de renseignements obtenus par ailleurs.

3-3-1-3 La grille d'analyse des tâches :

Est un document qui constitue la photographie à un instant T de la répartition du travail. Donc, elle va permettre à l'auditeur de déceler sans erreur les manquements à la séparation des tâches et d'y porter remède. 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 concerné¹⁸.

3-3-1-4 Le diagramme de circulation :

Contrairement à la grille d'analyse des tâches, le diagramme de circulation ou flow-chart est dynamique, il retrace la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilité, donc il représente le cheminement de l'information depuis son émission jusqu'à sa destination. Elle permet, de ce fait, à l'auditeur d'avoir une vision claire de la circulation des informations ainsi que de leurs supports.

¹⁶Lionel.Collins et Gérard Valin, « Audit et Contrôle Interne : aspects financiers, opérationnels, et stratégiques », édition Donod, Paris, 1992,p85.

¹⁷Bouras Boukhalifa et SkanderNaim, La contribution de l'audit interne à la performance de l'entreprise -étude de cas : BATICOMPOS Beni Mansour Bejaia, mémoire de master, Bouira, 2015.

¹⁸Raymond VATIER, Audit de la gestion sociale, Edition d'organisation, 1989, p77.

C'est un document pragmatique qui retrace par des symboles les opérations correspondantes à des processus, exemple, établissement du document, l'archivage... la circulation des documents est indiquée par des flèches qui traversent les entités concernées.

Ce document mène à se poser des questions types à propos de chaque document:

- Combien d'exemplaires ?
- Qui les envoie ?
- Où arrivent-ils ?
- Qu'en fait-on?

3-3-2 Les outils d'interrogation :

Les outils d'interrogation regroupent les sondages statistiques, les interviews et les outils informatiques.

3-3-2-1 Les sondages statistiques (Echantillonnage) :

Le sondage statistique est une technique qui permet à partir d'un échantillon prélevé de façon aléatoire dans une population de référence, de projeter sur la population les observations faites sur l'échantillon.

3-3-2-2 Les interviews :

Ce sont des entretiens effectués avec le personnel pour apprendre plus sur l'environnement interne de l'entreprise, ils permettent d'avoir des informations précises et de vérifier les observations et hypothèses précédemment faites. De surcroît, l'interview d'audit interne ne saurait être confondue avec des techniques d'apparence similaire : ce n'est ni une conversation, ni un interrogatoire¹⁹.

L'interview d'audit se déroule normalement en quatre étapes :

- Préparation de l'interview Un entretien ne s'improvise pas, il est préparé, cela implique une bonne connaissance de la personne et du sujet de l'entretien, l'auditeur doit connaître au préalable la personne à interviewer, sa place dans la hiérarchie ; ses responsabilités, etc. Il doit également disposer des informations sur l'objet de l'entretien c'est-à-dire celles relatives à l'activité en question²⁰.

¹⁹SCHICK Pierre, « mémento d'audit interne », édition DUNOD, Paris 2007, p 98

²⁰SCHICK Pierre, op-cit, p 99.

- Début de l'interview :

Lors de cette étape, l'auditeur se présente et rappelle à son interlocuteur qui il est, l'objet de sa mission, et ce qu'il vient faire.

- Le déroulement de l'interview :

L'auditeur commence à poser ses questions après les avoir bien préparées, il note les réponses de son interlocuteur sans interrompre ou marquer des moments de silence, l'auditeur doit faire preuve de bien s'impliquer et de bien écouter et comprendre son entretenu.

- La conclusion de l'interview :

L'auditeur procède à la validation des informations reçues après s'être assuré de l'inexistence de mauvaises interprétations ou d'omissions, il peut demander à l'interlocuteur s'il existent d'autres points à aborder ou d'autres personnes à interroger, enfin il le remercie pour sa patience et pour le temps qu'il a consacré.

3-3-2-3 Les outils informatiques :

Elles concernent la composition des moyens informatiques logiciels mis à disposition de l'auditeur pour s'aider dans ses analyses et de réaliser un gain de temps important. Beaucoup de logiciels sont présents sur le marché, c'est pour cela qu'on envisage de les classer en 3 catégories à savoir ;

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

Aujourd'hui, les auditeurs travaillent, de plus en plus, en réseau à cause de leurs déplacements ordinaires surtout dans le cas des entreprises ayant des filières, on parle ici de « l'informatique communicante ».

Les outils de travail de l'auditeur :

Il s'agit des logiciels très présents sur le marché, et qui sont largement connues, on cite : - Les éditeurs de textes comme le « Microsoft Word »

- Les tableurs, à l'exemple de « Microsoft Excel » pour l'édition de tableaux et enregistrements.
- Les éditeurs de graphes et logiciels de dessins.

- Les gestionnaires de bases de données.

Les outils de réalisation des missions :

Ce sont les logiciels qui permettent la formalisation des FRAP, le suivi du déroulement du QCI, et la conception des tableaux des risques, les auditeurs recourent souvent à l'utilisation des logiciels accessibles sur le marché pour la réalisation et le suivi de leurs missions et recommandations bien qu'ils sont parfois inadéquats avec les spécificités de l'organisation.

D'autres moyens logiciels permettent l'accès pour l'auditeur au système d'information de l'entreprise qui porte souvent de risques élevés de défaillance.

Les outils de gestion du service²¹ :

Ils concernent les logiciels qui ont attiré à la gestion et à l'organisation du service d'audit et de ce fait, très souvent conçus par ce service lui-même.

On trouve généralement :

- les logiciels d'élaboration du plan et de suivi de sa réalisation ;
- Les logiciels de suivi des temps de travail des auditeurs ;
- Les outils de mesures d'efficacité des missions d'audit ;
- Les bases de données répertorient constats et recommandations ;
- Le contrôle budgétaire de l'unité

Ces outils sont pour la majorité à disposition du responsable du service puisqu'ils sont relatifs à la gestion.

L'informatique communicante :

Actuellement, les auditeurs sont tenus parfois de déplacer et de organiser leurs missions en dehors de leur entreprise, certaines missions même exigent aux auditeurs de visiter des endroits spécifiques (dépôts, filières) et à rester en contact avec leurs collègues au sein de l'entreprise pour échanger des données concernant les missions et aussi les rapports, c'est pour cela, il y a émergence de ce qu'on appelle l'informatique communicante, cette dernière en fait, ressemble l'ensemble des moyens de réseaux informatiques tels que l'intra net, l'internet et les réseaux d'entreprises, notons que ces outils permettent la création de sites accessibles uniquement aux personnes capables.

3-3-3 Outils méthodologiques :

Ils permettent à l'auditeur interne de concevoir son tableau de risques, d'établir et de suivre le déroulement de son QCI, de formaliser les FRAP, etc. D'autres logiciels permettent l'établissement de cartographies des risques.

3-3-3-1 les questionnaires du contrôle interne :

Pour chaque objectif de l'audit interne, l'auditeur organise un questionnaire, ce dernier recense les questions relatives aux moyens d'atteindre l'objectif. Chaque question porte sur l'existence d'une procédure de contrôle et la réponse apportée peut être « OUI / NON / NA (non applicable) ²² ».

Dans le cas d'une réponse par « oui », cela signifie une force pour l'entreprise, en d'autres termes, il existe une procédure qui permet de rejoindre l'objectif du contrôle identifié précédemment, une réponse par « non » représente une faiblesse qui peut être compensée par une procédure supplétive, dans le cas d'une réponse par « NA (non applicable), cela signifie une inapplication ou incompatibilité de la procédure avec le secteur d'activité ou la structure organisationnelle de l'entreprise.

Pour éviter une accumulation de ce dernier type de réponse par « non applicable », l'auditeur doit prévoir des questions qui correspondent à la taille et au secteur d'activité de l'entreprise.

L'auditeur résulte par la suite à l'appréciation des procédures de contrôle interne qui permettent d'atteindre chacun des objectifs fixés, dans le cas d'un objectif qui ne peut être atteint à cause de l'absence des procédures adaptées, l'auditeur doit enregistrer un risque élevé de fraude ou d'erreur, et des contrôles approfondis seront appliqués. Si les objectifs pourront être atteints par les procédures de contrôles examinées, il procédera à la vérification si ces dernières sont réellement et correctement appliquées.

3-3-3-2 La Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème : FRAP :

La feuille de révélation et d'analyse de problème (FRAP) est un document de synthèse qui fait partie de la méthodologie d'analyse du contrôle interne. Il contient des informations sur la nature du problème rencontré, les risques à encourir dans le domaine audité, les causes du problème puis les conséquences et enfin les recommandations proposées. Elle doit citer le résultat de discussion avec les audités.

3-3-3-3 Les rapports :

Le rapport d'audit synthétise les conclusions qu'a fait l'auditeur à l'issue de ses travaux, c'est le produit final de l'audit. Ce rapport représente l'outil de communication des opinions, résultats, réserves ou acceptations (sinon contestations) des audités. La direction générale y trouve un moyen pour apprécier le niveau de maîtrise des opérations au sein de l'entreprise. On y trouve les risques ainsi que les recommandations correspondantes. Sa forme et son contenu doivent s'ajuster à la culture de l'organisation²³.

3-4 Les phases de la mission d'audit interne :

Généralement toute mission, analyse ou étude peut être cernée au niveau de 3 phases :

- La phase préparatoire ;
- La phase de réalisation ;
- Celle de la conclusion.

3-4-1 Phase préparatoire :

Toute mission d'audit s'ouvre par un ordre de mission témoignant du mandat accordé à l'auditeur interne par la direction générale.

Sur terrain, l'intervention de l'auditeur interne commence par la détection des faiblesses dont l'examen fera l'objet même de la phase de réalisation.

La délicatesse de cette phase exige donc à l'auditeur interne d'importantes capacités de lecture, d'attention et d'apprentissage en dehors de tout ce qu'on peut qualifier de routine.

Autrement, elle sollicite à apprendre et à comprendre le fonctionnement de l'entreprise. Car, il faut comprendre et savoir où trouver la bonne information et à qui la demander.

D'une manière détaillée, l'auditeur doit passer par les étapes suivantes :

²¹Jacques Renard, *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7ème édition, Editions d'organisation, Paris, 2010, p66.

²²Lionel Collins et Gérard Valin, *op-cit*, p102.

²³Raymond VATIER, *Audit de la gestion sociale*, Edition d'organisation, 1989, page 34.

3-4-1-1 La prise de connaissance du domaine audité :

L'auditeur interne doit apprendre son sujet, connaître de près le domaine à auditer, le découper en simples activités susceptibles d'être auditées afin que le travail soit facile, simple et précis.

L'auditeur interne doit planifier la prise de connaissances et prévoir les moyens adéquats pour acquérir le savoir nécessaire à la réalisation de la mission. Parmi ces différents moyens, nous pouvons citer, les documents de l'entreprise, les dispositifs pour un bon déroulement de l'interview, les comptes rendus du service audité, le questionnaire, etc.²⁴.

3-4-1-2 Identification des risques :

Il s'agit essentiellement de savoir où se situent les risques et non de les analyser dans le détail de leurs conséquences. C'est à ce niveau qu'on procède au découpage de l'opération auditée en unités de base élémentaires qui correspondent à des activités concrètes et précises.

Vu les difficultés du découpage en série, il est conseillé à l'auditeur interne de procéder par un découpage séquentiel ; c'est-à-dire l'ordre chronologique des activités ; exemple : Réception des catalogues, demande ou passation de la commande, réception de la marchandise, paiement de la facture, stockage, etc.

Ici, l'auditeur identifie les points de contrôle interne sans se livrer à aucun test, ni validation de procédures de contrôle.

Il regardera simplement s'il y a une documentation adéquate et si les enregistrements se déroulent dans la régularité. Bref, disons qu'à ce niveau, l'auditeur interne détecte les points de contrôle dont le risque est potentiel.

3-4-1-3 Définition de la mission d'audit²⁵ :

Les risques déjà détectés, l'auditeur va maintenant définir les objectifs de sa mission. Ceux-ci peuvent être généraux ou spécifiques.

²⁴SCHICK Pierre, op-cit, p 92.

²⁵Lionel.Collins et Gérard Valin, op-cit, page 103.

Objectifs généraux :

Il s'agit de s'assurer des éléments suivants dans le domaine audité : la sécurité des actifs de l'entreprise, la fiabilité des informations produites, le respect des règles et directives, l'optimisation des ressources disponibles.

Objectifs spécifiques :

Il s'agit de préciser de façon concrète les différents points de contrôle qui vont être testés et qui contribuent à la réalisation des objectifs généraux. Le questionnaire étant le moyen le plus utilisé par l'auditeur, du découpage et de l'identification des risques ressortent ses grandes lignes.

3-4-2 Phase de réalisation²⁶ :

A partir des objectifs définis pendant la phase précédente, l'auditeur interne élabore un rapport dit d'orientation.

3-4-2-1 Réunion d'ouverture :

La phase de réalisation débute par une réunion d'ouverture dans laquelle, auditeur interne et audité examinent le rapport d'orientation. Ainsi, les auditeurs annoncent au préalable et sans ambiguïté ce qu'ils ont l'intention de faire.

Au cours de cette lecture commune, les auditeurs vont solliciter les avis de l'audité, ses observations, qui peuvent ou non être pris en compte par ces auditeurs.

3-4-2-2 Programmation de l'audit :

Appelé encore « planning des réalisations », c'est un document interne au service d'audit dans lequel on procède à la détermination et à la répartition des tâches entre les membres de l'équipe en charge de la mission, les points de départ des questionnaires aux contrôleurs internes, le suivi du travail, la documentation,...

3-4-2-3 Le travail sur terrain :

La démarche logique :

L'auditeur interne procède à un découpage séquentiel, logique que des opérations nécessaires à l'identification des risques. Il procède à la définition des objectifs de sa mission, élabore le rapport d'orientation et établit un programme de son travail.

²⁶Lionel. Collins et Gérard Valin, op-cit, page 106.

Pour chacun des points du contrôle interne, si jugé utile, il formule un questionnaire autour de ces cinq questions :

- Qui ?
- Quoi ?
- Où ?
- Quand ?
- Comment ?

Les réponses à ces questions sont trouvées au cours de la phase qui nous intéresse maintenant : travail sur terrain. Ici les tests sont faits à l'aide des outils qui sont à sa disposition (questionnaire, interview, etc.).

Chaque dysfonctionnement, anomalie donne lieu à l'établissement d'une feuille de révélation des problèmes apparents (FRPA) et donc à une analyse causale qui va permettre d'identifier les points et/ou dispositifs du contrôle interne qui accusent des faiblesses et de recommander les notifications à appliquer pour y apporter remède. L'addition de tous les constats de l'auditeur interne permet d'apporter donc un jugement de valeur sur la qualité du contrôle interne de l'unité ou du système ou encore du processus audité.

Les tests :

Le premier des tests que l'auditeur interne va réaliser c'est l'observation immédiate. Il s'agit des observations physiques de toute nature que ce soit. Ici l'auditeur prend en compte les alias relatifs au moment où il effectue son observation, maintient les faits observés dans leurs contextes et complète le questionnaire déjà établi. Le second des tests est celui individuel. Ces tests sont réalisés en fonction des zones à risque antérieurement définies et du questionnaire du contrôle interne. On choisit un processus ou un ensemble d'opérations pour voir la façon dont les choses se sont passées et comment elles sont maîtrisées.

3-4-3 Phase de clôture :

Cette phase se réalise dans 3 étapes :

3-4-3-1 Projet du rapport d'audit :

Parlant du projet du rapport d'audit, on voit l'ensemble des FRAP que l'on a classé de manière logique et par ordre d'importance. Rappelons que les FRAP présentent la totalité des constats, les causes, les conséquences et les appuis formulées.

