

REMERCIEMENTS

Tout d'abord, nous tenons à remercier DIEU le tout-puissant, de nous avoir guidés à travers nos choix et notre travail.

Nous tenons à exprimer notre sincère gratitude et notre vive reconnaissance à notre promoteur monsieur FRISSOU mahmoud, qui bien voulu assurer la direction de ce mémoire. Nous le remercions infiniment pour sa grande contribution à l'aboutissement de ce travail, sa disponibilité, ses remarques pertinentes et judicieuses.

Nous remercions également l'ensemble du personnel du complexe CEVITAL et plus particulièrement ceux de la direction finance et comptabilité à sa tête monsieur BELKACEM karim.

Nous adressons nos sincères remerciements à tous ceux qui nous ont aidés et soutenus de près ou de loin durant notre mission.

DÉDICACES

Je dédie ce travail à :

- ❖ *Mes parents en particulier à ma chère mère pour son soutien et ses encouragements durant tout mon cursus universitaire ;*
- ❖ *Ma sœur lydia pour son aide et ses conseils durant ce mémoire ;*
- ❖ *Mes grands-parents, mes oncles, mes tantes et à mes cousins et cousines ;*
- ❖ *Mes amis intimes sans oublier ceux de la fac ;*
- ❖ *Mon binôme rafik pour sa compréhension ;*
- ❖ *Toutes les personnes qui m'ont aidé de près ou de loin à la réussite de ce mémoire.*

Amine.

DÉDICACES

Je dédie ce travail à :

- ❖ *Mes très chers parents et grands parents ;*
- ❖ *Mes chers frères et sœurs ;*
- ❖ *Mes chers oncles et mes tantes spécialement Dalila ;*
- ❖ *Mes neveux Bilal et Asma ;*
- ❖ *Tous mes amis et copains de la fac en particulier les promotions CCA 2012 & 2013, ainsi qu'à Ourida a qui je souhaite un grand succès dans son travail de recherche;*
- ❖ *Mon partenaire de travail Amine Belkhir à qui je souhaite toute la réussite et le bonheur dans sa vie ; et je le remercie infiniment pour sa patience ;*
- ❖ *Sans oublier mon copain Nabil l'expert qui ma beaucoup orienté dans les différentes étapes de ce travail ;*
- ❖ *Tous ceux que j'aime et qui m'aiment.*

Rafik.

LISTE D'ABRÉVIATIONS

B.C. : Bon de Commande

B.L. : Bon de Livraison

B.R. : Bon de Réception

B.S. : Bon de Sortie

D.A. : Demande d'achat

DFC : Direction des Finances et Comptabilité

EVA: Economic Value Added

FRAP : Feuille de Révélation et d'Analyse de Problèmes

FRS: Fournisseur.

IFACI : *Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes*

IFAC: *International Fédération of Automatic Control*

IIA: *Institute of Internal Auditors*

ISA : Norme D'Audit International

KPI : Key performance Indicator

MEDAF : modèle d'évaluation des actifs financiers

QCI : Questionnaires du Contrôle Interne

ROE: Return On Equity

ROI: Return On Investment

SPA : Société par Actions

TVA : Taux de Valeur Ajoutée

Liste des abréviations

| | |
|---|----|
| Introduction générale | 1 |
| Chapitre I : Le cadre conceptuel de l’audit interne et la performance | 5 |
| Section I : Historique et approche théorique | 5 |
| I-1 Evolution et définition de l’audit interne | 6 |
| I-2 Caractéristiques et objectifs de l’audit interne | 10 |
| I-3 Différentes tâches de l’audit interne..... | 12 |
| Section II : Les normes pour la pratique professionnelle de l’audit interne | 14 |
| II-1 Le code de déontologie | 14 |
| II-2 Norme de qualification..... | 15 |
| II-3 Norme de fonctionnement..... | 16 |
| II-4 Norme de mise en œuvre | 18 |
| Section III : Performance et risque liée à la gestion d’entreprise | 18 |
| III-1 Définition de la performance | 18 |
| III-2 Le concept de la performance dans les entreprises..... | 20 |
| III-3 Mesure et évaluation de la performance | 25 |
| III-4 Définition du risque | 29 |
| Chapitre II : Audit interne : caractéristique et démarche pratique | 33 |
| Section I : Les notions proches de l’audit interne | 33 |
| I-1 Les fonctions voisines de l’audit interne..... | 34 |
| I-2 Efficacite du système du contrôle interne | 40 |
| Section II : Méthodologie de l’audit interne | 44 |
| II-1 Principes fondamentaux de la methodologie | 45 |
| II-2 Définition de la mission | 46 |
| II-3 Démarche de l’audit interne..... | 47 |
| Section III : Les outils et techniques de l’audit interne | 55 |
| III-1 Les outils d’interrogation..... | 55 |
| III-2 Les outils de description | 61 |
| III-3 Les techniques de l’audit interne | 65 |
| Chapitre III :Pratique de l’audit interne au sein de l’entreprise CEVITAL agro-industrie | 68 |
| Section I : Présentation de l’organisme d’accueil | 68 |
| I-1 Présentation du complexe cevital agro-industrie..... | 68 |

| | |
|---|------------|
| I-2 Présentation de la structure organisationnelle de cevital agro-industrie | 71 |
| I-3 Présentation de la direction des finances et comptabilite (dfc)..... | 77 |
| Section II : L’audit de la fonction d’achat | 80 |
| II-1 Présentation de la fonction d’achat | 80 |
| II-2 Déroulement de la mission d’audit de la fonction d’achat au sein de CEVITAL Agro-industrie | 81 |
| Conclusion générale | 110 |

Introduction

Générale

Les réformes économique engagées depuis 1987 a créé un besoin d'informations comptables, financières, économiques et sociales pour tous les acteurs de la vie économique (l'état, l'actionnaire, l'administrateur, le gestionnaire, le banquier, le salarié et les tiers).

Vu l'importance de l'information, les dirigeants de l'entreprise doivent veiller à la cohérence de toutes leurs activités et dans toutes les fonctions de (production, commerciales, et financières). Mais Face au changement d'un monde en mutation technologique à l'apparition des nouveaux concurrents, à l'évolution extrêmement rapide des marchés et des systèmes de production, les entreprises n'ont pas cessé de surmonter les difficultés actuelles que si elles se montrent capables de mobiliser intelligemment leurs ressources.

Par ailleurs l'une des conditions essentielles de survie d'une entreprise ou plus généralement d'une organisation réside dans la capacité de ses membres à agir de manière cohérente et efficiente pour atteindre les objectifs poursuivis par l'organisation.

De ce fait, le rôle de l'information est devenu capital et seule l'existence de données significatives, objectives et fiables permet de diriger rationnellement une entité économique.

Cette cohérence exige l'instauration de systèmes de contrôle et d'autocontrôle, c'est à ce niveau donc que nous placerons le rôle de l'audit.

La fonction d'audit constitue à l'examen critique qui permet de vérifier les informations données par l'entreprise, c'est aussi un moyen pour lutter contre les irrégularités, le gaspillage, les négligences, les erreurs professionnelles et les infractions économiques.

Cependant l'audit interne peut être défini comme suit : c'est une mission d'examen, de contrôle, de vérification et d'appréciation de la conformité de certaines règles préétablies applicables dans un domaine précis.

A contrario, Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques, Son but ultime est de minimiser le risque d'erreur.

L'objectif de notre travail est de démontrer l'apport de l'audit interne à une organisation en terme d'assurance sur le degré de la maîtrise de ses opérations, ainsi que les

conseils donnés afin d'améliorer et contribue à la création d'une valeur ajoutée, en outre nous essayerons de voir si l'audit interne permet aussi aux grandes organisations de vérifier que les entités sont bien en adéquation avec la stratégie du groupe.