Simultanément, la synthèse est effectuée en ne reprenant que le problème de chaque FRAP. En réorganisant sans modifier les énoncés puis en ajoutant des titres de regroupement, on obtient un document dit " Projet du rapport d'audit".

3-4-3-2 Le rapport proprement dit :

C'est un rapport qui est adressé aux principaux responsables concernés par la mission d'audit et à la direction. Les conclusions du rapport d'audit doivent reprendre à synthèse, la capacité de l'unité, organisation auditée, à réaliser sa mission et met l'accent sur les dysfonctionnements constatés afin de développer les actions de progrès.

Notons donc mieux que le rapport d'audit est le document le plus important qui engage le responsable de l'audit. Il doit donc être complet, conclusif, écrit et final. Considéré comme point culminant de la mission d'audit, ce document sert à déclencher les réflexions de la direction générale en vue du lancement des actions du progrès.

Néanmoins, un rapport doit respecter certains principes :

- Il doit être présenté aux responsables audités à l'état de projet, puis discutés avec eux avant d'être diffusé définitivement ;
- Il doit être bien structuré et ordonné pour permettre une conception de la part des lecteurs ;
- Il doit comporter bien des détails et une synthèse ;
- Il doit être objectif, clair, utile et plus convaincant possible ;
- Il doit être revu par un comité de lecture interne du service d'audit avant diffusion ;
- Sa diffusion doit être effectuée dans un délai raisonnable.

3-4-3-3 Réunion de clôture :

Les personnes qui ont participé à la réunion d'ouverture, participent également à celle de clôture. Celles-ci sont appelées à juger et apprécier le travail réalisé par rapport à celui que les auditeurs avaient l'intention de faire (réunion d'ouverture).

On va donc y retrouver les audités avec leurs collaborateurs, la hiérarchie directe, etc. A l'ordre du jour, l'examen du rapport d'audit est le seul point qui domine. En vue d'une analyse approfondie, chaque participant devra recevoir copie du dit rapport quelques jours avant la réunion. Et, l'examen du présent rapport vient après une présentation par le responsable de la mission.

Cette réunion d'examen et de concertation a pour but de valider le rapport d'audit, cependant, on doit faire allusion au fait que cette validation du rapport d'audit ne met pas fin strictement à la mission d'audit mais engage les auditeurs dans le suivi des actions de progrès et d'applications des recommandations portées.

Conclusion :

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

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

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

Chapitre II :

La contribution de l'audit interne à la performance de l'entreprise

Introduction :

Dans ce chapitre, nous allons traiter l'apport de l'audit à l'amélioration de la performance de l'entreprise, ainsi après avoir présenté le contrôle interne et sa place dans l'entreprise, et après avoir exposé les concepts de la maîtrise des risques, nous allons passer à la relation existante entre l'audit interne et la performance de l'entreprise.

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

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

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

Section 01 : le rôle de l'audit interne dans l'évaluation du système de contrôle interne :

1-1 Le système de contrôle interne :

1-1-2 Définition du contrôle interne¹ :

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

- **La définition de l'ordre d'expert-comptable (1977) :**

C'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'assurer la protection et la sauvegarde du patrimoine, la qualité de l'information, l'application des instructions de la direction, et de favoriser les performances.

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

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

- **La définition de la compagnie nationale des commissaires aux comptes en 1987 :**

Le contrôle interne est l'ensemble des mesures comptables ou autres que la direction propose, assure et surveille, sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine et la fiabilité des enregistrements.

- **La définition d'Alain Mikol (89) :**

Le contrôle interne est avant tout un système d'organisation. Le principal objectif est de prévoir une organisation permettant l'enregistrement fidèle des opérations économiques et juridiques de la firme. Il se manifeste par l'organisation de procédures cohérentes...

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

1-1-3 Les composantes du contrôle interne :

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

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

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

Le COSO classe en 5 composantes les dispositifs qu'un organisme doit définir et mettre en œuvre pour maîtriser au mieux ses activités. Ces 5 composantes de dispositifs sont déclinées pour chacun des 4 objectifs décrits ci-dessus et à tous les

niveaux de l'organisation : entité, directions, unités opérationnelles, opérateurs (entités contrôlées)³.

1^{ère} composante :

Un environnement interne favorable à la maîtrise des risques Il repose notamment sur :

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

2^{ème} composante :

Une évaluation des risques Celle-ci comprend deux temps :

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

3^{ème} composante :

Des activités de contrôle qui comprennent les dispositifs mis en place pour maîtriser les risques de ne pas atteindre les objectifs fixés :

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

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

4^{ème} composante :

La maîtrise de l'information et de la communication Elle recouvre :

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

5^{ème} composante :

Le pilotage du contrôle interne Il repose sur :

- L'appropriation du contrôle interne par chaque responsable qui doit le conduire à définir, mettre en place, piloter les dispositifs de maîtrise des risques dans son périmètre de responsabilité ;
- Une sensibilisation des responsables à la nature du contrôle interne (maîtrise des activités) et à ce qu'ils doivent faire pour le mettre en œuvre, de façon à permettre cette appropriation ;
- Des processus d'actualisation (mise à jour) permanents des dispositifs de contrôle interne ;
- Des dispositifs d'évaluation (internes continus et externes ponctuels, notamment par l'audit interne).

Figure n°01 : Les cinq composantes du contrôle interne



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

1-2 Les conditions de réussite du contrôle interne :

Les techniques de contrôle interne varient selon les entreprises ; pour l'analyse de ce dernier on note 4 conditions de réussite⁴.

1-2-1 Adhésion des dirigeants :

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

Si les incitations ou les sanctions s'avèrent ne jamais être appliquées, alors les procédures seront transgressées.

1-2-2 Personnel compétent et honnête :

En ce qui concerne la compétence, il suffit de se rappeler le principe de Peter « tout individu a tendance à s'élever jusqu'à son seuil d'incompétence » pour comprendre

qu'au cours de leur carrière, des individus compétents à un poste puissent être nocifs à un autre. La compétence peut être analysée de façon préventive à partir de signaux tels que les diplômes ou expérience professionnelle.

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

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

Par ailleurs, l'auditeur peut se référer à certains signes. Une entreprise qui a un fort taux de rotation (turn over) de son personnel, et qui fait un fréquent recours à du personnel intérimaire, ou qui emploie un personnel peu qualifié, fait courir un risque fort à la sécurité de ses actifs⁵.

1-2-3 Définition des fonctions et rôles :

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

Des problèmes culturels peuvent surgir. Les anglo-saxons et notamment les américains travaillent aisément avec la notion de contrat. Une demande expresse des employés est une claire définition de leurs tâches. En France, cela est quelque peu différent. Alain d'Iribarne⁶ montre que les employés français ne cherchent pas à obtenir une claire définition de leur travail. D'une façon générale, ils se forgent eux même leur propre système de responsabilité. Dans un tel système des zones d'ombre peuvent demeurer.

C'est pourquoi il est nécessaire d'obtenir une définition préalable des postes et de s'assurer du respect de l'attribution des tâches⁷.

⁴ Laurence J. Peter & Raymond Hull, « le Principe de Peter » 1669.

⁵ Bernard Grand et Bernard Verdalle Op. Cit P.68.

⁶ Alain D'Iribarne, « la logique de l'honneur » Edition du Seuil, Paris, 1989

⁷ Bernard Grand Bernard Verdalle, Op. Cit. P 69..

1-2-4 Dispositifs de contrôle :

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

- **Le principe d'harmonie :**

Les procédures doivent correspondre à l'organisation. Elles doivent être adaptées à la structure, elles doivent être légères mais efficaces⁸.

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

L'harmonie se situe en rapport avec l'organisation mais aussi en rapport avec le stade de développement de l'organisation. Si la firme est en pleine dilatation, ou s'il est nécessaire de la restructurer, alors il sera délicat d'entraver les processus par des contrôles lourds. Ce n'est pas lorsque on désire voir les énergies se libérer que l'on met des entraves. De plus, un contrôle est fondé sur une réflexion préalable. En effet, il convient d'avoir un référentiel afin de fixer ce qui est potentiellement favorable et ce qui ne l'est pas. Une expérience passée aide à choisir entre plusieurs procédures possibles. Dans le cadre d'une expansion ou d'une restructuration, les référentiels précédents ne sont plus pertinents et donc le contrôle est bien plus délicat à conduire⁹.

- **Principe de permanence et d'universalité :**

Les procédures doivent être permanentes, c'est-à-dire appliquées tout le long de l'année. De plus elles doivent être universelles, c'est-à-dire qu'elles ne doivent souffrir d'aucune exception. En règle générale, ceci dépend de l'écart organisationnel. Si la firme possède un fort écart, alors les individus auront le temps de suivre les procédures, d'éviter les exceptions. Si, par contre, la firme est dans un période d'expansion ou l'écart se trouve réduit, alors les impératifs de production, de livraison, etc..., impliqueront un relâchement des procédures. C'est dans ces situations que le principe d'universalité sera le plus prodigué¹⁰.

- **Principe de reconnaissance :**

Les procédures doivent être connues et acceptées.

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

- **Le recoupement :**

Les procédures doivent être étudiées de façon à assurer des possibilités de recoupement et de contrôle réciproque. On enregistre et on fait vérifier des données par des personnes différentes. Ce principe a pour conséquence de permettre une mise en évidence rapide des dysfonctionnements (sauf en cas de collusion entre différents salariés).

- **Enregistrement et classement méthodique des faits :**

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

- **Séparation des fonctions :**

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

- La fonction de réalisation de l'objet social : ceci s'adresse aux actes de vente, d'achat, d'embauche, etc.

⁸Idem P.69.

⁹ Idem P.69.

¹⁰ Bernard Grand & Bernard Verdalle. Op. Cit. P 72.

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

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

Dans les schémas traditionnels d'organisation, il était facile de contrôler la séparation des tâches. Ceci est beaucoup plus complexe dans les nouveaux systèmes informatisés. Lorsqu'un représentant, en enregistrant une commande, déclenche un processus de production, puis éventuellement un réapprovisionnement en matière première, et enfin l'enregistrement comptable et la facturation aux clients, il est évident que l'analyse du contrôle interne traditionnel perd une grande partie de sa pertinence. Il est alors important de mettre en place des dispositifs de prévention¹¹.

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

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

Il est à noter que l'estimation du système de contrôle interne était dans les premiers temps approchant. L'évolution de l'environnement qui est devenu de plus en plus hostile ainsi que la complexité croissante des entreprises ont conduit les auditeurs internes à se méfier de leurs intuitions et de leurs conclusions précipitées. C'est la raison pour laquelle les méthodes d'appréciation du SCI ont vu le jour.

¹¹ Idem P.73.

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

1. Des méthodes subjectives
2. Des méthodes objectives

1-3-1 Les méthodes subjectives :

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

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

Tableau n° :01 : Les méthodes subjectives d'appréciation du contrôle interne :

Missions	Contrôle interne de l'entité				Contrôle interne de l'activité					
	Pilotage	Envir.de contrôle	Co m.	E.V. Risque	Objectifs	Moyens	procédure	S.I	organisation	Supervision
1										
2										
3										
4										
5										
Totaux										

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

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

1-3-2 Les méthodes objectives :

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

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

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

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

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

1-3-2-2 Les pondérations :

Il nous s'avère opportun d'explicitier les deux types de pondération :

- **La micro- pondération :**

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

- **La macro- pondération :**

La macro pondération permet d'étendre l'évaluation à l'entité toute entière tout en s'appuyant sur le plan d'audit. Pour ce faire, l'auditeur reprend la liste de toutes les activités figurant sur le plan d'audit avec leurs niveaux de risque, ensuite l'auditeur suivra la même démarche de celle de la micro pondération afin de totaliser les risques maximums possibles de chaque activité en sorte que¹² :

- Chacune pèsera de son poids relatif exact pour l'appréciation du contrôle interne de l'entité ;
- On sera mieux à même de mesurer l'importance relative des progrès ou des dégradations dans tel ou tel secteur. Bien évidemment, tous ces calculs et ultérieurement les tableaux¹³ :
- De comparaison entre le RMP et la réalité ;
- De comparaison entre plusieurs activités ;
- De mesure de l'évolution de la qualité du contrôle interne pour une même activité ;
- De mesure de l'évolution globale de la qualité du contrôle interne pour l'organisation.

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

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

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

Le self-audit :

Il s'agit de l'audit que l'on fait soi-même. Il concerne en premier lieu les petites organisations qui n'ont pas les capacités, ni les moyens d'avoir un service d'audit interne. C'est dans cette optique que se sont développés « des guides de self audit », sous forme de check-lists sur le contrôle interne¹⁴, permettant de poser les bonnes questions afin de savoir si les opérations menées sont « sous contrôle ».

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

L'auto-évaluation :

L'auto-évaluation a fait l'objet d'une attention accrue dans la profession d'audit interne, ces dernières années, Il s'agit d'une démarche collective et qui part d'un double constat¹⁵:

- Le contrôle interne d'une activité ne concerne pas exclusivement le responsable de cette activité. Ainsi, la mauvaise maîtrise des opérations d'une activité peut en affecter une autre ;
- Le responsable tout seul ne peut tout voir, la présence d'un collaborateur peut aider le responsable direct à déceler des anomalies qui lui sont imperceptibles. De ce fait, l'auto-évaluation permet de réduire les coûts du contrôle. La démarche d'auto-évaluation s'effectue traditionnellement en trois étapes :
- L'élaboration du questionnaire, il peut être élaboré par l'intéressé, ou bien avec l'aide de quelques collègues en encore avec l'assistance de l'auditeur interne ;
- Réunion en conclave de l'intéressé et des personnes concernées par le fonctionnement de l'unité ;
- L'élaboration en commun d'un plan d'action permettant de mettre en œuvre les actions retenues.

¹² RENARD Jacques, « Théorie et Pratique de L'audit Interne », op.cit., P308.

¹³ Idem

¹⁴ Crammond, Bradley R BR ; Parker, Anna V AV ; Brooks, Megan M ; Skiba, Marina M ; McNeil, John J JJ, " Self-audit as part of a research governance framework for health research, Australia, 2011.

¹⁵ Jaques Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit., p 313.

Section 2 : La gestion des risques.

La prise de risque est inhérente à toute société. Il n'existe pas de croissance, ni de création de valeur dans une société, sans prise de risque. S'ils ne sont pas correctement gérés et maîtrisés, ces risques peuvent affecter la capacité de la société à atteindre ses objectifs. En continuant à prévenir et à gérer les risques, les dispositifs de gestion de risques jouent un rôle clé dans la conduite et le pilotage des différentes activités. Qui est l'un des rôles principaux de l'audit interne.

2-1 définitions ¹⁶ :

Le risque représente la possibilité qu'un événement survienne et dont les conséquences seraient susceptibles d'affecter les personnes, les actifs, l'environnement, les objectifs de la société ou sa réputation.

En effet, on peut classer les risques selon trois niveaux différents à savoir :

- Niveau 1 : Risque critique (actions prioritaires) ;
- Niveau 2 : Risque majeur (actions sont à envisager) ;
- Niveau 3 : Risque mineur (situation acceptable) ;

Le risque est généralement lié à trois concepts qui sont le facteur de risque, la criticité et la vulnérabilité.

- Le facteur du risque : c'est l'élément qui peut mener à l'apparition du risque ;
- La criticité : c'est la combinaison de la gravité et de la probabilité d'un risque ;
- La vulnérabilité : c'est les pertes dues à l'accomplissement d'un événement aléatoire frappant une ressource de l'entreprise.

La gestion des risques est l'affaire de tous les acteurs de la société. Elle vise à être globale et doit couvrir l'ensemble des activités, processus et actifs de la société.

La gestion des risques est un dispositif dynamique de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité.

La gestion des risques comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques de chaque société qui permet aux dirigeants de maintenir les risques à un niveau acceptable pour la société.

¹⁶Georges Selimet David McNamee, « Risk Management: Changing the Internal Auditor's Paradigm », édition IIA Research Foundation, 2003. P 38.

2-2 Les objectifs de la gestion des risques :

La gestion des risques est un pilier de management de la société qui contribue à ¹⁷:

- Créer et préserver la valeur, les actifs et la réputation de la société : La gestion des risques permet d'identifier et d'analyser les principales menaces et opportunités potentielles de la société. Elle vise à anticiper les risques au lieu de les subir, et ainsi à préserver la valeur, les actifs et la réputation de la société.
- Sécuriser la prise de décision et les processus de la société pour favoriser l'atteinte des objectifs : La gestion des risques vise à identifier les principaux événements et situations susceptibles d'affecter de manière significative la réalisation des objectifs de la société. La maîtrise de ces risques permet ainsi de favoriser l'atteinte des dits objectifs. La gestion des risques est intégrée aux processus décisionnels et opérationnels de la société. Elle est un des outils de pilotage et d'aide à la décision. La gestion des risques permet de donner aux dirigeants une vision objective et globale des menaces et opportunités potentielles de la société, de prendre des risques mesurés et réfléchis et d'appuyer ainsi leurs décisions quant à l'attribution des ressources humaines et financières.
- Favoriser la cohérence des actions avec les valeurs de la société : De nombreux risques sont le reflet d'un manque de cohérence entre les valeurs de la société et les décisions et actions quotidiennes. Ces risques affectent principalement la crédibilité de la société.
- Mobiliser les collaborateurs de la société autour d'une vision commune des principaux risques et les sensibiliser aux risques inhérents à leur activité.

2-3 Composantes du dispositif de la gestion des risques :

Il appartient à chaque société de mettre en place une méthode de gestion des risques adapté à ses caractéristiques propres. Ce dispositif prévoit¹⁸ :

¹⁷Olivier Bourrouilh-Parege, *Audit interne et référentiels de risques*, édition Dunod, Paris, 2014, P120.

¹⁸Olivier Bourrouilh-Parege, *Audit interne et référentiels de risques*, édition Dunod, Paris, 2014.p 156

2-3-1 Un cadre organisationnel comprenant :

- une organisation qui définit les rôles et responsabilités des acteurs, établit les procédures et les normes claires et cohérentes du dispositif ;
- une politique de gestion des risques qui formalise les objectifs du dispositif en cohérence avec la culture de la société, le langage commun utilisé, la démarche d'identification, d'analyse et de traitement des risques, et le cas échéant, les limites que la société détermine (tolérance pour le risque) ;
- un système d'information qui permet la diffusion en interne d'informations relatives aux risques.

2-3-2 Un processus de gestion des risques comprenant, au sein de son contexte interne et externe à la société, trois étapes :

- **Identification des risques** : étape permettant de recenser et de centraliser les principaux risques, menaçant l'atteinte des objectifs. Un risque représente une menace ou une opportunité manquée. Il se caractérise par un événement, une ou plusieurs sources et une ou plusieurs conséquences. L'identification des risques s'inscrit dans une démarche continue.
- **Analyse des risques** : étape consistant à examiner les conséquences potentielles des principaux risques (conséquences qui peuvent être notamment financières, humaines, juridiques, ou de réputation) et à apprécier leur possible occurrence. Cette démarche est continue.
- **Traitement du risque** : étape permettant de choisir le(s) plan(s) d'action le(s) plus assemblé(s) à la société. Pour maintenir les risques dans les limites acceptables, plusieurs mesures peuvent être envisagées : la réduction, le transfert, la suppression ou l'acceptation d'un risque. Le choix de traitement s'effectue notamment en arbitrant entre les opportunités à saisir et le coût des mesures de traitement du risque, prenant en compte leurs effets possibles sur l'occurrence et/ou les conséquences du risque.

2-3-3 Un pilotage en continu du dispositif de gestion des risques :

Le dispositif de gestion des risques fait l'objet d'une surveillance et d'une revue régulière, son suivi permet l'amélioration continue du dispositif. L'objectif est d'identifier et d'analyser les principaux risques, et de tirer des enseignements des risques survenus.

2-4 Avantages de la gestion des risques dans l'entreprise :

La gestion des risques peut aider de manière décisive l'organisation à gérer ses risques et à atteindre ses objectifs. Voici ses avantages :

- Meilleures chances d'atteindre ses objectifs.
- Communication consolidée de risques disparates au niveau du Conseil.
- Meilleure compréhension des principaux risques et de toutes leurs conséquences.
- Identification et communication des risques transversaux au sein de l'entreprise.
- Recentrage de l'attention sur les aspects qui comptent vraiment.
- Moins de surprises ou de crises.
- Plus grande volonté de faire ce qu'il faut comme il faut.
- Meilleures chances de faire aboutir les changements.
- Capacité d'accepter des risques supérieurs, pour des avantages supérieurs.
- Prise de risque et de décision plus éclairée.

2-5) Le rôle de l'audit interne dans la gestion des risques :

- Dans le cadre du lancement du référentiel Le management des risques de l'entreprise
- Cadre de référence du Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), l'Institute of Internal Auditors (IIA), en coordination avec ses membres affiliés britannique et irlandais, publie une note de position sur Le rôle de l'audit interne dans la gestion des risques de l'entreprise. Ce document a pour objectif d'aider les responsables de l'audit interne à résoudre les problèmes liés à la maîtrise des risques dans leur organisation. Il leur suggère des moyens de préserver l'objectivité et l'indépendance requises par les Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne lorsqu'ils effectuent des missions d'assurance et de conseil.
- Concernant la gestion des risques de l'entreprise, le rôle essentiel de l'audit interne consiste à apporter au Conseil une assurance objective quant à l'efficacité de cette activité, afin que les principaux risques de l'entreprise soient maîtrisés et que le système de contrôle interne fonctionne bien.

- Lors de la définition du rôle de l'audit interne, les responsables de l'audit interne doivent en priorité se demander si l'activité constitue une menace pour l'indépendance et l'objectivité des auditeurs internes et si elle peut améliorer la gestion des risques, le contrôle et la gouvernance de l'organisation. La note de position de l'IIA indique les rôles que l'audit interne doit et ne doit pas jouer dans le processus de management des risques¹⁹.

- L'IIA précise que les organisations doivent bien comprendre que la direction reste responsable de la gestion des risques. Le travail des auditeurs internes consiste à donner des conseils et à contester ou soutenir les décisions de la direction concernant le risque, mais en aucun cas les auditeurs ne prennent ces décisions eux-mêmes. La nature des responsabilités de l'audit interne doit être consignée dans la charte d'audit et avalisée par le comité d'audit.

¹⁹Georges Selimet David McNamee, op-cit, P 78.

Section 3 : L'audit interne et la performance de l'entreprise.

La gestion de tous les processus de fonctionnement de l'entreprise de l'amont à l'aval, en commençant par l'élaboration des procédures jusqu'à la réalisation des objectifs stratégiques tracés par l'organisation. La gestion signifie que l'on doit élaborer des plans et des programmes, les orienter, les contrôler, les évaluer et faire des rapports sur eux. La gestion doit être décentralisée, compte tenu de la décomposition des objectifs globaux de l'entreprise en objectifs élémentaires assignés à chaque responsable de centre préalablement définis par la direction générale.

3-1 Organisation de la fonction d'audit interne :

La fonction d'audit interne est organisée comme suit²⁰ :

3-1-1 Le plan d'audit :

Il s'agit d'absorber les besoins de l'organisation afin de s'organiser pour les atteindre. Cette observation repose sur deux approches ;

La première est subjective et prône l'idée que l'audit interne n'est qu'un conseiller aux dirigeants auxquels il incombe d'assumer leurs responsabilités quant à l'identification des risques.

La deuxième approche est rationnelle et professionnelle, et selon laquelle l'audit interne partage la responsabilité de couvrir les risques de l'organisation en aidant les dirigeants dans l'identification des risques. Pour cela l'audit interne procède à :

- La segmentation de l'organisation en unités auditée ;
- Identifier les risques dans chaque unité ;
- Evaluer les risques ;
- Les hiérarchiser afin de déterminer les fréquences de l'audit souhaitables.

Le résultat de la combinaison de ces deux approches sera discuté avec la direction générale afin d'établir un plan d'audit, sûr à trois mois, prévu à six , probable à douze et indicatif au-delà. Cela permettra notamment de prévoir les ressources à réunir en terme d'audit interne ; profils, effectifs, et même professionnels externes.

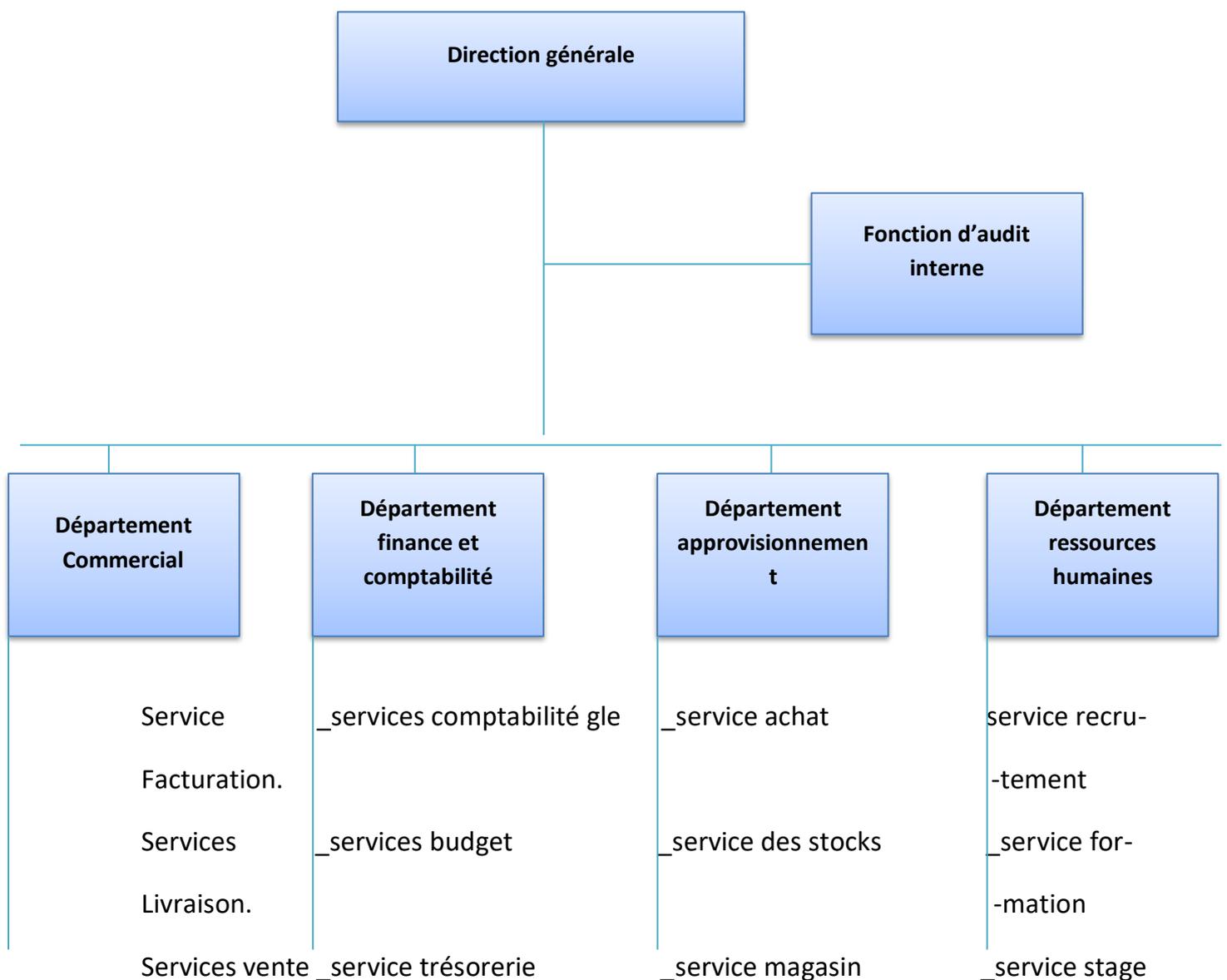
²⁰Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, Editions d'organisation, 1994, P 58.

3-1-2 Le rattachement de l'audit interne :

L'audit interne doit « être rattaché à une personne ou instance dont l'autorité lui assure le plus large domaine d'investigations, la liberté de son opinion, et la considération adéquate de ses recommandations » (Louis vaur, ancien président de l'IFACI).

Un double rattachement est nécessaire, l'un est quotidien au directeur général qui a la responsabilité administrative et aide l'audit interne en cas de besoin, et l'autre est fonctionnel au comité d'audit ou un comité interne qui décide des missions, reçoit les rapports, et s'informe de la mise en œuvre des recommandations.

figure 02 : positionnement de la fonction d'audit



Source: site officiel IIA

3-1-3 La charte de l'audit interne :

C'est un document solennel, élaboré par le responsable d'audit interne, signé par la direction général et revu par le comité d'audit. Les auditeurs doivent respecter les éthiques, et les audités sont protégés contre tout excès. Elle couvre²¹ :

- La nature des missions couvertes ;
- La programmation des missions et le rôle que peut avoir l'encadrement (la saisine de l'audit interne) ainsi que la compétence de l'audit interne (tous domaines ou exclusions éventuelles) ;
- Le déroulement des missions vu des audités ;
- Le processus de validation des conclusions, la diffusion des rapports, la définition (donc, la limitation) du droit de réponse.
- Les responsabilités : les avis et recommandations de l'audit interne ne déchargent en aucune façon les personnes des organisations auditées des responsabilités qui leur sont assignées ;
- Le processus de suivi des recommandations ;
- Les points majeurs de déontologie ;

Auditeurs : indépendance, droit d'accès, devoir de réserve, évaluation des systèmes et non des personnes.

Audités : devoir de communication, droit à la protection.

3-1-4 L'organisation des moyens :

L'audit interne contient un coté physique qui représente les moyens sur lesquels l'audit interne s'appui pour effectuer son travail à savoir ;

- Les déplacements
- Les dossiers.
- Dotation de chaque auditeur d'un guide de référence et d'un guide d'audit spécifique à chaque service audité, et qui décrit ses risques, ses pratiques d'organisation, et notamment l'état d'avancement de la mission.

²¹SCHICK Pierre, op-cit, page 73.

- Consultation de mémoires et anciens rapports d'audit de la fonction auditée. Il existe aussi un côté de moyens logiciels, comme les supports informatiques, outils graphiques, tableurs, et outils de bases de données.

3-1-5 La gestion des auditeurs :

Les auditeurs sont, en général, organisés en une société, ou l'on puise pour former les équipes. Un chef de mission ne peut l'être que pour une mission à la fois, il est le pilier de l'audit interne, son rôle est d'animer et contrôler la progression des travaux, de garantir leur qualité, et d'assumer l'interface avec les audités. Ils sont responsables du succès de la mission, vis-à-vis du service d'audit interne et vis-à-vis des audités.

3-1-6 La communication de l'audit interne :

Parmi Les médias entre l'audit interne, la **DG** et le comité d'audit on trouve la qualité des rapports effectués ; entre l'audit interne et le personnel : les journaux, vidéoclips, et journées portes ouvertes.....etc. Entre l'audit interne et les audités, la communication se fait à travers la charte de l'audit interne présentée lors de la réunion d'ouverture.

3-2 Généralités sur la performance de l'entreprise.