L'intérêt porté par cette recherche est principalement d'assurer une meilleur performance de l'entité en question, et ce à travers l'évaluation de la fonction d'audit interne et son influence sur le déroulement des tâches et activités d'une entreprise.

A l'heure de l'ouverture internationale et de la mondialisation des marchés, en raison de la pression concurrentielle qui s'accroît de façon intense, les divers types d'entreprise grandes, moyennes et petites se trouvent obligées d'instaurer des règles de gestion plus pertinentes et rigoureuses.

Dans une très petite entreprise, le dirigeant peut vérifier directement que les tâches se déroulent de la manière qu'il juge appropriée. Mais la supervision du dirigeant et l'ajustement mutuel entre les divers acteurs deviennent rapidement inadaptés lorsque la taille de l'entreprise augmente. Certes on peut souhaiter maintenir ces pratiques, mais on ne peut guère les appliquer qu'à des parties de l'entreprise.

Il faut donc que la direction mette en place des dispositifs permettant de suppléer à l'impossibilité d'appliquer partout la supervision. Le choix de ces dispositifs vise à garantir la qualité de l'organisation à travers la performance.

Ainsi, on peut considérer que l'audit interne est un rempart efficace à toute organisation aspirant à l'évolution de ces activités et ce en consacrant l'essentiel de ses activités à l'analyse des risques et des déficiences existants dans le but ultime est d'améliorer la performance de l'entreprise.

Cette étude sera donc axée autour de l'audit interne et de la performance. La question que l'on pourrait se poser de prime à bord est celle de savoir **comment la fonction d'audit interne s'opère-elle pour une meilleur dynamique d'amélioration de la performance, et ce dans le but de pérenniser l'entreprise ?**

C'est pourquoi la problématique, que nous avons dégagée de cette étude est celle de savoir **comment l'audit interne participe t-il à l'atteinte des objectifs que l'entreprise s'est au préalable fixée et de quoi dépend son succès ?**

Une analyse approfondie de notre problématique nous a amenés à nous poser les questions suivantes :

- ✓ **Comment mesure-t-on la performance d'une entreprise ?**
- ✓ **Comment l'audit interne contribue-t-il à la performance de l'entreprise ?**
- ✓ **Comment les recommandations fournies par les auditeurs internes peuvent-elles influencer l'efficacité des opérationnels et l'efficience de l'organisation ?**

A cet effet, nous avons émis les **hypothèses de recherche** suivantes :

- ✓ **La performance d'une entreprise peut être évaluée à travers sa capacité à atteindre les objectifs qu'elle s'est fixée au préalable.**
- ✓ **L'audit interne peut contribuer à rendre l'entreprise mieux performante en évaluant les systèmes de management, de contrôle interne et de gestion financière de celle-ci, en donnant des recommandations et des conseils.**
- ✓ **La performance d'une entreprise peut être accrue grâce au respect scrupuleux des recommandations des auditeurs par les opérationnels, et aussi par un suivi permanent de l'application de celles-ci.**

Par ailleurs, tout travail de recherche utilise une méthodologie propre de résultat visant à prédire, prescrire, comprendre ou expliquer. Ainsi, notre approche était de nature déductive qui part des observations: analyse documentaire auprès de centre de lecture (bibliothèque, etc.), navigation internet enquête sur le terrain auprès de responsables de l'entreprise et ce afin d'apporter des réponses aux différentes questions que nous avons donné .

Afin d'apporter des éléments de réponse pertinentes à ces interrogations, nous avons adopté un plan de travail subdivisé en trois chapitres.

Le premier chapitre consiste à donner une présentation globale sur le cadre conceptuel d'audit interne sur tous ses fronts ainsi que la performance.

Le second chapitre a pour objectif de définir la proximité qui lie l'audit interne avec ses fonctions voisines (audit externe, contrôle interne) ainsi que sa démarche pratique.

Le troisième chapitre comprend le cas pratique effectué au sein de l'entreprise CEVITAL qui nous a amené à mettre en évidence nos connaissances théoriques et ce afin de faire démontrer l'impact d'une mission d'audit interne sur la performance d'entreprise.

Chapitre I

Chapitre I : Le cadre conceptuel de l'audit interne et la performance

L'audit interne, tel qu'il est organisé et pratiqué aujourd'hui dans le monde, résulte du besoin de maîtrise des directions générales, confrontées à la taille de leur entreprise, à l'augmentation du volume d'informations, à la pression de l'environnement, enfin à des centres d'exploitation de plus en plus nombreux et situés dans un grand nombre de pays.

La fonction est ainsi paradoxalement victime de son succès et de son propre développement : aspirant à faire parler d'elle, organisant conférences et colloques, multipliant articles et ouvrages, elle entre dans l'univers médiatique et en subit les inconvénients, d'autant plus qu'elle reste fondamentalement peu connue.

Avant toute étude sur le sujet. Il y a lieu de faire apparaître les objectifs de ce chapitre tel que l'analyse de la fonction d'audit interne sur un plan conceptuel et historique, jugée de l'impact de l'audit interne sur la performance de l'entreprise, **enfin évaluée la performance et les risques liés à la gestion d'entreprise .**

Le contenu du chapitre est subdivisé en trois sections ainsi en premier lieu explique l'apparition et l'évolution rapide de la notion d'audit interne dans le monde, en second la pratique des normes professionnelles par les auditeurs, le troisième point de ce chapitre est lié à la performance de l'entreprise.

Section I : Historique et approche théorique

Il est nécessaire dans cette première section de donner un descriptif global de l'audit interne à travers quelques définitions pour mieux comprendre le concept. Puis nous essayerons d'examiner la caractéristique ainsi que les objectifs enfin nous aborderons les missions de l'audit interne.

I-1 Évolution et définition de l'audit interne :

I-1-1 Évolution historique :

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

D'origine latine « auditus » signifie audition. Le mot audit n'est apparu que sous l'empire Romain et plus spécialement dès le 3^e siècle avant Jésus *'le salut et la prière d'ALLAH sur lui'*. Des questeurs, fonctionnaires du trésor public, sont chargés de cette mission. Ils étaient tenus de rendre compte oralement devant une assemblée composée « d'auditeurs », qui approuvaient par la suite les comptes.

Mais c'est devant la complexité et le volume des opérations commerciales que l'audit a pris de plus en plus d'importance, et s'est formalisé.

Plus tard, ce concept « contrôle » s'est développé suite aux efforts des anglo-saxons à la suite du développement du commerce, de l'industrie, de l'apparition des sociétés d'assurance, du développement de services bancaires..., les législateurs se trouvèrent dans l'obligation d'instituer le contrôle des sociétés par des agents externes au 19^e siècle. Ainsi le premier cabinet d'audit fut installé à LONDRES, il s'attache notamment à détecter les anomalies les fraudes et les risques au sein des organismes et des secteurs d'activité qui les examinent.

De ce fait La fonction d'audit interne est une fonction relativement récente puisque son apparition (ou sa réapparition, diraient certains) remonte à la crise économique de 1929 aux États-Unis avec des particularités singulières et qui ne se confondent avec aucun précédent historique. Et c'est également une fonction Universelle et une fonction périodique.

¹ VLAMINICK H, « histoire de la comptabilité » édition pragmos , paris, 1979, p17

C'est peu avant la dernière guerre, en grande Bretagne et aux Etats-Unis en 1930, que les dirigeants de grands organismes ont commencé à prendre conscience qu'une surveillance organisée, bien structurée et indépendante, devenait nécessaire en raison :

- Du développement et de la croissance des activités ;
- De la complexité des phénomènes économiques et administratifs ;
- De la multiplication des délégations de plus en plus étendues de la responsabilité ;
- Et de la nécessité de prévenir les risques et de les minimiser.