La notion de performance est une notion qui peut être définie selon plusieurs contextes.

3-2-1 Définition de la performance :

Etymologiquement, performance est originaire de l'ancien français du 13^{ème} siècle, performer qui signifie « accomplir, exécuter », puis les définitions anglaises du terme (to perform) ont développé le sens du mot, en lui donnant une autre dimension à savoir les résultats ou encore le succès dont on peut se prévaloir. Selon Lorino (2003), la performance est « le déploiement du couple valeur-coût dans les activités de l'organisation »²².

Par ailleurs, Bourguignon (2000) définit la performance « comme la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action)....»²³.

Une entreprise performante est à la fois efficace et efficiente, l'Efficacité implique la réalisation des objectifs de la firme en totalité, l'Efficience quant à elle, concerne non seulement l'atteinte des objectifs mais avec le minimum des moyens utilisés.

Deux contraintes sont à prendre en compte, celle du coût à respecter et du budget. Efficience et efficacité recouvrent bien deux aspects distincts de la performance. Ainsi, dans une entreprise, la performance peut être définie comme étant « tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer la couple valeur-coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur »²⁴.

3-2-2 Typologie de la performance :

Durant plusieurs années, la notion de la performance était seulement axée sur la vision financière, mais plusieurs autres catégories ont été définies et cela selon le contexte dans lequel elle s'intègre :

3-2-2-1 L'approche financière de la performance :

Selon la définition de la performance donnée par Bourguignon, l'économie consiste à se procurer les ressources au moindre coût ; l'efficience est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources : la rentabilité (rapport d'un bénéfice à des capitaux investis) et la productivité (rapport d'un volume obtenu à un volume consommé) sont deux exemples d'efficience. Enfin, l'efficacité est le fait de réaliser les objectifs et finalités poursuivis. Mesurer la performance revient à mesurer les trois dimensions qui la composent.

3-2-2-2 Les difficultés liées à l'évaluation de la performance financière :

Des difficultés liées à l'évaluation des 3 dimensions s'imposent, car la réalisation des objectifs peut se comprendre au sens stricte (résultats, aboutissements) comme au sens plus large c'est-à-dire le processus qui mène au résultat.

²²Marcel Guenoun, thèse doctorat, le management de la performance publique locale : Etude de l'utilisation des outils de gestion dans deux organisations intercommunales, Marseille, p187.

²³SELMER Caroline, « concevoir le tableau de bord », édition Dunod, Paris, 2003. P 90.

²⁴Selmer c, « concevoir le tableau de bord », édition Dunod, Paris, 2003, p 287

- **L'efficacité :**

Mesurer l'efficacité d'une entreprise ou d'un projet ou bien d'une décision revient à mesurer le nombre d'objectifs atteints parmi ceux ayant été annoncés, les difficultés liées à l'évaluation de l'efficacité sont ceux de la définition des objectifs. En fait, des contradictions peuvent exister en même temps que l'obtention d'un consensus relatif à la diversité des objectifs. La définition des buts dans une entreprise n'est pas assez simple, aussi on ne peut nier l'existence d'objectifs explicites et d'autres implicites.

- **L'efficience :**

L'efficience représente le rapport entre les résultats atteints et les ressources mise en œuvre, les difficultés liées à la mesure de l'efficience correspondent à la liaison résultats/moyens qui est souvent peu maîtrisée surtout dans les activités de service. Les méthodes d'évaluation de l'efficience qui s'efforcent d'établir un lien entre moyens et résultats (productivité : pourcentage de chiffre d'affaires dédié à la recherche) ne conviennent qu'à des activités faiblement discrétionnaires²⁵.

La logique financière de la performance étant remise en cause, le débat sur la performance invite les entreprises à compléter les critères de gestion exclusivement financiers et économiques par des mesures décrivant d'autres aspects de leur fonctionnement. C'est dans ce contexte, que le débat sur la performance s'enrichi, ainsi depuis des années, elle a été abordée de façon beaucoup plus globale.

On peut citer d'autres conceptions de la performance selon le milieu dans lequel elle s'intègre, à savoir ;

3-2-2-3 La performance organisationnelle :

D'après les études de Taylor et Fayol, la performance organisationnelle d'une entreprise est en liaison avec la manière d'organisation et de la façon avec laquelle elle arrive à atteindre ses objectifs. Certains chercheurs proposent quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

- Respect de la structure formelle ;
- Les relations entre les composants de l'organisation ;
- La qualité de la circulation d'informations ;
- La flexibilité de la structure ;

Donc, suivant cette logique la valeur de l'entreprise se trouve à l'origine de la performance, elle est déterminante dans la mesure où elle impose ses exigences au système social²⁶. Elle structure l'emploi et les différents postes qui déterminent à leurs tour les requis professionnels. Partant, la performance peut s'identifier à une valeur réduite comme étant la productivité apparente du travail c'est-à-dire (quantité produite/nombre d'heures travaillées).

3-2-2-4 La performance stratégique :

La performance stratégique est déterminée par la vision à long terme de l'entreprise, elle est à l'opposé la performance à court terme qui est défini par l'appréciation de la valeur boursière, cette vision s'attache à la stratégie et à l'environnement concurrentiel de l'entreprise.

Pour être performante, l'entreprise est tenu de maitriser les règles de jeu de ses concurrents , d'anticiper leurs changements, de trouver de nouvelles sources de valeur créatrices de marges et de mobiliser ses acteurs vers l'atteintes de ces objectifs par un système de récompense motivant. En vue de maintenir une vision stratégique, il faudrait se distancer de ses concurrents et définir un système de volonté visant le long terme tout en exploitant un potentiel existant (position favorable).

Dans cette approche, la performance est apparentée à la compétitivité dans la mesure où elle met l'accent sur l'environnement concurrentiel et la qualité de la stratégie de l'entreprise.

3-2-2-5 La performance humaine :

Cette idée de la performance humaine repose sur le fait que les qualités et la culture du personnel sont à la base de toute performance au sein de l'entreprise. Celle-ci n'est financièrement performante que si elle l'est humainement. Plusieurs éléments contribuent à la détermination de la performance humaine dont : la compétence, l'esprit d'initiative, l'autonomie, et l'adhésion des salariés à la réalisation des objectifs et globalement à la culture de l'entreprise.

²⁵Activité discrétionnaires : se sont celles dont le lien entre le résultat et les moyens est peu ou mal connu.

²⁶Raymond VATIER, op-cit, page 52.

Depuis 1985, de nombreux travaux ont démontré que l'acquisition de la compétence, son développement et sa gestion représente un facteur décisif dans la détermination de la performance humaine²⁷. Cependant, d'autres chercheurs considèrent qu'ils ne suffisent pas à en déterminer le niveau.

La performance est liée à la motivation (vouloir faire) et la capacité à exprimer cette motivation (pouvoir faire), qui soumises aux données d'organisation et de culture peuvent être modifiées.

3-2-3 Evaluation de la performance :

L'évaluation de la performance se fait à travers des indicateurs, ce sont les outils d'appréciation de la santé de l'entreprise en général, un chef d'entreprise peut avoir une idée générale sur le fonctionnement de ses activités et peut s'aider à prendre une décision. Les indicateurs sont des données synthétiques et opérationnelles, ils permettent à un directeur d'entreprise d'agir rentablement pour corriger les erreurs qui se sont révélées ou poursuivre et accroître le développement de son activité²⁸.

3-2-3-1 L'axe financier :

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

3-2-3-2 L'axe client :

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

²⁷Raymond VATIER, op-cit, page 72.

²⁸LAURENT Philippe, TCHERKAWSKY Pierre, La pratique de l'audit opérationnel, Editions d'organisation, 1991, P29.

3-2-3-3 L'axe interne :

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

3-2-3-4 L'axe marché :

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

3-2-3-5 Le tableau de bord :

Une fois que l'on connaît la ou les cibles des indicateurs de performance, on peut facilement définir un tableau de bord encadrant ces indicateurs de performance et les actions à amener ainsi que le suivi de celles-ci. En amont, il conviendra de choisir les éléments que l'on souhaite suivre : quels indicateurs, quelles règles de calcul, comment collecter les informations. Une fois ces éléments choisis, il faudra utiliser une mise en forme qui permettra, d'une part, une analyse efficace et une prise de décision rapide, et d'autre part, une actualisation facile de ces données, pour pérenniser cet outil. Il conviendra également de fixer une fréquence pertinente de production de ces indicateurs de performance qui permettent de suivre les effets des décisions prises et des actions menées.

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

3-3 L'amélioration de la performance par l'audit interne:

L'audit interne contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise à plusieurs niveaux et dans des différents contextes :

3-3-1 La prise de décision :

L'information pertinente doit être identifiée, recueillie et diffusée sous une forme et dans des délais qui permettent à chacun d'assumer ses responsabilités. Les systèmes d'information produisent, entre autres, des données opérationnelles et financières, ces systèmes traitent non seulement les données produites par la direction mais également celles qui, liées à son environnement externe, sont nécessaires à la prise des décisions pertinentes.

Il existe également un besoin plus large de communication efficace, impliquant une circulation multidirectionnelle des informations, c'est-à-dire ascendantes, descendante et transversale. La direction doit transmettre un message très clair à l'ensemble du personnel sur les responsabilités de chacun en matière de contrôle. Un concept de gestion de l'information ainsi que des outils comme les propositions d'amélioration peuvent permettre d'améliorer l'efficacité d'un système de contrôle interne. En ce sens, l'audit interne aide à la prise de décision par l'équipe dirigeante en mettant à sa disposition des informations fiables et crédibles.

3-3-2 Outil de gouvernance de l'entreprise :

La notion de gouvernance comporte plusieurs définitions, dans toutes ces dernières la gouvernance apparaît comme un état de fait qui exige au sein de l'entreprise et doit favoriser une relation harmonieuse entre les animateurs de l'entreprise.

-Selon Monks et Menow, le gouvernement d'entreprise est : « la manière dont sont agencées les relations entre les différentes parties impliquées dans la détermination de la performance de l'entreprise ». ²⁹

-Selon O.Pasré, c'est : « l'ensemble des règles de fonctionnement et de contrôle qui régissent dans un cadre historique et géographique donné, la vie des entreprises ». ³⁰
L'audit interne est un outil de rétroaction au service de la gouvernance qui permet d'apprécier les résultats sous toutes ses formes : stratégiques, financiers, opérationnels, administratifs, légaux, etc.

L'audit interne permet de porter un regard neuf et objectif sur une situation soit en certifiant que la reddition de comptes est fiable ou en dressant un état de situation qui vient compléter les renseignements disponibles. Le résultat des travaux d'audit confirme d'une part, le recours de saines pratiques de gestion et identifie d'autre part, les améliorations souhaitables. Pour ceux qui ouvrent en audit interne, il est sage de garder à l'esprit que l'utilité de l'audit interne dépend en tout premier lieu, du niveau de confort et d'assurance que les acteurs de la gouvernance veulent obtenir de leurs mécanismes d'introspection organisationnelle. Le défi de toute

équipe d'audit interne est d'être l'outil de référence de la gouvernance qui lui offre une rétroaction de qualité sur la bonne marche des affaires de l'entreprise.

3-3-3 Attirer la confiance des tiers et l'amélioration de la sécurité des dirigeants³¹

3-3-3-1 Attirer la confiance des tiers :

L'audit est une garantie à l'égard des tiers de la présentation fidèle des faits dans les comptes annuels, ces comptes intéressent un nombre de plus en plus grand de partenaires de l'entreprise « banque, fournisseurs, clients, salariés, actionnaires... ». La confiance des tiers est fondée sur l'indépendance et la capacité, et le respect de ces éléments est important pour le bon usage de l'audit interne.

3-3-3-2 Améliorer la sécurité des dirigeants :

L'audit interne donne une sécurité aux dirigeants de l'entité qui sont personnellement responsables de la présentation fidèle des faits dans les comptes annuels, l'auditeur contribue à aviser les dirigeants sur les points suivants :

- Multiplicité et complexité des règles comptables dont le respect est obligatoire ;
- Difficulté de choix entre certains principes comptables pour lesquels un choix est possible ;
- Options délicates et souvent lourdes de conséquences en ce qui concerne les méthodes d'évaluation.

L'audit interne apporte une plus grande assurance sur les informations financières qui peuvent être utilisées pour les besoins de gestion de l'entité, et constituer une sorte d'incitation du personnel comptable tout particulièrement à mieux exécuter ses tâches et à les remplir dans les délais prévus.

3-3-4 La création de la valeur ajoutée par l'audit interne :

L'audit interne contribue à maintenir la conformité à la norme ISO 9001 (management de qualité), qui a pour objectif d'augmenter la maturité du système de management de la qualité et d'assurer la qualité du produit à améliorer la satisfaction des clients.

²⁹Jeam Charles BECOUR, Henri BOUQUIN, l'audit opérationnel, Economica, 1991. P 138

³⁰Jeam Charles BECOUR, Henri BOUQUIN, l'audit opérationnel, Economica, 1991, p 14

³¹Mr. ZIANI Abdelhak, Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance de l'entreprise : Cas Entreprises Algériennes, thèse doctorat, Tlemcen, 2014.

En fait, c'est l'unique outil qui assure que les processus du système de management de la qualité sont efficaces, capables et connectés. L'audit interne contribue à une meilleure efficacité des processus, à une meilleure marge des profits opérationnels et à une meilleure participation et implication des employés, l'audit interne est un générateur des actions préventives, des actions d'amélioration et des décisions pour atteindre les objectifs ciblés et les résultats désirés (conformité, maturité, efficacité.). La fonction d'audit est très importante dans la gestion d'une entreprise, c'est une fonction qui permet de vérifier et d'évaluer les ressources requises pour que les membres de la haute direction soient confortables par rapport à l'assurance qu'ils souhaitent obtenir sur la bonne marche de l'entreprise, ce qui nous permet de dire que l'audit interne contribue à la performance de l'entreprise.

Conclusion :

Au cours de ce chapitre, on a présenté quelques notions sur l'apport de l'audit interne à la performance de l'entité, et cela en expliquant comment l'audit interne contribue à l'efficacité du système de contrôle interne, analysant tous les risques possibles, ainsi que sa contribution dans la gouvernance et la création de la valeur ajoutée pour l'entreprise. On a constaté qu'à travers ces différentes activités que l'audit interne met en place des instructions et recommandations qui permettent une excellente organisation du contrôle interne et un système plus évident d'identification et de gestion des risques.

L'audit interne est considéré comme un élément impératif dans la gouvernance de l'entreprise et la prise de décision. En raison de la connaissance des auditeurs et leur savoir-faire dans le domaine de gestion, ainsi que la capacité de combiner les ressources interne et externe existant avec les objectifs voulus sous forme de contraintes afin d'apprêter des procédures de travail.

Finalement, l'apport de l'audit interne à la performance de l'entreprise est réalisé par la maîtrise des risques, l'assurance d'un bon système de contrôle interne et l'amélioration de processus de gestion.

Chapitre III

l'audit interne :

pratique au sein de

l'Entreprise CEVITAL

Section 01 : présentation de l'Entreprise CEVITAL

Dans ce présent chapitre on va essayer de vous présenter la société CEVITAL SPA, vu qu'on est stagiaire dans cette entreprise, on pense que c'est l'une des meilleures entreprises pour tout étudiant ou stagiaires, voulant approfondir et exposer le maximum de cas vu sa diversification et sa grandeur, ensuite nous ferons objet de vous présenter le cas réalisé. L'évolution de l'économie algérienne et l'ouverture de ses systèmes, pour s'intégrer en économie du marché, a permis la naissance de nouveaux projets d'entreprise. Parmi lesquels, on retrouve la société par action CEVITAL. Qui a su faire valoir par sa taille et son volume de production sur le marché algérien et international d'agroalimentaire.

1-1 Présentation du complexe CEVITAL Agro-industrie

CEVITAL Agro-industrie est une Société par Actions au capital privé de 68,760 milliards de DA.

Elle a été créée par ISSAD REBRAB en Mai 1998. Elle est implantée à l'extrême –Est du port de Bejaia. Elle est l'un des fleurons de l'industrie agroalimentaire en Algérie qui est constituée de plusieurs unités de productions équipées de la dernière technologie et poursuit son développement par divers projets en cours de réalisation.

Son expansion et son développement durant les 5 dernières années, font d'elle un important pourvoyeur d'emplois et de richesses.

CEVITAL Agro-industrie est passée de 500 salariés en 1999 à 3443 salariés en 2017 ; elle occupe une place stratégique qui lui permet de faciliter les relations avec son environnement.

1-1-2 Les activités de CEVITAL Agro-industrie

Le Complexe Agro-alimentaire est composé de plusieurs unités de production qui sont les suivantes :

1-1-2-1 Huiles Végétales

-Les huiles de table : elles sont connues sous les appellations suivantes :

- **FLEURIAL PLUS** : 100% tournesol sans cholestérol, riche en vitamine (A, D, E)
- **ELIO et FRIDOR** : ce sont des huiles 100% végétales sans cholestérol contiennent de la vitamine E. Elles sont issues essentiellement de la graine de tournesol, Soja et de

Palme, conditionnées dans des bouteilles de diverses contenances allant de (1 à 5 litres), après qu'elles aient subi plusieurs étapes de raffinage et d'analyse.

-Capacité de production : 570 000 tonnes /an

-Part du marché national : 70%

-Exportations vers le Maghreb et le moyen orient et l'Europe.

1-1-2-2 Margarinerie et Graisses Végétales

CEVITAL produit une gamme variée de margarine riche en vitamines A, D, E Certaines margarines sont destinées à la consommation directe telle que MATINA, RANIA, LE BEURRE GOURMANT ET FLEURIAL, d'autres sont spécialement produites pour les besoins de la pâtisserie moderne ou traditionnelle, à l'exemple de la parisienne et MEDINA « SMEN » Capacité de production : 180.000 tonnes/an avec une part de marché national de 30% sachant qu'une partie de cette production est exportée vers l'Europe, le Maghreb et le Moyen Orient.

1-1-2-3 Sucre Blanc

Il est issu du raffinage du sucre roux de canne riche en saccharose .Le sucre raffiné est conditionné dans des sachets de 50Kg et aussi commercialisé en morceau dans des boites d'1kg.

CEVITAL AGRO-INDUSTRIE produit aussi du sucre liquide pour les besoins de l'industrie Agroalimentaire et plus précisément pour les producteurs des boissons gazeuses.

- Entrée en production 2ème semestre 2009 ;
- Capacité de production : 650 000 tonnes/an ; avec extension à 1800 000 tonnes/an ;
- Part du marché national : 85% ;
- Exportations : 350 000 tonnes/an en 2009, CEVITAL Food prévoit en 2010 : 900 000 tonnes/an.

1 1-2-4 Sucre liquide

- Capacité de production : matière sèche : 219 000 tonnes/an ;

- Exportations : 25 000 tonnes/an en prospection.

1-1-2-5 Silos Portuaires

Le complexe CEVITAL dispose d'une capacité maximale 182 000 tonnes et d'un terminal de déchargement portuaire de 2000 T par heure.

Un projet d'extension est en cours de réalisation. La capacité de stockage actuelle est de 120 000T en 24 silos verticaux et de 50 000 T en silo horizontal.

La capacité de stockage Horizon au 1er trimestre 2010 sera de 200 000 T en 25 silos verticaux et de 200 000 T en 2 silos horizontaux.

1-1-2-6 Boissons

L'eau minérale LALLA KHEDIDJA depuis des siècles prend son origine dans les monts enneigés à plus de 2300 mètres du Djurdjura qui culminent.

En s'infiltrant très lentement à travers la roche, elle se charge naturellement en minéraux essentiels à la vie (Calcium 53, Potassium 0.54, Magnésium 7, Sodium 5.5 Sulfate 7, Bicarbonate 162,...) tout en restant d'une légèreté incomparable.

L'eau minérale LALLA KHEDIDJA pure et naturelle est directement captée à la source au cœur du massif montagneux du Djurdjura.

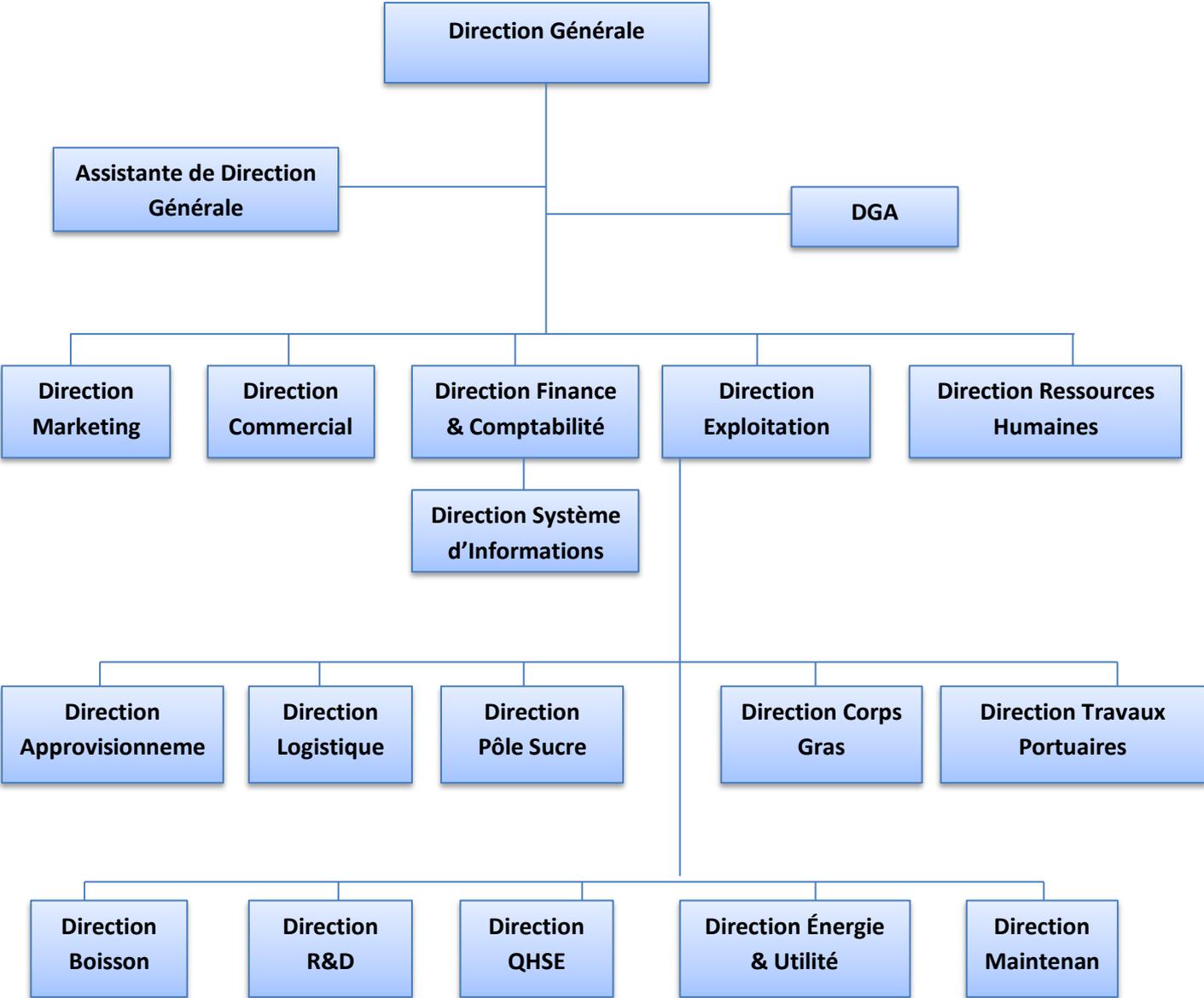
Lancement de la gamme d'eau minérale « LALLA KHEDIDJA » et de boissons gazeuses avec capacité de production de 3 000 000 bouteilles par jour.

1-2 Présentation de la structure organisationnelle de CEVITAL Agro-industrie

1-2-1 Présentation de l'organigramme CEVITAL Agro-industrie

Le schéma ci-dessous présente l'organigramme de CEVITAL AGRO-INDUSTRIE

Figure n03 : organigramme de CEVITAL AGRO-INDUSTRIE



Source : Document interne a CEVITAL.

1-2-2 Les principales missions des différentes directions du complexe

- **La direction Marketing**

Pour atteindre les objectifs de l'Entreprise, le Marketing CEVITAL AGROINDUSTRIE pilote les marques et les gammes de produits.

Son principal levier est la connaissance des consommateurs, leurs besoins, leurs usages, ainsi que la veille sur les marchés internationaux et sur la concurrence.

Les équipes marketing produisent des recommandations d'innovation, de rénovation, d'animation publi-promotionnelle sur les marques et métiers CEVITAL Agro-industrie.

Ces recommandations, validées, sont mises en œuvre par des groupes de projets Pluridisciplinaires (Développement, Industriel, Approvisionnement, Commercial, Finances) coordonnés par le Marketing, jusqu'au lancement proprement dit et à son évaluation.

- **La direction des Ventes & Commerciale**

Elle a en charge de commercialiser toutes les gammes des produits et le développement du Fichier clients de l'entreprise, au moyen d'actions de détection ou de promotion de projets à base de hautes technologies.

En relation directe avec la clientèle, elle possède des qualités relationnelles pour susciter l'intérêt des prospects.

- **La direction Système d'informations**

Elle assure la mise en place des moyens des technologies de l'information nécessaires pour supporter et améliorer l'activité, la stratégie et la performance de l'entreprise.

Elle doit ainsi veiller à la cohérence des moyens informatiques et de communication mises à la disposition des utilisateurs, à leur mise à niveau, à leur maîtrise technique et à leur disponibilité et opérationnalité permanente et en toute sécurité.

Elle définit, également, dans le cadre des plans pluriannuels les évolutions nécessaires en fonction des objectifs de l'entreprise et des nouvelles technologies.

- **La direction des Finances et Comptabilité**

Elle a pour objectif de :

- Préparer et mettre à jour les budgets ;
- Tenir la comptabilité et préparer les états comptables et financiers selon les normes;
- Pratiquer le contrôle de gestion et faire le Reportings périodique ;

- **La direction Industrielle**

Chargé de l'évolution industrielle des sites de production et définit avec la direction générale les objectifs et le budget de chaque site ;

- Analyse les dysfonctionnements sur chaque site (équipements, organisation...) et recherche les solutions techniques ou humaines pour améliorer en permanence la productivité, la qualité des produits et des conditions de travail ;
- Anticipe les besoins en matériel et supervise leur achat (étude technique, tarif, installation...);
- Est responsable de la politique environnement et sécurité ;
- Participe aux études de faisabilité des nouveaux produits.

- **La direction des Ressources Humaines**

- Définit et propose à la direction générale les principes de Gestion ressources humaines en support avec les objectifs du business et en ligne avec la politique RH groupe ;
- Assure un support administratif de qualité à l'ensemble du personnel de CEVITAL ;
- Pilote les activités du social ;
- Assiste la direction générale ainsi que tous les managers sur tous les aspects de gestion ressources humaines, établit et maîtrise les procédures ;
- Assure le recrutement ;
- Chargé de la gestion des carrières, identifie les besoins en mobilité ;
- Gestion de la performance et des rémunérations ;
- formation du personnel ;
- Assiste la direction générale et les managers dans les actions disciplinaires ;

-Participe avec la direction générale à l'élaboration de la politique de communication afin de développer l'adhésion du personnel aux objectifs fixés par l'organisation.

- **La direction Approvisionnements**

Dans le cadre de la stratégie globale d'approvisionnement et des budgets alloués (Investissement et fonctionnement).

Elle met en place les mécanismes permettant de satisfaire les besoins matière et services dans les meilleurs délais, avec la meilleure qualité et au moindre coût afin de permettre la réalisation des objectifs de production et de vente.

- **La direction logistique**

-Expédie les produits finis (sucre, huile, margarine, Eau minérale, ...), qui consiste à charger les camions à livrer aux clients sur site et des dépôts logistiques ;

-Assure et gère le transport de tous les produits finis, que ce soit en moyens propres (camions de CEVITAL), affrétés ou moyens de transport des clients ; Le service transport assure aussi l'alimentation des différentes unités de production en quelques matières premières ;

-Intrants et packaging et le transport pour certaines filiales du groupe (MFG, SAMHA, Direction Projets, NUMIDIS,) ;

-Gère les stocks de produits finis dans les différents dépôts locaux (Bejaia et environs) et Régionaux (Alger, Oran, Sétif, ...).

- **La direction des travaux portuaires**

-Elle décharge les matières premières vrac arrivées par navire ou camions vers les points de stockage ;

- Elle stocke dans les conditions optimales les matières premières ;

- Elle Expédie et transfère vers les différents utilisateurs de ces produits dont l'alimentation de raffinerie de sucre et les futures unités de trituration ;

- Elle entretient et maintient en état de services les installations des unités silos.

- **La direction des Boissons**

Le Pôle Boissons et plastiques comprend trois unités industrielles situées en dehors du site de Bejaïa :

-Unité LALLA KHEDIDJA domiciliée à Agouni-gueghrane (Wilaya de TIZI OUZOU) a pour vocation principale la production d'eau minérale et de boissons carbonatées à partir de la célèbre source de LALLA KHEDIDJA ;

-Unité plastique, installée dans la même localité, assure la production des besoins en emballages pour les produits de Margarine et les Huiles et à terme des palettes, des étiquettes etc.

- **La direction Corps Gras**

Le pôle corps gras est constitué des unités de production suivantes :

-Une raffinerie d'huile de 1800 T/J, un conditionnement d'huile de 2200T/J ;

-Une margarinerie de 600T/J qui sont toutes opérationnelles ;

- Une unité inter estérification – Hydrogénation –pâte chocolatière, un projet en cours d'étude sur une nouvelle assiette foncière.

- **La direction Pôle Sucre**

Le pôle sucre est constitué de 04 unités de production : une raffinerie de sucre solide 2000T/J, une raffinerie de sucre solide 3000T/J, une unité de sucre liquide 600T/J, et une unité de conditionnement de sucre 2000 T/J mise en service en mars 2011.

Sa vocation est de produire du sucre solide et liquide dans le respect des normes de qualité, de la préservation du milieu naturel et de la sécurité des personnes.

Ses produits sont destinés aux industriels et aux particuliers et ce pour le marché local et à l'export. »

- **La direction QHSE**

-Met en place, maintient et améliore les différents systèmes de management et Référentiels pour se conformer aux standards internationaux ;

-Veille au respect des exigences réglementaires produits, environnement et sécurité ;
Garantit la sécurité de notre personnel et la pérennité de nos installations ;

-Contrôle, assure la qualité de tous les produits de CEVITAL et répond aux exigences clients.

- **La direction Énergie et utilités**

C'est la production et l'alimentation pour les différentes unités, avec en prime une qualité propre à chaque Processus : D'environ 450 m³ /h d'eau (brute, osmosé, adoucie et ultra pure) ; de la vapeur Ultra haute pression 300 T/H et basse pression 500 T/H.

De l'Électricité Haute Tension, Moyenne Tension et Basse Tension, avec une capacité de 50MW.