Les entreprises subissaient alors de plein fouet la récession économique et l'ordre du jour était aux économies de toute nature. Les comptes furent passés au peigne fin en vue d'une réduction des charges. Or les grandes entreprises américaines utilisaient déjà les services de Cabinets d'audit externe, organismes indépendants ayant pour mission la certification des comptes, bilans et états financiers. Là comme ailleurs on chercha le moyen de réduire le montant des dépenses et on s'avisa que pour mener à bien leurs travaux de certification les auditeurs externes devaient se livrer à de nombreuses tâches préparatoires : inventaires de toute nature, analyses de comptes, sondages divers et variés, etc. On en vint donc tout naturellement à suggérer de faire assumer certains de ces travaux préparatoires par du personnel de l'entreprise. Les cabinets d'audit externe donnèrent leur accord sous la condition d'une certaine supervision.

Ainsi apparurent ces « auditeurs » puisqu'ils effectuaient des travaux d'audit, au sens où on l'entendait alors, mais « internes » puisque membres à part entière des entreprises. Ils participaient aux travaux courants des auditeurs externes sans toutefois en établir les synthèses et les conclusions. « Petites mains », « sous-traitants » des auditeurs externes, ils permirent d'atteindre l'objectif initialement fixé : l'allègement des charges des entreprises. Ainsi est né, non pas la fonction mais le mot. La crise passée, on continua à les utiliser puisqu'ils avaient acquis la connaissance et la pratique de méthodes et outils appliqués au domaine comptable ; peu à peu ils en élargirent le champ d'application et en modifièrent insensiblement les objectifs. Mais longtemps encore la fonction d'audit interne va conserver dans la mémoire collective ce patrimoine héréditaire. Et ce d'autant plus aisément qu'il s'agit là d'une histoire récente. Au regard des grandes fonctions traditionnelles de l'entreprise :

fonction de production, fonction commerciale, fonction comptable... qui ont toujours existé, on mesure à quel point la fonction d'audit interne en est encore à ses premiers pas.

Le besoin d'être rassuré, notamment sur la validité des comptes et sur l'application des règles comptables, s'est ressenti de manière importante.

De nos jours, l'audit interne est considéré comme discipline transversale au centre des préoccupations des managers. Pour cette raison, il s'élargit à d'autres domaines de l'entreprise qui se sont révélés nécessaires avec l'évolution et la généralisation de nouveaux moyens de traitement de l'information.

I-1-2 Définitions conceptuelles

Fonction évolutive, l'audit interne a vu se succéder plusieurs définitions avant que la notion ne soit stabilisée. Il n'est pas inutile de suivre le même chemin en procédant par approches progressives et en mettant en évidence les points à retenir.

Définition officielle :

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 de risque, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. *Selon L'IFACI*²

Du fait de la variété des domaines à couvrir et des missions à conduire, l'audit interne doit disposer d'une gamme de compétences toujours plus étendue. La formation permanente constitue un **facteur clé de performance** au plan individuel et collectif.

² Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes

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 de risque, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. Selon L'IIA ³

Définition de l'Indépendance :

L'indépendance se définit généralement par l'affranchissement de toute dépendance, influence ou contrôle d'une autre personne, organisation ou État. Les auditeurs internes œuvrent pour l'entité auditée, à laquelle ils font rapport en premier lieu.

Pour l'auditeur interne, l'indépendance représente l'affranchissement de toute condition menaçant la capacité de l'activité d'audit interne ou du directeur de l'audit interne à s'acquitter de ses responsabilités d'audit interne de manière impartiale.

L'indépendance permet aux auditeurs internes de rendre les jugements impartiaux et objectifs indispensables à la bonne conduite de leurs missions.

Définition de l'objectivité :

L'objectivité est définie dans les normes de l'IIA, comme une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions de telle sorte qu'ils puissent raisonnablement croire en leurs travaux et que la qualité de ceux-ci ne soit compromise d'aucune façon que ce soit.

Définition l'intention des managers : ⁴

³ Institute of Internal Auditors

⁴ RENARD J, « théorie et pratique de l'audit interne » 7^e édition, eyrolles, paris, 2010, p75

« L'audit interne, c'est tout ce que devrait faire un responsable pour s'assurer de la bonne maîtrise de ses affaires s'il en avait le temps, et s'il savait comment s'y prendre. »

Derrière cette boutade se cachent trois vérités fondamentales :

- L'audit interne est une fonction de direction en ce sens qu'elle concerne d'abord et au premier chef les responsables de l'entreprise ;
- C'est un métier, nécessitant un apprentissage et qui ne s'improvise pas ;
- Il faut du temps, d'où la nécessité de disposer de spécialistes pour exercer la fonction : on ne saurait être soi-même responsable opérationnel et auditeur interne (observation qui est une critique du self-audit).

I-2 Caractéristiques et objectifs de l'audit interne

I-2-1 Caractéristiques de la fonction

« Tout ce que devrait faire un manager pour s'assurer de la bonne maîtrise de ses activités, s'il en avait le temps et les moyens »⁵

Il existe trois activités :

- ✓ Activité d'évaluation indépendante ;
- ✓ Activité d'assistance du management ;
- ✓ Activité d'appréciation du contrôle interne.

➤ *Activité d'évaluation indépendante*

L'auditeur interne :

- Doit être rattaché au niveau le plus haut de la hiérarchie ;
- Ne peut pas intervenir comme opérationnel ;
- Ni exercer un contrôle des personnes (contrôle interne ou inspection).

⁵ RIGOLE P, VAN DEN EEDE M, « trésorerie –audit interne » 2000, p9

➤ **Activité d'assistance du management/ :**

- Optimiser le fonctionnement de l'organisation ;
- Encourager un contrôle efficace à un coût raisonnable ;

Par des:

- Enquêtes et analyses ;
- Évaluations ;
- Recommandations et avis ;
- Informations.

Le manager a une obligation de résultats

L'auditeur interne a une obligation de moyens:

- Méthodologie et normes ;
- Indépendance ;
- Pas d'implication opérationnelle.

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

Le contrôle interne c'est l'ensemble des actions entreprises par le management et le personnel en vue de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs.

*L'audit interne est une fonction d'appréciation et d'évaluation dont la tâche essentielle est notamment la validation du contrôle interne.*⁶

I-2-2 Objectifs de l'audit interne

- Vérifier si les procédures mises en place comportent les sécurités suffisantes ;
- Vérifier si les informations communiquées à la direction par les différentes structures sont fiables ;
- Vérifier si les organisations mises en place sont efficaces ;

⁶ RIGOLE P, VAN DEN EEDE M, « trésorerie –audit interne » 2000, p14

- Apprécier le contrôle interne ;
- D'assister les dirigeants de l'entreprise afin de leur permettre d'exercer efficacement leurs responsabilités, en leur apportant des analyses, des appréciations, des recommandations et des commentaires pertinents concernant les activités examinées ;
- La protection et la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise ;
- Veiller à ce que les principales de régularité soient appliquées par les services.

I-3 Différentes tâches de l'audit interne

On distingue trois tâches d'audit interne ⁷ :

- L'audit de conformité ou de régularité ;
- L'audit d'efficacité ;
- L'audit de management.

I-3-1 L'audit de conformité ou de régularité

La démarche de l'auditeur consiste à comparer ce qui existe à un référentiel donné (lois, procédures etc...).

Le travail de l'auditeur consiste à vérifier la bonne application des lois, règles, procédures, descriptions de postes, organigrammesEtc. En fonction des constats l'auditeur signale dans son rapport les anomalies, analyse les causes et les conséquences, et propose des recommandations.