- **La direction Maintenance et travaux neufs**

-Met en place et intègre de nouveaux équipements industriels et procédés ;

- Planifie et assure la Maintenance pour l'ensemble des installations ;

-Gère et déploie avec le directeur Industriel et les directeurs de pôles les projets

D'investissement relatifs aux lignes de production, bâtiments et énergie/utilité (depuis la définition du processus jusqu'à la mise en route de la ligne ou de l'atelier)

- Rédige les cahiers des charges en interne ;

- Négocie avec les fournisseurs et les intervenants extérieurs.

1-2-3 Les atouts de l'entreprise ou ses facteurs clés de succès

- Capacité à manager des projets dans la production et la distribution de grande envergure ;

- Maitrise de la technologie ;

- Les unités industrielles utilisent les dernières innovations en matière d'automatisation des procédés ;

- Jeunesse des salariés pour assurer une gestion pérenne de l'entreprise ;

- choix du site : l'avantage de la localisation est un facteur clé de succès car il représente un avantage compétitif de taille sur le plan logistique à proximité des installations portuaires réduisant les coûts des matières importées et de produit fini exporté ;

-Force de négociation ;

- La taille de l'entreprise en raison de part de marchés investis comparativement aux entreprises évoluant dans les mêmes secteurs d'activités

-Présence d'un réseau de distribution ;

- Il couvre l'ensemble du territoire national.

1-3 Présentation de la direction des finances et comptabilité (DFC)

Cette direction joue un rôle très important dans l'entreprise, elle participe activement à la définition des objectifs globaux et veille à leur adéquation avec la politique financière qui est chargée de l'exécution de différentes opérations.

Elle se décompose en plusieurs départements, dont l'organigramme est le suivant :

1-3-1 Département contrôle de gestion

Ce département s'occupe des opérations de gestion, à cet effet, il dispose les trois services suivants ; le service comptabilité matière, service gestions des immobilisations et le service budgets et reporting.

1-3-2 Département trésorerie et finance

Ce département est chargé des opérations relatives à la trésorerie de l'entreprise et de finance, il détient principalement deux services, le service rapprochement bancaire et le service commerce extérieur.

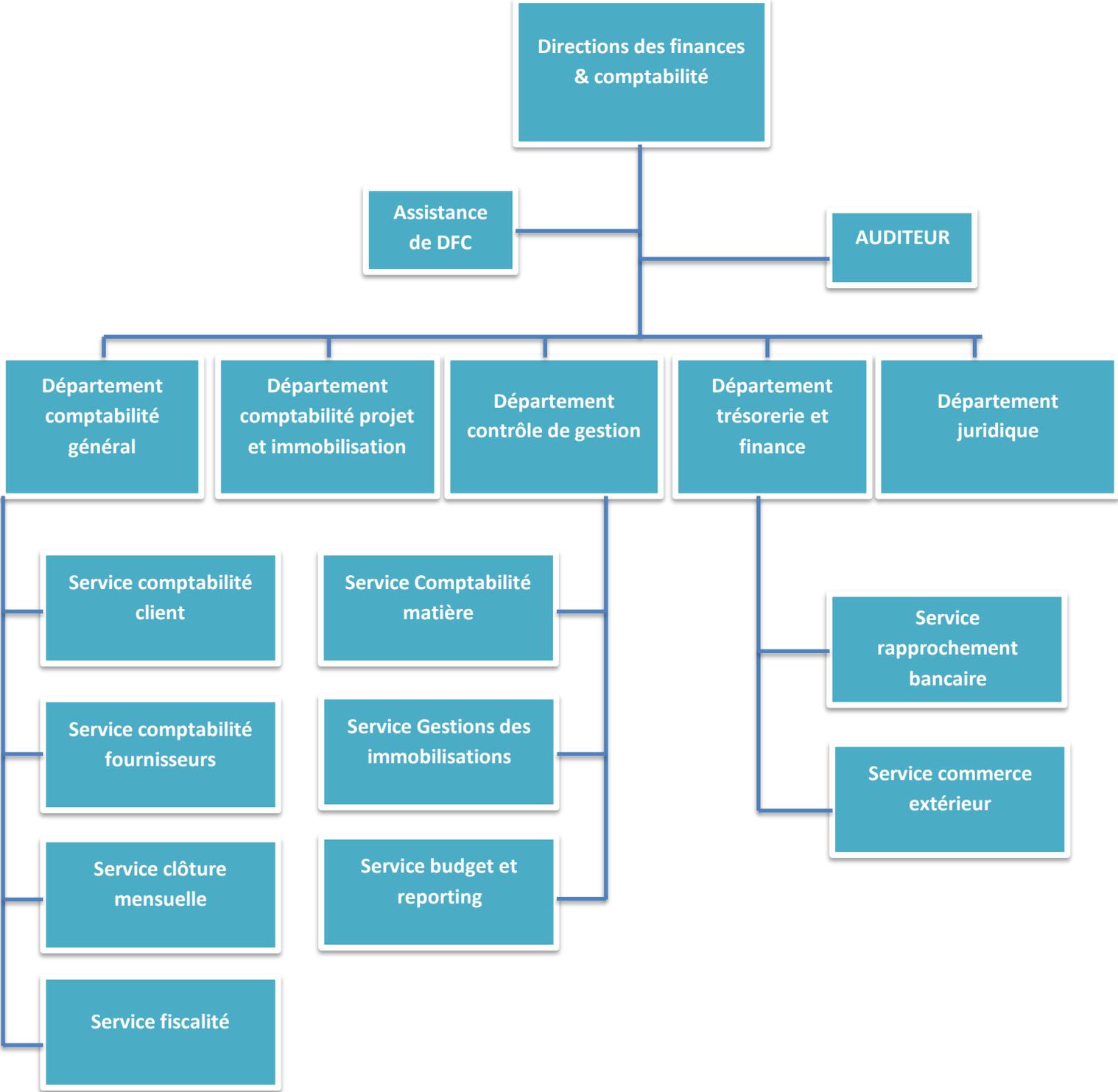
1-3-3 Département juridique

Il sert les affaires au niveau juridique ainsi les mises à jour des publications légales, de la jurisprudence et de la réglementation.

1-3-4 Département Comptabilité Projets & Immobilisations

Il est chargé de gérer d'un point de vue comptable notamment:

Figure n04 : organigramme de la DFC



Source : Document interne CEVITAL

- Les investissements locaux ;
- Les investissements étrangers ;
- Opérations sur les biens durables ;
- Travaux de fin d'exercice ;

1-3-5 Département comptabilité générale

Ce département quant à lui est composé de cinq services, on cite :

- **Service comptabilité client**

Ce service est chargé des opérations liées :

- Au chiffre d'affaire ;
- Comptabilisation et tenu des versements reçus des clients ;
- Rapprochement avec les clients.

- **Service comptabilité fournisseurs**

Il joue un rôle important dans l'entreprise, il est chargé de comptabiliser et du suivie :

- Coût d'achat des matières premières et des marchandises ;
- Approvisionnement des produits finit et soumis finit ;
- Rapprochement avec les magasins ;
- Achat local : c'est au niveau de territoire nationale ;
- Achat étranger : ce sont des opérations réalisées avec les fournisseurs étrangers.

- **Service clôture mensuel**

Ce service se spécialise en :

- Révision des opérations réalisées par l'entreprise au terme de chaque mois.
- Fournir des informations pour le calcul de résultats.

- **Service fiscalité**

- Sa mission consiste à remplir les obligations de l'entreprise envers l'Etats :
- Payer les différents impôts et taxes liant à l'activité de l'entreprise ;

- Etre réglementaire vis-à-vis de la législation fiscale.

1-3-6 La cellule d'audit

L'audit interne est organisé au sein de CEVITAL Agro-industrie sous forme d'une cellule installée depuis Mai 2009. Cette dernière est directement rattachée au conseil d'administration ou la Direction générale.

- S'assurer de la mise en place des procédures de contrôle interne ;
- Assurer la bonne application en cas de risques liés à la gestion ;
- Donner son opinion quant à la régularité et la sincérité de la comptabilité ;

L'audit interne s'engage à mener ces missions en toute indépendance, à respecter une stricte confidentialité et à documenter ses constats et analyses.

Section02 :

2-1La mission d'audit des approvisionnements :

2-1-1 Présentation du département approvisionnements :

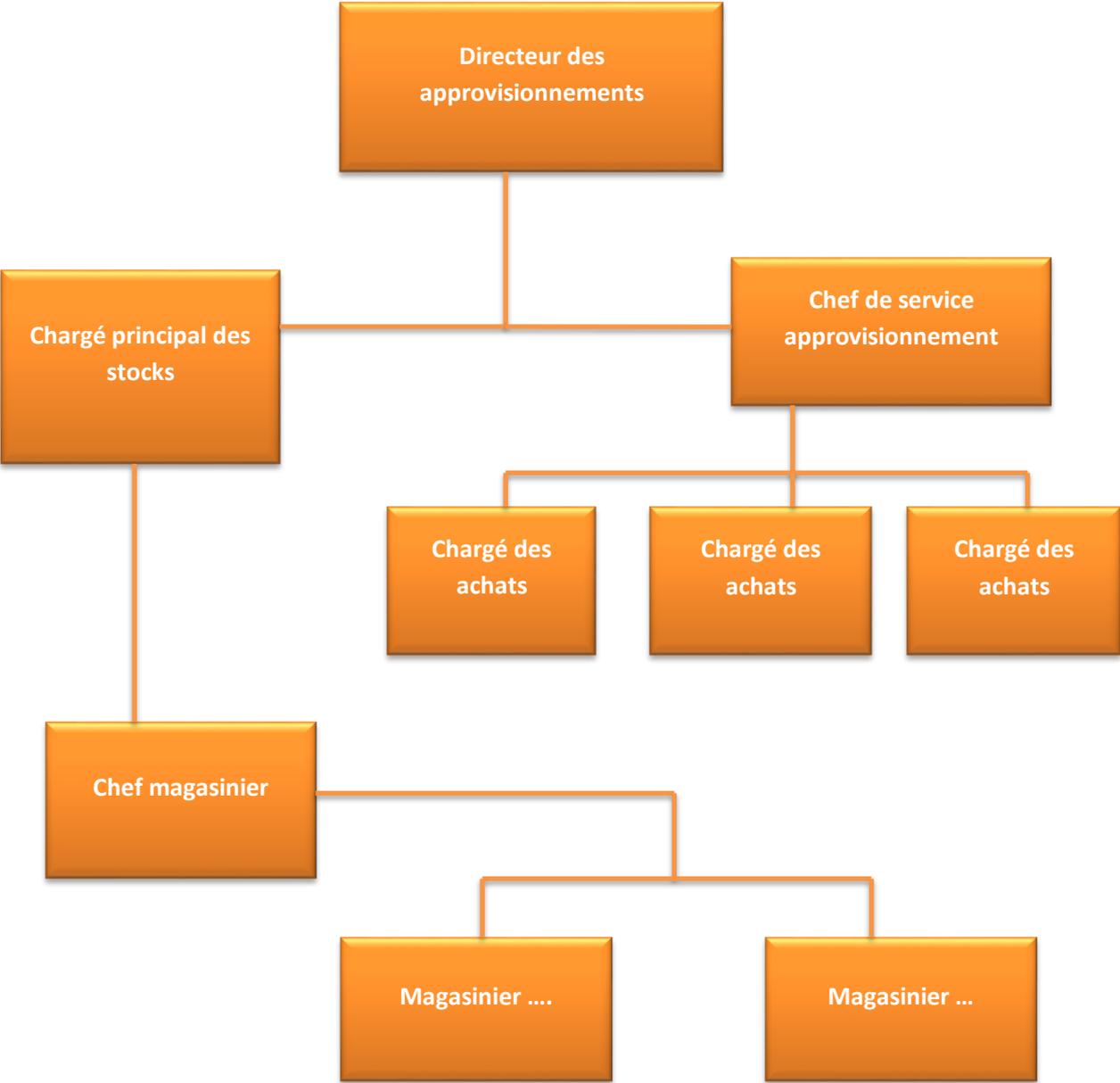
Le département approvisionnement assure la prospection du marché et la recherche de la matière première au meilleur prix et qualité, son rôle est la satisfaction des besoins de l'entreprise en ce qui concerne la matière première et les fournitures diverses nécessaires à la production, il assure l'exécution des commandes ainsi que le stockage de produits finis.

Outre, la mission d'assurer les nécessités de production, le département mène des négociations avec les fournisseurs et formulent les choix possibles en terme de qualité-prix. Il a pour mission le stockage des éléments suivants:

- Les emballages des différents produits.
- Les pièces de rechange.
- Eléments de mise en emballage (bouchons, colles, palettes en bois, etc.)
- Ingrédients végétaux et divers produits chimiques utilisés en fabrication.

Sur le plan hiérarchique, le département approvisionnement comprend un directeur de département suivi d'un chef de service approvisionnement et d'un chargé principal des stocks auquel est attaché un chef magasinier suivi des magasiniers. Du chef de service approvisionnement dépend des chargés d'achats.

Figure n05 : Organigramme du département approvisionnement



Source : Document interne CEVITAL

2-1-2 Prise de connaissance avec le service audité :

Il est nécessaire de savoir comment la fonction est structurée et l'organisation de ses différentes activités, à l'évidence, comme chaque structure dans l'entreprise, les approvisionnements comprennent un ensemble de tâches à remplir ainsi que des responsabilités.

Donc notre travail intègre dans un premier temps un contact avec les responsables pour avoir de l'information sur la répartition des tâches et responsabilités, ainsi que l'organigramme du département.

Dans le but de mener notre enquête à bonne voie, nous avons décidé de rendre visite et d'interviewer le responsable contrôle de gestion de l'entreprise, et le responsable du service approvisionnement, et pour bien avoir connaissance de l'organisation du service et de ses procédures, on a établi des questionnaires pour cerner de façon générale les différents étapes d'approvisionnement.

2-1-3 Dispositifs mis en place pour la gestion des approvisionnements :

La gestion des approvisionnements se fait par les étapes suivantes :

2-1-3-1 Expression du besoin en matière première :

Le besoin est exprimé par le responsable de la gestion des stocks sous forme de demande d'achat, puis remise au responsable d'achats et au chef de service approvisionnement pour l'approuver.

2-1-3-2 Choix de fournisseurs :

Après la consultation d'un certain nombre de fournisseurs, l'entreprise établit son choix en se basant sur les critères : prix, qualité et délai de livraison.

2-1-3-3 Etablissement et émission de la Commande : Une fois le choix du fournisseur est effectué, le chef de service approvisionnement établit des bons de commande pré numérotés en quatre exemplaires :

- 1er exemplaire pour le responsable de service ;
- 2ème exemplaire pour le fournisseur ;
- 3ème exemplaire pour le chef magasinier ;
- Et le 4ème pour la comptabilité fournisseur.

2-1-3-4 Réception des matières et articles reçus :

Lorsque les camions livrent la marchandise, le réceptionnaire vérifie la quantité et la qualité des articles livrés, il signe alors le bon de livraison du fournisseur en deux exemplaires :

* Le 1er reste à la réception pour archivage

* Le 2ème remis au livreur.

Le réceptionnaire crée alors un bon de réception, qui est établi en quatre exemplaires :

_Le premier est envoyé au service approvisionnement.

_le second accompagne la matière reçue pour son stockage dans le magasin.

_le troisième est conservé par le service gestion de stock.

_le quatrième est adressé au service comptable.

2-1-3-5 Stockage :

Les matières reçues sont directement entrées en stock, puis seront rangées dans des endroits spécifiés dans le magasin.

Le magasinier qui s'occupe des entrées physique en stock et le responsable chargé de la gestion du stock mettent jour l'inventaire permanent à la fin de chaque journée.

2-1-3-6 Enregistrement des factures:

Les factures provenant des fournisseurs sont transmises au service comptable. Celui-ci, classe les factures par ordre d'arrivée et par fournisseurs puis recherche le bon de réception et le bon de commande correspondants. Il effectue alors la vérification de la facture (quantité, prix unitaire, conditions, règlement, etc.)

2-3-7 Le paiement :

Le responsable des approvisionnements établit un ordre de paiement après s'être assuré de la conformité de l'ensemble des documents établis à la nature et aux conditions d'achat (bons de commande, bons de réception, et facture) pour autoriser le règlement du fournisseur, cet ordre sera transmis au service financier qui procède au règlement.

2-1-4 Etablissement de la grille d'analyse des tâches :

L'établissement de ce document, nous permette vérifier le respect des procédures instaurées par la direction et la répartition des différents postes existants au niveau de la fonction auditée. Ainsi qu'il nous montre clairement la séparation des tâches exécutées par le personnel en charge.

Tableau N°02 : La grille d'analyse des tâches

source : réaliser par moi même

	PDG	Directeur des approvisionnements	Responsable de service approvisionnement	Chargé des achats	Responsable gestion des stocks	comptable et financier	magasinier	Directeur commercial
Etablit la demande d'achat							X	
Signala la demande d'achat			X	X				
Etablit de bon de commande			X					
Signe le bon de commande		X						
Rapproche les bons avec la facture							X	
Signature de bon de réception							X	
Tenue et suivie de l'inventaire permanent					X		X	
Signature de bon de sortie							X	
Etablir les chèques						X		
Signe les chèques						X		
Transmis les chèques				X				

2-1-5 Questionnaire de contrôle interne du cycle achat :

Il existe des différents questionnaires d'audit qui permet d'apport une analyse détaillé et précis sur l'efficacité de système de contrôle interne dans une entreprise, et qui permet de détecté les points fort et les faiblesses de cette dernière. Dans notre cas on va essayer d'établir un questionnaire qui se divise en trois cycles principales et qui s'intéresse à la fonction achat, qui nous permet d'assurer que :

- Les opérations dans le cycle achat-comptabilité sont conformes aux règles édictées.
- Les procédures instaurées dans le cycle achat-stocks sont respectées et qu'elles répondent aux besoins et aux exigences de l'entreprise.
- Les relations avec les fournisseurs sont bien établies et que le processus achat-fournisseur est suivi entièrement et d'une manière permanente.

A partir des objectifs soulignés, l'auditeur interne procède à l'évaluation de contrôle interne on faisant appel à un questionnaire dans un tableau récapitulatif où la réponse OUI indique la situation satisfaisante, tandis que NON, indique une faiblesse dans le système de contrôle interne.

Objectif n°1 :

S'assurer que les opérations dans le circuit achat-comptabilité sont conformes aux règles et qu'ils sont enregistrés d'une manière permanente et efficace.

Tableau n°03 : Questionnaire de contrôle interne du circuit achats-comptabilité.

Questions	OUI	NON	Observations
- La comptabilité est-elle continuellement tenue à jour ?	X		
- Le personnel comptable a-t-il une formation adaptée ?	X		
- Est-ce-que vous disposez d'un système d'information ?	X		

Source : réaliser par moi-même

Objectif n°2 :

S'assurer que les procédures instaurées dans le cycle achat-stocks sont respectées et qu'elles répondent aux besoins et aux exigences de l'entreprise.

Tableau n° 04 : Questionnaire de contrôle interne du circuit achats-stocks

Questions	OUI	NON	Observations
- L'accès au stock est-il suffisamment réglementé ?	X		
- La protection physique de stock est-elle suffisante ?	X		
- Les stocks sont-ils suffisamment assurés ?	X		Il y a un stock minimal a respecté pour le réapprovisionnement.
- Les bons de sortie comportent-ils une signature autorisée ?	X		
- Est-ce que il y a un inventaire permanent ?	X		
- Si l'inventaire permanent existe ; rapproche-t-on les résultats de l'inventaire ?	X		
- L'inventaire permanent se fait chaque : - Jour, Semaine, Mois, Année	X		
- Les écarts sont-ils examinés ?	X		
- L'importance de stock fait elle l'objet d'un suivi régulier en quantité ?	X		
- L'importance de stock fait elle l'objet d'un suivi régulier en valeur ?	X		
- L'expression de besoin est-elle formalisée en demande d'achat ?	X		

Source : établis par moi-même

Objectif n°3 :

S'assurer que toutes les relations avec les fournisseurs sont bien établies et que les processus achat- fournisseur est suivi entièrement et d'une manière permanente.

Tableau n°05 : Questionnaire de contrôle interne du circuit achats-fournisseur

Question	OUI	NON	Observation
- Avez-vous une cartographie des risques dans un cycle achat/fournisseur ?			
- Faites-vous un suivi du processus achat ?			
- Est-ce que il y'a un nombre minimal de fournisseurs a consultés ?			
- Existe-t-il des clauses de contrats avec vos fournisseurs ?			
- Quels sont les critères sur lesquels vous vous basez pour le choix de fournisseurs ? Prix, Qualité, Délai de livraison, Réduction et Modalité de paiement			
- La livraison fait-elle l'objet d'un contrôle qualitatif ?			
- La livraison fait-elle l'objet d'un contrôle quantitatif ?			
- Les factures sont-elles rapprochées des bons de réception ou de livraison ?			Par le chargé d'achat
- Les factures comportent-elles un visa de saisie ?			Par service chargé d'achat et par service comptabilité et finance.
- Les factures comportent-elles les références du règlement ?			La modalité de paiement est mentionnée sur la facture (chèques, espèces, virements)
- La comptabilité fournisseur est-elle à jour ?			
- Est-ce que vous disposez des tableaux de bord ?			

2-2 La mission d'audit de la fonction d'achat

2-2-1 Définition de la fonction d'achat :

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 du service depuis l'expression de son besoin jusqu'à la conclusion du contrat (des capacités techniques et commerciales). La deuxième prend en charge la fourniture du produit et l'ensemble des engagements (des compétences logistiques et organisationnelles).

2-2-2 La mission de la fonction d'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.

2-2-3 Le processus d'achat :

Le processus d'achat se définit comme l'ensemble des actions ordonnées qui permettent à partir d'un besoin exprimé, de fournir un produit apte à satisfaire les besoins de l'utilisateur. Un cercle réduit de fournisseurs est alors choisi avec lequel des négociations sont menées pour choisir celui qui correspond le mieux à la demande. Le choix final dépend de la qualité du fournisseur.

L'acheteur doit donc vérifier que tous les paramètres sont respectés pour alimenter sa base de données, affaire par affaire, et noter chaque performance, tout en laissant une possibilité aux nouveaux entrants de pouvoir candidater.

2-3 Déroulement de la mission d'audit de la fonction d'achat au sein de CEVITAL Agro-industrie

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

2-3-1 Phase de préparation :

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

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

2-3-1-1 La lettre de mission :

Dès le lancement de la mission d'audit une lettre de mission (ordre de mission) est adressée par le directeur d'audit pour informer les responsables concernés de la réalisation des audits internes planifiés à l'avance.

2-3-1-2 Prise de connaissance du service audité :

Dans le contexte économique actuel marqué par la mondialisation des échanges et l'évolution des exigences de plus en plus croissantes des marchés internes et externes. La qualité n'est plus un choix, mais une obligation. Les entreprises sont amenées à se conformer aux normes internationales et améliorer la qualité de leurs produits et services en vue de renforcer leur compétitivité, obtenir leur visa à l'export et convaincre le consommateur.

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.

2-3-1-2-1 La procédure d'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.

Émission du besoin et Demande d'achat (D.A.) :

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

En effet, dans certains cas, le besoin peut concerner des composants ou matières entrant dans la composition des produits finis, dont les besoins sont très irrégulièrement répartis dans le temps, ou qui sont spécifiques à un nombre très limité de produits finis.

Dans d'autres cas, le besoin concerne des fournitures, composants ou produits, très consommés à caractère commun ou standard, dont la consommation est régulièrement répartie et qui de ce fait seront gérés ou non sur stock.

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

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

On a alors coutume d'utiliser la procédure classique de demande d'achat, transmise par tous les services demandeurs.

Cette demande d'achat comporte en général la description détaillée du besoin, numéro de code (s'il existe), la quantité souhaitée et le délai dans lequel l'utilisateur souhaite la mise à disposition.

Les demandes d'achat doivent être signées par le magasinier, le demandeur et le responsable de production et être émises en quatre exemplaires :

- L'originale destinée au service achats pour la commande ;
- Une copie pour le responsable du magasin à classer dans « demandes achats en cours » ;
- Une copie est conservée par le service demandeur en attendant l'arrivée de la marchandise ;
- La quatrième copie restant en souche.

Traitement de la demande d'achat et établissement de la commande :

Le Service Achats reçoit les D.A. et les répartit en deux groupes distincts (Achats Locaux & Achats à l'Importation). Pour les produits non disponibles au niveau national on procède à des importations de l'étranger.

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

Le responsable d'achat établit une liasse de B.C. pré-numéroté en 04 exemplaires au nom du Fournisseur retenu en référence à la D.A. et portant toutes les conditions négociées au préalable.

Les bons de commandes sont partagés comme suit :

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

- **Réception et contrôle des marchandises :**

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

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

Après le contrôle quantitatif et qualitatif de la commande, le magasinier et le responsable qualité approuvent la réception, l'exécution totale ou partielle d'une commande.

Ils apposent sur le bon de livraison le cachet « reçu conforme » avec la date et la signature.

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

Les bons de réception sont partagés en deux parties :

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

- **Comptabilisation :**

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

- **Règlement :**

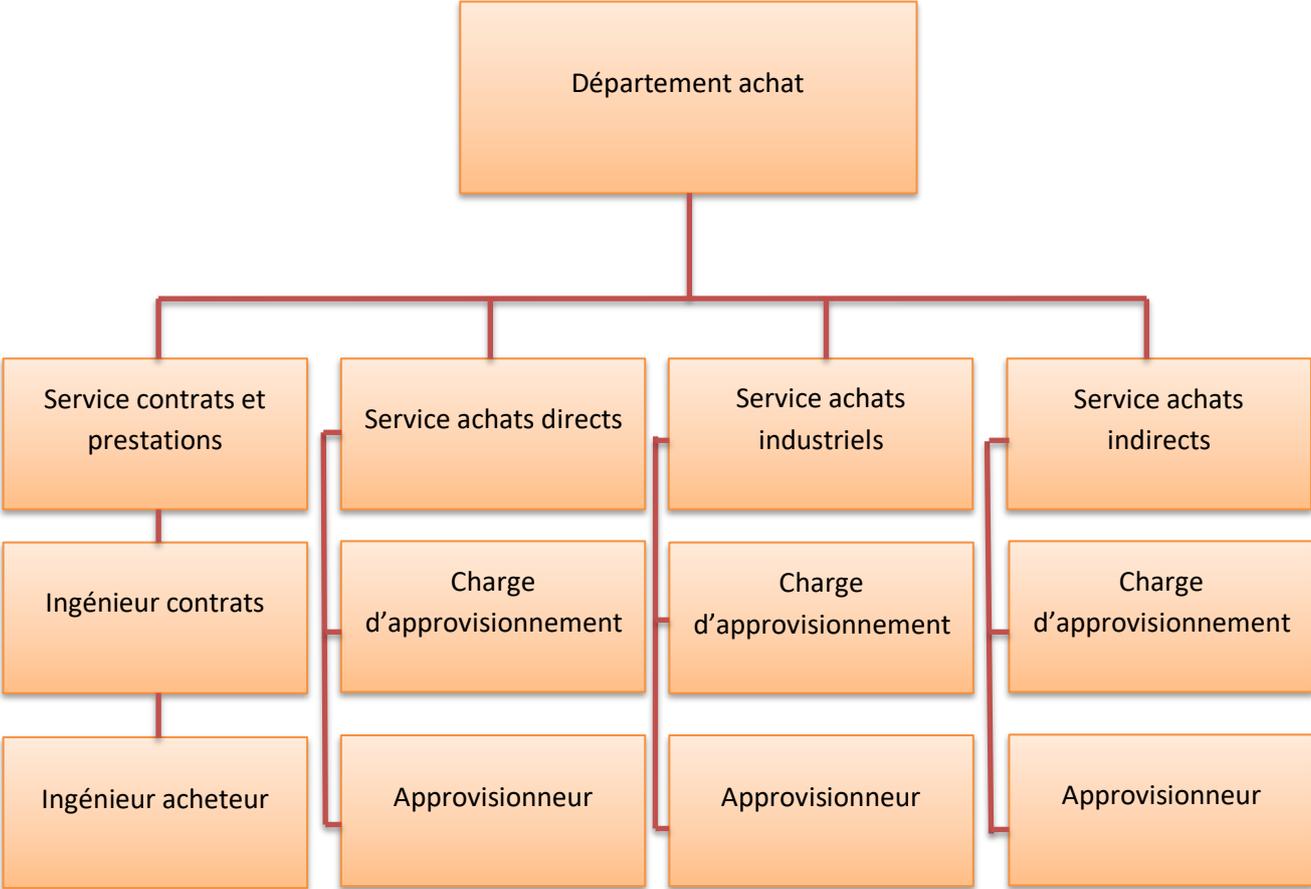
Cette étape est la finalisation du processus d'achat. Elle met en relation la comptabilité fournisseur et la direction.

Le dossier complet : moyen de règlement, facture, bon de commande et bon de réception ; est transmis au directeur financier pour vérification, approbation et signature.

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

L'organigramme ci-dessous du service achats présente en détails la structure du service.

Figure 06 : Organigramme service achats



Source : Document interne a CEVITAL

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.

Tableau 06 : Grille d'analyse des tâches

Fonctions	Nature tâche	Magasinier	Acheteur	responsable tâche	Comptable	Finance	Commercial	DG	Trésorier	Unité
Demandeurs d'achats	EX									X
Établissement des commandes	EX		X							
Autorisation des commandes	A							X		
Réception	EX	X								
Comparaison BR/facture	C			X						
Imputation comptable	EX					X				
Vérification de l'imputation comptable	C					X				
Bon à payer	A			X						
Tenue du journal des achats	EN				X					
Tenue des comptes fournisseurs	EN					X				
Rapprochement des relevés fournisseurs avec les comptes	C					X				
Rapprochement de la balance fournisseurs avec le compte collectif	C					X				
Signature des chèques	A							X		
Envoi des chèques	EX								X	

Annulation des pièces Justificatives	EX				X					
Accès à la comptabilité générale	EX				X					
Suivi des avoirs	C					X				
Tenue du journal de trésorerie	EN				X					

Notons que :

réaliser par moi-même

Ex : Exécution

En : Enregistrement

C : Contrôle

A : Autorisation

2-3-1-3 Identification des zones à risques :

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

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

2-3-1-3-1 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 et donc de donner une vision complète du cheminement des informations et de leurs supports.