I-3-2 L'audit d'efficacité

Dans ce type d'audit il n'y a pas de référentiel, mais l'auditeur use de ses connaissances (*le savoir*), sa technicité (*le savoir-faire*), son comportement (*le savoir être*) et sa maîtrise de la communication (*le faire savoir*), pour émettre une opinion sur la qualité et la pertinence des procédures, méthodes, structures et organisationetc.

⁷ BOUDRIGUA Z, Commissaire au compte, « Séminaire Méthodologie de l'audit et d'évaluation du contrôle interne », Alger du 23 au 25 juillet 2006, p5/6

L'audit d'*efficacité*, appelé aussi audit de *performance*⁸, englobe à la fois deux notions celle de l'*efficacité* et celle de l'*efficience* :

- **L'*efficacité*** : dont le critère est l'atteinte des objectifs fixés est le « doing the right things », autrement dit c'est le degré d'atteinte des objectifs quels que soient les moyens utilisés.
- **L'*efficience*** : dont le critère est de faire le mieux possible en fonction des contraintes et moyens disponibles, l'efficience et le « doing the things right », autrement dit c'est le rapport entre les résultats obtenus et les moyens mis en œuvre pour les obtenir.

I-3-3 L'audit de management

Pratiquer l'audit de management c'est observer les choix, les mesurer dans leurs conséquences et attirer l'attention sur les risques ou les incohérences.

« L'audit de mangement consiste à évaluer la qualité de l'approche du risque et du contrôle interne adoptés par les managers, dans le cadre des objectifs de management ».

Le travail de l'auditeur interne dans le cadre d'une mission d'audit de management consiste à :

- S'assurer que l'audité a une parfaite connaissance, comprend et applique la politique de l'établissement en matière de gestion de risque et de contrôle interne ;
- Analyser la cohérence de cette politique avec la stratégie de l'établissement bancaire.

Section II : Les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne

Il a déjà été dit, à propos de son indépendance, que la fonction d'audit interne s'exerce dans la limite des normes définies par la profession. Celle-ci est, en effet, organisée au plan

⁸ BOUDRIGUA Z, Commissaire au compte, « Séminaire Méthodologie de l'audit et d'évaluation du contrôle interne », Alger du 23 au 25 juillet 2006, p119

international, elle obéit à des règles communes qu'elle s'est imposée. Mais ces règles ont toutefois un caractère relatif qu'il convient de souligner.

Dans cette section nous démontrons les normes applicables à l'audit interne

Les normes de l'audit interne se proposent :

- de définir les principes de base ;
- de fournir un cadre de référence ;
- d'établir des critères d'appréciation ;
- d'être un facteur d'amélioration.

Pour atteindre ces objectifs ambitieux, on a élaboré un document

II-1 Le code de déontologie

- les normes de qualification (série 1000) qui énoncent les caractéristiques que doivent présenter les services d'audit interne et les personnes qui en font partie ;
- les normes de fonctionnement (série 2000) qui décrivent les activités d'audit interne et définissent des critères de qualité ;
- les normes de mise en œuvre (série 1000 ou 2000 assortie d'une lettre) qui déclinent les précédentes pour des missions spécifiques.

Ce court document est désormais placé en tête des normes, comme pour en souligner l'importance et signifier qu'il énonce des principes dont l'auditeur ne saurait s'écarter sans trahir sa mission (72 % des responsables d'audit interne font adhérer leurs auditeurs au code de déontologie).⁹

Le code énonce quatre principes fondamentaux, déclinés en douze règles de conduite.

II-2 Normes de qualification

⁹ RENARD J, « théorie et pratique de l'audit interne » 7^e édition, eyrolles, paris, 2010, p108

Les normes de qualification concernent les auditeurs internes et les services d'audit interne.¹⁰

Elles se composent de trois articles principaux, eux-mêmes déclinés en plusieurs articles subsidiaires.

↳ **missions, pouvoirs et résistibilités '1000' ;**

Elles doivent être formellement définies dans une charte, être cohérentes avec les normes et documents approuvés par le conseil d'administration.

↳ **Indépendance et objectivité '1100' ;**

L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leur travail avec objectivité.

↳ **Compétence et conscience professionnelle '1200' ;**

Les missions doivent être remplies avec compétence et conscience professionnelle.

↳ **Programme d'assurance et d'amélioration qualité '1300' ;**

Le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité, portant sur tous les aspects de l'audit interne et permettant un contrôle continu de son efficacité.

II-3 Normes de fonctionnement

Les normes de fonctionnements se présentent comme suit ¹¹ :

↳ **Gestion de l'audit interne '2000' ;**

¹⁰ RENARD J, « théorie et pratique de l'audit interne » 7^e édition, eyrolles, paris, 2010, p110 /113

¹¹ RENARD J, « théorie et pratique de l'audit interne » 7^e édition, eyrolles, paris, 2010, p114/120

Le responsable de l'audit interne doit gérer cette activité de façon à garantir qu'elle apporte une valeur ajoutée à l'organisation.

- ✓ **Planification '2010' ;**
- ✓ **Communication et approbation '2020' ;**
- ✓ **Gestion des ressources '2030' ;**
- ✓ **Règles et procédures '2040' ;**
- ✓ **Rapports au conseil et à la direction Générale '2060' ;**

↳ **Management des risques '2100' ;**

L'audit interne doit aider l'organisation en identifiant, en évaluant les risques significatifs et contribuer à l'amélioration des systèmes de management de risques et de contrôle.

- ✓ **Évaluation de l'efficacité du système '2110.A1' ;**
- ✓ **Évaluation des risques '2110.A1' ;**
- ✓ **Contrôle '2120' ;**
- ✓ **Gouvernement d'entreprise '2130' ;**

↳ **Planification de la mission '2200' ;**

Les auditeurs internes doivent concevoir et formaliser un plan pour chaque mission. Ce plan précise le champ d'intervention, les objectifs, la date et la durée de la mission, ainsi que les ressources allouées.

- ✓ **Objectifs de la mission '2210' ;**
- ✓ **Champ de la mission '2220' ;**
- ✓ **Ressources affectées à la mission '2230' ;**
- ✓ **Programme de travail de la mission '2240' ;**

↳ **Accomplissement de la mission '2300' ;**

Les auditeurs internes doivent identifier, analyser, évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission.

- ✓ **Identification des informations ‘2310’ ;**
- ✓ **Analyse et évaluation ‘2320’ ;**
- ✓ **Documentation des informations ‘2330’ ;**
- ✓ **Supervision de la mission ‘2340’ ;**
- ✓
- ↪ **Communication des résultats ‘2400’ ;**

Les auditeurs internes doivent communiquer les résultats de la mission.

- ✓ **Contenu de la communication ‘2410’ ;**

La communication doit inclure les objectifs et le champ de la mission, ainsi que les conclusions, recommandations et plans d’actions.

- ✓ **Qualité de la communication ‘2420’ ;**
- ✓ **Erreurs et omissions ‘2421’ ;**
- ✓ **conduit conformément aux normes ‘2430’ ;**
- ✓ **Indication de non-conformité. ‘2431’ ;**
- ✓ **Diffusion des résultats ‘2440’ ;**

- ↪ **Surveillance des actions de progrès ‘2500’ ;**

Le responsable de l’audit interne doit mettre en place et tenir à jour, un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management

- ↪ **Acceptation des risques par la Direction Générale ‘2600’ ;**

Lorsque le responsable de l’audit interne estime que la Direction Générale a accepté un niveau de risque résiduel qui pourrait s’avérer inacceptable pour l’organisation, il doit examiner la question avec elle. S’ils ne peuvent arrêter une décision concernant le risque résiduel, ils doivent soumettre la question au Conseil Administratif aux fins de résolution.

II-4 Normes de mise en œuvre

Ces normes déclinent les normes de qualification et les normes de fonctionnement à des missions spécifiques (par exemple un audit de conformité, une investigation dans un contexte de fraude ou des travaux d'autoévaluation du contrôle interne ¹²).

Section III : Performance et risque liés à la gestion d'entreprise :

Avant d'entamer le vif de la troisième section, nous devons tout d'abord avoir une connaissance préalable sur la performance. Ainsi, nous allons expliquer dans cette section les généralités concernant la performance. Nous entendons par généralités, toutes les notions de bases que l'on doit maîtriser pour comprendre ce qu'est la performance. Ces notions sont notamment les définitions ainsi que les nuances entre les différentes notions similaires. A la fin de cette section, nous serons aptes à donner un résumé concis sur la performance.

III-1 Définition de la performance :

Pour pouvoir avoir une signification adéquate de ce qu'est la performance, nous allons tout d'abord emprunter les idées des théoriciens. La performance peut se concevoir comme étant ce que l'intéressé sera capable de réaliser.¹³

La performance portera alors sur le résultat attendu d'une activité ou l'« efficacité ».

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

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

¹² BOUDRIGUA Z, Commissaire au compte, « Séminaire Méthodologie d'audit et d'Evaluation du contrôle interne ».Alger du 23 au 25 juillet 2006.p 43

¹³ SELMER C, « Concevoir le tableau de bord » édition Dunod , PARIS, 2003, P287

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

Cependant, le couple valeur-coût n'apparaît que lorsque des produits et des services sont mis en vente. Il apparaît donc trop tard pour aider à piloter les activités de l'entreprise. Alors, pour contribuer à l'amélioration du couple valeur-coût,¹⁴ il faut d'abord traduire ce couple en éléments d'appréciation plus tangibles c'est-à-dire décrire en termes globaux comment l'entreprise dans son ensemble crée et créera de la valeur à partir de son système de gestion.

III-1-1 Indicateur de la performance

Pour avoir une notion précise des indicateurs de performance, nous devons tout d'abord définir ce qu'est un indicateur. En effet, un indicateur peut être défini comme une information ou un ensemble d'informations contribuant à l'appréciation d'une situation par le décideur.¹⁵

Un indicateur de performance KPI (Key performance Indicator) est une mesure ou un ensemble de mesures braquées sur un aspect critique de la performance globale de l'organisation.¹⁶

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

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

¹⁴ LORINO F « Comptes et récits de la performance », essai sur le pilotage de l'entreprise, Paris, 1996, p102

¹⁵ ALAIN F « les nouveaux tableaux de bord des managers », édition eyrolles, 2008, p27

¹⁶ ALAIN F « les nouveaux tableaux de bord des managers », édition eyrolles ; 2008, p31

Un indicateur est un outil de gestion élaboré, réunissant une série d'information. La première information à considérer est la raison d'être de l'indicateur c'est-à-dire l'objectif stratégique auquel il se rattache. La deuxième information à connaître est la désignation d'un acteur chargé de le produire. De suite, il est utile de désigner un acteur responsable de son niveau et censé maîtriser les services d'actions correspondants. Nous devons ensuite noter la périodicité de production et de suivi de l'indicateur. Par la suite, nous devons tenir compte de la définition de l'indicateur qui est une formule de calcul ou une convention de calcul. C'est une source nécessaire à sa production. Par la suite, les modes de segmentation et de zooming doivent être pris en compte. Enfin, nous devons noter les modes de suivi et le mode de présentation de l'indicateur.

III-2 Le concept de la performance dans les entreprises

Le terme performance est couramment utilisé dans les appréciations portées sur les entreprises, et plus particulièrement en contrôle de gestion et chacun s'interroge sur ce qu'est une entreprise ou une organisation performante. Trois critères essentiels sont à retenir pour qualifier une entreprise : performante : la réalisation de profits ; la résistance aux changements de l'environnement ; la préservation de l'emploi en épargnant l'environnement.

La notion de performance est donc multidimensionnelle. Il nous faut donc la différencier des autres notions voisines ainsi que les différentes performances qui peuvent être mises en évidence dans une entreprise.

III-2-1 Performance et notions voisines

Pour pouvoir mieux appréhender la notion de performance, nous devons nuancer les différentes notions qui peuvent instaurer des confusions.

Nous devons ici noter la nuance entre performance financière et performance stratégique.

Cependant, nous devons noter que ces deux types de performance sont interdépendantes et complémentaires pour pouvoir qualifier une entreprise de performante ou non.

III-2-1-1 Performance financière

La performance se traduit par un résultat. En matière de gestion, c'est la réalisation des objectifs organisationnels¹⁷.

La performance résulte donc d'actions coordonnées, cohérentes entre elles qui ont mobilisé des ressources (personnel, investissements). Ceci suppose que l'organisation dispose d'un potentiel de réalisation (compétences du personnel, technologie, organisation, fournisseurs...).

La performance financière dépend essentiellement de l'efficacité de l'entreprise. En d'autres termes, il s'agit de se procurer des ressources à moindre coût pour préserver le patrimoine et de les utiliser de la façon la plus optimale possible.

III-2-1-2 Performance stratégique

La performance stratégique est définie comme la capacité à déterminer et à mettre en œuvre de bonnes stratégies dans la perspective est d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

La réalisation est comparée aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs, chiffrés ou non. La comparaison suppose une forme de compétition : faire mieux que lors de la période précédente, rejoindre ou dépasser les concurrents. Elle donne lieu à une interprétation, jugement de valeur qui peut différer en fonction des acteurs concernés (actionnaires, dirigeants.)

La performance désigne donc l'aptitude d'une entreprise à pouvoir réaliser de bons résultats. Elle regorge plusieurs aspects en l'occurrence l'efficacité, l'efficacité et l'économie.

¹⁷ BOURGIGNON A, « essai sur l'analyse de la performance » édition FERPER, 2003, p91

Trois notions complémentaires et interdépendantes doivent être nuancées pour bien maîtriser la performance.

En effet, l' « efficacité » décrit l'aptitude d'un groupe ou d'un système à atteindre les buts fixés. Etre efficace signifie produire les résultats escomptés.

En second lieu, nous devons considérer l' « efficience » qui se traduit par l'obtention de meilleurs résultats au moindre coût. Elle reflète donc la productivité d'une entité car elle met en rapport les résultats obtenus et les ressources consommées.

L'efficience peut également être exprimée par plusieurs autres notions telles que la productivité et la profitabilité. La productivité représente le rapport entre une production et un volume de facteurs consommés. La profitabilité par contre représente le rapport d'un profit aux coûts qui lui sont associés.

La troisième notion prise en compte est l' « économie » qui se traduit par l'obtention des ressources nécessaires à moindre coût. Ces trois notions sont donc complémentaires et ne peuvent être traitées indépendamment les uns des autres. En effet, pour pouvoir être efficient, un groupe doit être à la fois efficace et économe.

III-2-1-3 Performance et rentabilité

La rentabilité est un concept très proche de la performance. Elle désigne l'aptitude pour une entreprise à sécréter un résultat exprimé en unités monétaires.

Elle représente le rapport d'un bénéfice à des capitaux investis. La rentabilité de manière globale regorge deux notions distinctes : la rentabilité économique et la rentabilité financière. Ces deux rentabilités constituent la rentabilité dite rétrospective, elle permet d'évaluer le modèle d'évaluation des actifs financiers (MEDAF) pouvant permettre de calculer un taux d'actualisation par le coût moyen pondéré du capital ; par opposition à la rentabilité prévisionnelle qui permet d'utiliser les flux de trésorerie pour assurer une évaluation prenant en compte les décalages temporels de l'entreprise.