Légende des symboles et abréviations utilisés :

Les symboles :

Documents



Opération



Test



Les abréviations :

D.A. : Demande d'Achat ;

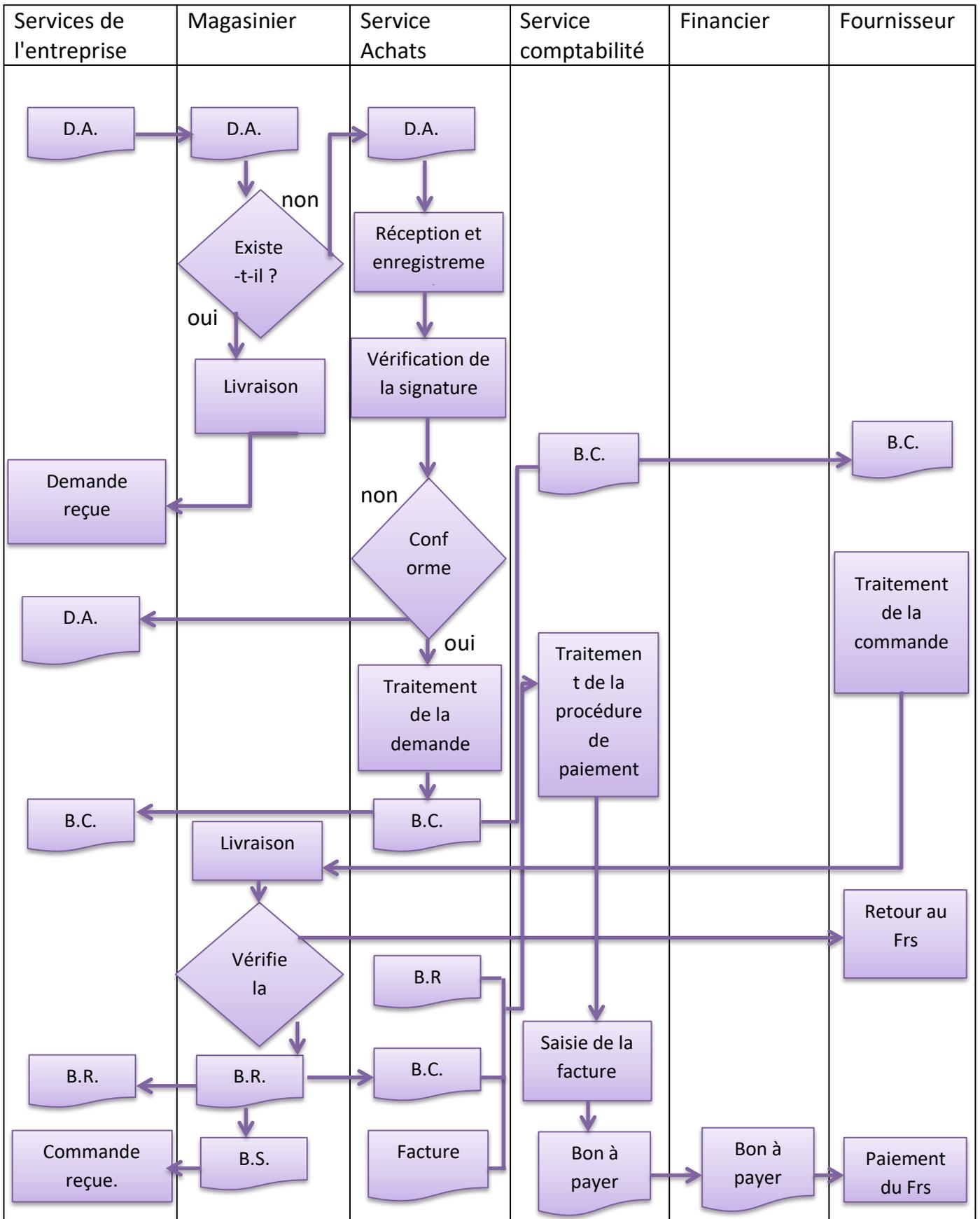
B.C. : Bon de Commande ;

B.R. : Bon de Réception ;

B.S. : Bon de Sortie ;

Frs : Fournisseur.

Figure 07: Diagramme de circulation. **Source :** réaliser par moi-même



- **Questionnaire de contrôle interne (première version) :**

Le questionnaire de contrôle interne est un moyen pour l'auditeur afin 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.

Questionnaires du contrôle interne :

Tableau n07 : Principe d'organisation

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

Tableau n08 : Principe d'intégration

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

Tableau n09 : Principe d'information

Question	oui	non	Observation
Est-ce que les fiches de stock sont tenues régulièrement ? Si oui, sont-elles vérifiées par une autre personne ?	X		
Les fiches de stock reflètent-elles la réalité du stock physique ?	X		
Est-ce que les bons de commandes préparés par le service achat sont envoyés à l'ensemble des services concernés ?		X	
Est-ce que les bons de réception établis par le réceptionniste sont envoyés aux services concernés ?	X		
Est-ce que les exemplaires des bons établis par les services (archivage) ?	X		
Est-ce que toutes les pièces concernant les fournisseurs non encore payés sont remises au trésorier ?	X		

Tableau n10 : Principe de permanence

Question	oui	non	Observation
Est-ce que la procédure de passation de la commande est toujours respectée ?	X		
Est-ce que le réceptionniste applique les formalités de la procédure de réception de manière régulière ?	X		
Les magasins sont-ils rangés selon la taille des produits ?	X		
Les procédures d'enregistrement et de règlement de la commande sont-elles toujours respectées par le service comptabilité fournisseurs et le service trésorerie?	X		
Existe-t-il une liste des personnes habilitées à signer les documents ?		X	

Tableau n11 : Principe d'universalité

Question	oui	non	Observation
Est-ce que tout le personnel de la direction approvisionnement respecte les procédures qui leur sont dictées ?	X		

Tableau n12 : Principe d'indépendance

Question	Oui	Non	Observation
Les procédures mises en place permettent-elles d'atteindre les objectifs de la direction approvisionnement indépendamment de ses moyens ?		X	

Source : établis par moi-même

- **Tableau d'analyse des risques :**

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

Tableau 13 : tableau d'analyse des risques

Opérations	Objectif	Risque	Dispositif du C.I.	Évaluation
Expression du besoin	Tout achat doit correspondre à un besoin réel de l'entreprise.	Achats non nécessaires (ex : commande personnelle) ou les quantités demandées ne sont pas suffisantes ou supplémentaires non justifier	Le besoin doit être exprimé systématiquement par un responsable autorisé du service demandeur.	Force
Préparation de l'achat	Traiter équitablement tous les fournisseurs valides et comparer leurs offres de manière pertinente	Fournisseurs potentiel non consultés ou Privilégier certains. Risque de choisir des fournisseurs non qualifiés (ex : prix élevé par rapport au prix du marché) Rapport (Qualité/Prix)	Disposition d'un fichier des fournisseurs (qualité de produit, respect des délais, services)	Faiblesse
Signature des documents	Garantir la conformité de toute signature à la liste des personnes habilitées à signer.	Falsification des signatures. Engagements supplémentaires à supporter par l'entreprise. Perte de crédibilité.	Établir une liste référentielle des personnes habilitées à signer.	Faiblesse
Contrôle des fournitures achetées	Satisfaction des clients internes.	Entrée des fournitures défectueuses et non conformes à la commande.	Mettre en place un contrôle quantitatif et qualitatif.	Force

Établissement des documents de réception de transfert.	Identifications et traçabilité de la réception. Pièce justificative pour l'enregistrement comptable.	Perte de traçabilité. Les données comptables sont incomplètes.	A chaque réception de produit le comptable doit établir un document de réception conforme à la facture.	Force
Règlement	Approbation des montants à régler ainsi que les délais	Indisponibilité du budget nécessaire par faute de délais.	Les montants et délais de paiement sont déterminés en commun entre le responsable financier et responsable achats.	Faiblesse

Source : établis par moi-même

- **Détermination des objectifs d'audit :**

Il a pour but de restreindre le champ couvert par le référentiel de contrôle interne. La détermination des objectifs de la mission d'audit se fait dans un rapport d'orientation, ce rapport va permettre de définir et de formaliser les axes d'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.

Mission d'audit de la fonction achat
Société auditée : CEVITAL agro-industrie

Rapport d'orientation

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

Objectif généraux

Ce sont des objectifs permanents du contrôle interne dont l'audit s'assure qu'ils sont pris en compte et appliqués de façon efficace et pertinente, il s'agit de la protection et la sauvegarde du patrimoine de la société, la qualité des informations (relative aux informations et aux différents types de produit), le respect des règles et directives et l'optimisation des ressources.

Ainsi les objectifs généraux liés à la fonction d'achat peuvent se résumer dans les points suivants :

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

Objectifs spécifique :

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 à risques antérieurement identifiées à l'aide du diagramme de circulation et du tableau des faiblesses apparentes. Les objectifs spécifiques liés à la fonction d'achat peuvent se résumer dans les points suivants :

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

Champ d'action :

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

- Service achat ;
- Service stock ;
- Service comptabilité ;
- Service trésorerie.

Conclusion général :

L'approche de l'audit interne n'est pas fortuite, car ce n'est qu'une prise de conscience de l'effet néfaste que peut représenter l'absence d'un système de contrôle interne et d'une gestion de risques qui a accéléré son développement. De nos jours, il constitue un outil indispensable dans l'entreprise, ces dernières qui évoluent dans des environnements de plus en plus incertains et concurrentiels.

A l'issue de notre recherche, nous avons constaté que malgré une entreprise est organisée et qu'elle dispose de ressources humains, financières et matériels pouvant assurer le contrôle des activités, il y a une multitude de risque qui détalent au responsables et qu'il faudrait maitriser. Dans notre cas de l'audit de la fonction d'achat et d'approvisionnements, l'objectif a été de soutenir l'entreprise à adopter une idée plus réaliste de son environnement tant interne qu'externe, de ses mécanismes de gestion du cycle achats et de minimiser sinon d'éliminer les risques émanant d'une mauvaise instauration ou application de système de contrôle interne. La prise en compte de l'environnement de l'entreprise est d'une relevance non négligeable, ceci nous rappelle l'aspect d'une stratégie réussie animée par des prises de décision pertinentes. Ces décisions doivent être prises par la mobilisation de tous les moyens nécessaires.

Dans une mission d'audit interne, l'objectif n'est pas de faire sanctionner contre des erreurs commises ou de faire l'obligation d'exécution quant aux règles édictées par l'entreprise ni de changer une orientation stratégique à court ou à long terme, au contraire, son rôle est d'apporter un jugement et d'attirer l'attention des dirigeants, son apport est indirecte.

Ainsi, que son rôle s'éclaircit, durant notre travail, sur le terrain, suite à l'exécution de la mission d'audit en interviewant tous les participants au fonctionnement du processus achat, par la définition de dispositif mis en place et l'établissement de la grille d'analyse des tâches pour ensuite passer au questionnaire de contrôle interne, cela afin de l'évaluer et de faire des recommandations aux faiblesses de processus instauré dans un rapport détaillé remis aux responsables du service audité et de suivre leurs application. En outre, il donne des consignes pour la gestion de risques et de suivi adéquat des procédures d'achat pour être épargné des risques de fraudes et de surfacturation, ces risques pourront éventuellement produire aussi bien des pertes financières que des gaspillages du temps et d'efforts importants qui peuvent nous empêcher à l'évidence, de effectuer les objectifs soulignés par l'organisation. Suite aux différents entretiens que nous avons eus avec les dirigeants de l'entreprise en question, nous avons remarqué qu'ils ont simplement une idée sur l'audit interne,

mais qui reste insuffisante. Par conséquent, la première hypothèse est infirmée. Cependant, ces dirigeants attachent une grande importance pour cette fonction, et prennent à bras ouverts les recommandations de l'audit interne, ce qui confirme la deuxième hypothèse.

En effet, suite aux recommandations formulées par l'audit interne, l'entreprise arrive à prendre en charge les défaillances rencontrées et améliore par conséquent la performance de sa gestion.

Pour conclure, L'apport de l'audit à la performance de l'entreprise se exprime principalement à travers un système de contrôle interne fiable et maîtrisé, qui comprend des procédures d'accomplissement des tâches simples et diffusées de manière claire aux différents agents de l'entreprise, ainsi qu'à travers un management des risques et le suivie de leurs évolution et son aide à la prise de décision et la gouvernance de l'entreprise dans sa totalité. C'est à partir de toutes ces fonctions qu'on conclut en quoi consiste le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la performance de l'entreprise et la façon dont il apporte la valeur ajouté à cette organisation.

Bibliographie

OUVRAGE :

- A. BENOIT Pige, Audit et contrôle interne, 3ème édition EMS, Paris, 2010.**
- B. BERTIN Elisabeth, Audit interne : enjeux et pratiques à l'internationale, édition Eyrolles, Paris, 2007.**
- C. Georges Selim et David McNamee, « Risk Management: Changing the Internal Auditor's Paradigm », édition IIA Research Foundation, 2003.**
- D. Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, 7ème édition, Editions d'organisation, Paris, 2010.**
- E. Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, Editions d'organisation, 1994.**
- F. Jean Charles BECOUR, Henri BOUQUIN, l'audit opérationnel, Economica, 1991.**
- G. LAURENT Philippe, TCHERKAWSKY Pierre, La pratique de l'audit opérationnel, Editions d'organisation, 1991.**
- H. Lionel Collins et Gérard Valin, « Audit et Contrôle Interne : aspects financiers, opérationnels, et stratégiques », édition Donod, Paris, 1992.**
- I. Olivier Bourrouilh-Parege, Audit interne et référentiels de risques, édition Dunod, Paris, 2014.**
- G. Raymond VATIER, Audit de la gestion sociale, Edition d'organisation, 1989. • SCHICK Pierre, « mémento d'audit interne », édition DUNOD, Paris 2007.**
- K. SELMER Caroline, « concevoir le tableau de bord », édition Dunod, Paris, 2003.**

THESES ET MEMOIRES :

- A. Abir Sghaier, Evaluation du contrôle interne dans le cadre des entreprises publiques « Section Approvisionnement », mémoire de master, Tunis, 2014/2015.**
- B. BENABBAS Toufik et MAHMOUDI Djamel, Contribution de l'audit interne à la performance de l'entreprise : cas de la Sarl TCHIN-LAIT CANDIA, mémoire de Master, Bejaïa, 2011.**
- C. Bouras Boukhalfa et Skander Naim, La contribution de l'audit interne à la performance de l'entreprise -étude de cas : BATICOMPOS Beni Mansour Bejaia, mémoire de master, Bouira, 2015. • ZIANI Abdelhak, Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance de l'entreprise, thèse de doctorat, Tlemcen, 2014.**

SITES INTERNET :

A. http://www.memoireonline.com/01/13/6806/m_Contrle-interne-finalite-de-laudit-interne-Etude-de-cas-audit-du-cycle-de-financement-des-op24.html, consulté le 20/04/2016 à 19h56.

B. http://www.memoireonline.com/04/11/4404/m_Le-contrle-de-gestion-auservice-de-la-performance-de-lentreprise13.html, consulté le 10/04/2016 à 21h01.

C. http://www.memoireonline.com/10/06/248/m_audit-ressourceshumaines.html, consulté le 15/05/2016 à 19h32.

D. http://www.memoireonline.com/07/08/1263/m_l-audit-de-la-fonctionapprovisionnement8.html, consulté le 23/05/2016 à 22h18.

Résumé :

A l'issue de notre recherche, nous avons constaté que malgré une entreprise est organisé et qu'elle dispose de ressources humains, financières et matériels pouvant assurer le contrôle des activités, il y a une multitude de risque qui détalent au responsables et qu'il faudrait maitriser. Dans notre cas de l'audit interne, l'objectif a été de soutenir l'entreprise à adopter une idée plus réaliste de son environnement tant interne qu'externe, de ses mécanismes de gestion du cycle achats et de minimiser sinon d'éliminer les risques émanant d'une mauvaise instauration ou application de système de contrôle interne. La prise en compte de l'environnement de l'entreprise est d'une relevance non négligeable, ceci nous rappelle l'aspect d'une stratégie réussie animée par des prises de décision pertinentes. Ces décisions doivent être prises par la mobilisation de tous les moyens nécessaires.

Les mots clés :

L'audit ;

L'audit interne ;

Théorie ;

Pratique ;

Algérie ;