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

La rentabilité financière ou encore appelée rentabilité des capitaux propres représente la rentabilité des actionnaires. Elle est l'expression du résultat net rapporté aux capitaux propres investis par les actionnaires. La rentabilité financière correspond à ce que la comptabilité anglo-saxonne l'appelle le « Return on Equity » ou encore « ROE » et exprime la capacité des capitaux investis par les actionnaires et associés à dégager un certain niveau de profit.

III-2-1-4 Performance externe et performance interne

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

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

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

Nous pouvons représenter dans le tableau ci-dessous un tableau comparatif de la performance interne et de la performance externe. Ce tableau fait ressortir particulièrement les particularités de chaque performance.

Tableau 01 : Tableau comparatif des performances interne et externe.

| Performance externe | Performance interne |
|---|--|
| Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers | Est tournée vers les managers |
| Porte sur le résultat présent ou futur | Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation |
| Nécessite de produire et de communiquer les informations financières | Nécessite de fournir les informations nécessaires à la prise de décision |
| Génère l'analyse financière des grands équilibres | Aboutit à la définition des variables d'action |
| Donne lieu à débat entre les différentes parties prenantes | Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but |

Sources : Doriath B., Goujet C « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance » 4^e édition Dunod, PARIS, 2009, P109

Ces deux types de performance sont complémentaires. En effet, nous pouvons noter à partir de ce tableau que la performance reflète surtout un constat extérieur de la part des actionnaires et des différentes parties prenantes.

Les constats notés à partir de la performance externe donnent lieu à des mesures prises dans la performance interne.

En d'autres termes, nous pouvons aussi dire que la performance interne conduit à la performance externe. En effet, les mesures stratégiques prises dans le contrôle interne conduit l'entreprise à sa performance externe.

III-3 Mesure et évaluation de la performance

La mesure de la performance pour une entreprise est une question toujours d'actualité pour toute équipe dirigeante dans une entreprise.

En effet, toute entreprise soucieuse de son évolution doit en permanence se poser des questions telles comment évaluer la performance, qu'elle soit économique, stratégique ou financière ? Dispose-t-elle des outils ou méthodes pour réaliser cette appréciation ? Peut-elle réellement tout mesurer ? Quels paramètres rentrent en compte dans cette évaluation ?

L'outil de mesure de performance le plus utilisé est le contrôle de gestion. Cela dit, dans notre étude, nous allons considérer le contrôle interne comme mesure de performance d'une entreprise.

III-3-1 Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est en général reconnu comme le principal outil pour mesurer et assurer la performance d'une entreprise. Nous allons ainsi revoir plus en détail ce qu'est le contrôle de gestion et ce qu'il englobe.

Le contrôle de gestion peut être défini comme étant le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation¹⁸.

Aussi, le contrôle de gestion est un système permettant d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront cohérents notamment grâce au contrôle d'exécution.

III-3-1-1 Mission du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour mission de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie d'entreprise adoptée et les moyens mis en œuvre sur le long terme. Si dans le futur une

¹⁸ COUSSERQUES, « Un tableau de bord un outil de pilotage », CIG, 2007, p67

entreprise souhaite améliorer ses performances financières, elle devra en effet s'assurer régulièrement qu'elle se rapproche petit à petit de son objectif en vérifiant ses états financiers toutefois, elle devra toujours pouvoir relier ses performances financières avec ses actions opérationnelles.

Ainsi, le contrôle de gestion revient à vérifier que les objectifs qui sous-tendent la stratégie choisie sont bien suivis. Cela se fait à partir de tableaux d'indicateurs qui peuvent mêler des données financières (la comptabilité analytique) et des données statistiques issues de l'exploitation ; conseiller les opérationnels à partir de l'analyse de ses tableaux d'indicateurs donner son avis à la direction sur le choix des objectifs qui sous-tendent la stratégie. Le suivi est important car il permet de s'assurer que les actions mises en œuvre mènent bien l'entreprise là où on le souhaite.

III-3-2 Les outils de mesure et de pilotage de la performance

Piloter la performance c'est tenter par un ensemble de procédés d'atteindre les objectifs de performance dont on a clairement défini les termes. C'est également organiser un ensemble d'actions qui permettent d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

Pour évaluer correctement le succès de l'organisation, il faut déterminer les mesures qui comptent réellement et les classer par ordre d'importance. L'utilisation de mesures inappropriées risque de fournir une représentation incomplète ou inadaptée de l'entreprise.

Plus grave encore, choisir de mauvais indicateurs de performance clés risquent de donner un sentiment de confiance injustifié dans la justesse de l'orientation choisie par société.

III-3-2-1 Le tableau de bord

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs choisis et conçus pour permettre au manager d'être informé de la performance passée et présente des activités qui entrent dans son

champ de responsabilités, et des évènements qui peuvent influencer cette performance dans le futur¹⁹ .

Le tableau de bord assure ainsi un déploiement de la politique générale de l'entreprise.

Les tableaux de bord, conçus par les contrôleurs de gestion en collaboration avec les chefs d'unité, fournissent aux responsables un outil de pilotage synthétique. Pour une lecture facile, les indicateurs doivent être simples, limités, quantifiés ; leur contenu diffère en fonction de leurs utilisateurs.

Ainsi, le tableau de bord de la direction générale par exemple sera différent de celui des unités opérationnelles. L'évaluation de la performance financière s'effectue principalement à travers les indicateurs de performance financière qui sont pour la plupart des indicateurs de résultat. Il est nécessaire pour ce faire de présenter brièvement la formation du résultat, spécifiquement dans les établissements de crédit.

III-3-2-2 Les indicateurs

Un indicateur de performance est une mesure permettant de représenter les progrès et les points faibles de la société. Le choix des indicateurs est d'une importance capitale, Il est donc primordial de choisir correctement les indicateurs qui permettront de corriger la situation présente et de planifier l'avenir. Les bons indicateurs de performance financière exigent que tous les facteurs susceptibles d'affecter le résultat soient pris en compte.

Nous citons ci-après les principaux indicateurs de performance que nous pouvons retenir.

Le premier ratio à considérer est le ratio de rentabilité des capitaux propres : ROE (Return on equity).

Ce ratio se calcule par le rapport entre le résultat net de l'exercice et les capitaux propres. Il mesure la capacité à rentabiliser les fonds mis à la disposition de l'entreprise par les

¹⁹ COUSSERQUES, « Un tableau de bord un outil de pilotage », CIG, 2007, p82

actionnaires. Il est donc nécessaire de relier les capitaux propres au surplus qui les rémunère (le résultat net).

Un second ratio que l'on ne doit pas oublier de prendre en compte est la rentabilité de toutes les ressources engagées : ROI (return on investment).

Ce ratio s'obtient par le rapport entre le résultat net de l'exercice avec les intérêts et emprunt et le total du bilan financier. Il mesure l'aptitude de l'entreprise à rentabiliser l'ensemble des ressources (propres et empruntées) mises à la disposition de l'entreprise par tous les agents économiques.

Un indicateur essentiel pour toute entreprise est la création de valeur.

La création de valeur est un des principaux critères sur lesquels les analystes financiers étayent leur diagnostic.

Une entreprise crée de la valeur pour ses actionnaires si la rentabilité de ses actifs est supérieure au coût des capitaux investis, propres et empruntés. De cette définition, deux méthodes de mesure de création de valeur se déduisent. Cet indicateur présente deux mesures différentes dont une mesure économique et une mesure financière.

La mesure économique est nommée EVA ou encore Economic Value Added. Cet indicateur se calcule par la formule suivante. $EVA = (re - k) \times C$. Dans cette formule, re : représente le ratio de rentabilité économique, k par contre représente le coût moyen pondéré des capitaux investis et C représente les capitaux investis, propres et empruntés de la société. Nous devons noter qu'une valeur d'entreprise positive indique que les actionnaires sont rémunérés au delà de leurs exigences.

Un autre indicateur essentiel pour mesurer la performance est le taux de valeur ajoutée.

La TVA s'obtient par le rapport entre la valeur ajoutée et le chiffres d'affaires de l'entreprise. Cet indicateur mesure l'aptitude de l'entreprise à créer de la valeur, ou à accroître

les biens ou les services obtenus des tiers. Un autre indicateur à considérer est le taux de marge brute d'exploitation.

Ce ratio s'obtient par le rapport entre le résultat brut d'exploitation et le chiffres d'affaires hors taxe. Le résultat brut d'exploitation indique la marge qui se dégage de l'activité courante d'une entreprise après prise en compte des coûts de fonctionnement (frais généraux) constitués majoritairement des charges de personnel.

Un indicateur essentiel pour mesurer la performance d'une entreprise est évidemment le résultat d'exploitation.

Le résultat s'obtient en diminuant le résultat brut d'exploitation par le coût du risque. Il prend en compte le risque de contrepartie. L'impact du risque de contrepartie est bien mis en évidence et le résultat d'exploitation constitue un solde tout à fait significatif de la performance financière d'une entreprise avec la marge réalisée sur l'ensemble de ses activités.

Tous ces indicateurs suscités permettent de mesurer la rentabilité de l'entreprise, et donc la performance. Cependant, les établissements qui ont un fonctionnement particulier obéissent à toute une réglementation. En effet, des outils spécifiques permettant aux entités de pouvoir suivre l'évolution de leurs activités ont été institués. Pour ce faire, il est nécessaire que le système de contrôle interne institué soit efficace.

III-4 Définition du risque d'audit

« Le risque d'audit peut être défini comme le risque que des erreurs ou irrégularités n'aient pas été détectés après l'accomplissement de l'audit et que ces erreurs ou irrégularités affectent de manière significative les comptes certifiés »²⁰

Le risque d'audit est défini comme « le risque que l'auditeur compte exprimer une opinion incorrecte du fait d'anomalies significatives contenues dans les comptes et non

²⁰ SIMONS P, « Audit financier », les éditions d'organisation 1987, p 27.

défectées. » *Selon l'IFAC*²¹, C'est le risque d'émettre une opinion erronée sur les états financiers.

De manière générale, s'il existe de très nombreux risques d'erreurs, ils n'ont pas tous la même probabilité de se réaliser. On distingue généralement :

- Les risques potentiels : ces risques sont théoriquement susceptibles de se produire si aucun contrôle n'est exercé pour les empêcher ou détecter et corriger les erreurs qui pourraient en résulter, ces risques sont communs à toutes les entreprises.
- Les risques possibles : ces sont les risques potentiels contre lesquels une entreprise donnée ne s'est pas dotée de moyens pour les limiter. Il existe alors une forte probabilité que des erreurs se produisent et ne soient ni détectées, ni corrigées par cette dernière. Ce sont des risques possibles que l'auditeur va s'efforcer de rechercher tout au long de sa mission.²²

L'IFAC distingue trois composantes du risque d'Audit à savoir :

III-4-1 Le risque inhérent

C'est le risque qu'une erreur significative se produise dans les comptes, compte tenu des particularités de la société, de ses activités, de son environnement, de la nature de ses comptes et de ses opérations. Les caractéristiques propres de l'entreprise vont générer des risques potentiels de nature à influencer l'ensemble des opérations de l'entreprise. Ce risque peut être décomposé en deux parties à savoir :

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

²¹ *INTERNATIONAL FEDERATION OF AUTOMATIC CONTROL*,

²² POTDEVIN P, op, cit, pp 7, 8.

III-4-2 Le risque lié au contrôle

Le risque de non contrôle appelé encore risque lié au contrôle interne représente la possibilité d'une défaillance intrinsèque du système d'informations C'est-à-dire que les systèmes de contrôles mis en place par la société n'assurent pas la prévention ou la correction des erreurs dans les comptes. Ce risque va dépendre de l'efficacité avec laquelle fonctionne le contrôle interne.²³

III-4-3 Le risque de non-détection

C'est le risque que les procédures de vérification de l'auditeur ne lui permettent pas de détecter des erreurs significatives. Ce risque est lié à l'importance du programme de contrôle mis en place par l'auditeur²⁴.

C'est donc le risque que les contrôles mis en œuvres par le réviseur ne détectent pas les erreurs dans un compte ou un flux de transaction. Ils ont pour conséquence de pouvoir faire émettre au réviseur une opinion inappropriée sur les états financiers.

Le risque inhérent et le risque lié au contrôle correspondent au risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives avant la réalisation de l'audit et le risque de non-détection est le risque que l'auditeur ne détecte pas ces anomalies. L'appréciation de l'importance relative de ces risques va déterminer le risque d'audit qui devra être limité dans le cadre d'une démarche structurée.

²³ HERRBACH O.: « Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier », Toulouse, 2000, p 25

²⁴ POTDEVIN J, op, cit, p 12.

Conclusion

L'audit interne a d'abord un rôle de bon communicateur, à ce titre il doit en permanence manifester les qualités d'une pédagogie, ne jamais se lasser pour expliquer et convaincre. Toutes les occasions sont bonnes à saisir afin d'expliquer les concepts fondamentaux, le rôle de l'audit interne et le retour sur investissement que chacun est en droit d'attendre.

L'audit interne n'est pas un métier à vie, constat définitif qui situe bien la fonction hors du champ des professions mais également d'une vision optimiste puisqu'il situe les auditeurs internes parmi ceux qui, ayant acquis expérience et connaissance, vont pouvoir être demain des managers efficaces et performants.

A souligner combien les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne ont un puissant facteur d'uniformisation.

Ces normes sont désormais universellement reconnues même si elles ne sont pas appliquées partout et par tous.

Enfin il est essentiel pour toute direction qu'elle puisse mesurer et piloter la performance d'une société de si grande envergure grâce à des indicateurs.

Tous ces indicateurs de mesure permettront de déduire si la société est capable d'atteindre ses objectifs avec efficacité et donc être performante.

Chapitre II

Chapitre II : Audit interne ; caractéristiques et démarche pratique

Le champ de l'audit n'a cessé de s'étendre contribuant ainsi à la complexification de la définition de ce concept. Un signe de cette complexité est la pluralité des définitions proposées par les auteurs. Toutefois, il est nécessaire de noter que l'audit est une méthodologie qui vérifie la conformité du traitement de ces faits avec les règles, les normes et les procédures du système de contrôle interne menées par une personne indépendante et compétente.

L'audit interne a été défini comme « une appréciation systématique et objective par les auditeurs internes des divers activités et contrôles d'une institution »

Toutes les institutions de micro finance ou presque devraient avoir un système d'audit interne. Outre ses avantages propres, l'audit interne peut permettre une réduction significative du coût d'un audit externe. Les auditeurs externes peuvent en effet réduire l'étendue de leurs travaux si des procédures fiables d'audit interne sont déjà en place.

L'intérêt attendu dans ce second chapitre est de démontrer la proximité qui lie la fonction d'audit interne avec ses fonctions voisines ainsi que la méthodologie utilisée durant une mission d'audit.

Le second chapitre est composé de trois sections, la première section démontrera les fonctions voisines de l'audit interne, en second lieu la méthodologie utilisée en audit interne, enfin pour finir les outils et techniques utilisés par ce dernier.

Section I : Les notions proches de l'audit interne

Il est primordial dans cette premier section de démontrer la proximité qui lie l'audit interne avec ses fonctions voisines en second le travail sera axée sur le contrôle interne

I-1 Les fonctions voisines de l'audit interne

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

On a vu comment est née la fonction d'audit interne à partir de l'audit externe, et les confusions qui ont pu en résulter. Aujourd'hui les deux fonctions sont nettement différenciées et la définition de l'audit externe est universellement admise.

L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultats et états financiers ; et plus précisément, si on retient la définition des commissaires aux comptes « certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et états financiers ». ²⁵ Observons, et ceci est important, que cette fonction exercée par des cabinets indépendants, commissaires aux comptes ou grands cabinets nationaux et internationaux, ne s'est pas toujours confondue avec l'ensemble des activités des cabinets.

En effet, ceux-ci ont exercé d'autres fonctions que celle d'audit externe : consultants, organisateurs, ils obéissaient alors à d'autres règles que nous envisagerons dans le paragraphe suivant. Le développement de plus en plus important de ces autres fonctions dans les grands cabinets a créé souvent la confusion.

Et c'est pourquoi, suite aux affaires récentes, les nouvelles réglementations cantonnent l'audit externe dans ses fonctions traditionnelles.

S'agissant de la fonction d'audit externe, et de celle-là seulement, on peut inventorier de façon précise les différences entre les deux fonctions.

²⁵ RENARD J, « théorie et pratique de l'audit interne » 7^e édition, eyrolles, paris, 2010, p80

Tableau 02 : analyse comparatif entre l'audit interne et externe

| | AUDIT INTERNE | AUDIT EXTERNE |
|---|--|---|
| <i>Le statut de l'auditeur</i> | L'auditeur interne appartient au personnel de l'entreprise. | l'auditeur externe est dans la situation d'un prestataire de services juridiquement indépendant. |
| <i>Les bénéficiaires de l'audit</i> | L'auditeur interne travaille pour le bénéfice des responsables de l'entreprise : managers, direction générale. | L'auditeur externe certifie les comptes à l'intention de tous ceux qui en ont besoin : actionnaires, banquiers, autorités de tutelle. |
| <i>Les objectifs de l'audit</i> | Il apprécie la bonne maîtrise des activités de l'entreprise et il recommande les actions pour l'améliorer | Il certifie la régularité, la sincérité, l'image fidèle, des comptes, résultats et états financiers. |
| <i>Le champ d'application de l'audit</i> | Il est plus vaste puisqu'il inclut non seulement toutes les fonctions de l'entreprise, mais également dans toutes leurs dimensions. Ainsi, porter une appréciation technique | Il englobe tout ce qui concourt à la détermination des résultats, à l'élaboration des états financiers et rien que cela ; mais dans toutes les fonctions de l'entreprise. |
| <i>La prévention de la fraude</i> | IL est concerne par tout fraude touchant à la confidentialité des dossiers du personnel. | IL est intéressé par toute fraude, dès l'instant qu'elle a, ou est susceptible d'avoir, une incidence sur les résultats. |
| <i>L'indépendance de l'auditeur</i> | L'indépendance de l'auditeur interne est assortie a des restrictions de la part de sa | L'indépendance de l'auditeur externe est celle du titulaire d'une profession libérale, elle est |

| | | |
|---|---|---|
| | hiérarchie supérieure. | juridique et statutaire. |
| <i>La périodicité des audits</i> | Il travaille en permanence dans son entreprise sur des missions planifiées en fonction du risque avec la même intensité quelle que soit la période. | leurs missions sont réalisées en générales de façon intermittente et à des moments privilégiés pour la certification des comptes : fin de trimestre, fin d'année. |
| <i>La méthode de l'auditeur</i> | La méthode des auditeurs internes est spécifique et originale. | Ils réalisent leurs travaux selon des méthodes qui ont fait leurs preuves, à base de rapprochements, analyses, inventaires. |

SOURCE : jacques RENARD, « théorie et pratique de l'audit interne » 7^e édition, eyrolles, paris, 2010, p80/81

L'audit interne est un complément de l'audit externe puisque là où existe une fonction d'audit interne, l'auditeur externe est tout naturellement conduit à apprécier différemment les qualités de régularité, sincérité et image fidèle des comptes qui lui sont présentés. Il peut même être amené à se prévaloir de certains travaux de l'audit interne pour asseoir son jugement ou étayer sa démonstration. Ce dernier aspect est d'ailleurs affirmé dans la norme 2050 :

*« Le responsable de l'audit interne devrait partager les informations... avec les autres prestataires. »*²⁶

A contrario, l'audit externe est un complément de l'audit interne, un élément d'appréciation sur la maîtrise des affaires : là où un professionnel de talent exerce son activité, la maîtrise des affaires s'en trouve renforcée.

²⁶ RENARD J, « théorie et pratique de l'audit interne » 7^e édition, eyrolles, paris, 2010, p83

Cette collaboration est affirmée dans la norme ISA²⁷ 2050 précitée :

- Coordination des travaux dont la responsabilité incombe au directeur de l'audit interne ; et dans cet esprit, éviter toute duplication de tâche ;
- Possibilité laissée au directeur de l'audit interne d'effectuer des travaux pour les auditeurs externes à condition de respecter les normes de (l'IIA) ;
- En contrepartie de ce qui précède : possibilité pour le directeur de l'audit interne, de porter une appréciation sur les travaux des auditeurs externes ;
- Accès réciproque aux programmes et dossiers de travail ;
- Compréhension mutuelle des techniques, des méthodes et de la terminologie.

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

Les confusions sont ici nombreuses et les distinctions plus subtiles car comme l'auditeur interne, l'inspecteur est membre à part entière du personnel de l'entreprise.

Dans la plupart d'entreprises, ce service d'audit interne est à tort qualifié d'inspection générale. Bien qu'ils soient tous deux travailleurs dans l'entreprise, et que pratiquement et théoriquement exécutent certaines tâches en commun, l'auditeur interne et l'inspecteur ne sont pas synonymes. En voici quelques différences :

- L'inspecteur est chargé de contrôler la bonne application des règles et directives par les exécutants. L'auditeur interne lui intervient en phase finale d'exécution et évalue le degré de maîtrise ;
- L'inspecteur a le pouvoir de sanctionner tandis qu'un auditeur interne ne s'occupe pas de cela. Rappelons toutefois que, si la mission de l'auditeur est contractuelle, elle débouche aux conseils et recommandations, jamais des sanctions ;
- L'inspecteur n'a pas la qualité d'apprécier les règles et principes directifs de l'entreprise, tandis que l'auditeur interne en examine les conséquences, émet ses critiques et propose des améliorations à la direction générale ;

²⁷ Norme D'audit International

- L'inspecteur peut faire sa mission, soit de lui-même soit encore à la demande de l'hierarchie, tandis qu'un auditeur interne doit recevoir le mandat de la direction générale.

Ces caractéristiques essentielles de la fonction Inspection exigent qu'elle soit assumée par des hommes ayant un tout autre profil que celui exigé des auditeurs internes. « Des hommes d'expérience, rigoureux, ayant autorité et talent »²⁸ pour s'imposer et en imposer. C'est également la raison pour laquelle on leur donne très généralement un grade élevé dans la hiérarchie.

I-1-3 L'audit interne et le contrôle de gestion

Il y a encore peu de temps, nombreux étaient ceux qui discernaient mal la frontière entre les deux fonctions. Une des causes tient sans doute au fait qu'elles ont suivi des évolutions comparables.

De même que l'audit interne est passé du simple contrôle comptable à l'assistance au management dans la maîtrise des opérations, de même le contrôle de gestion est passé de la simple analyse des coûts au contrôle budgétaire puis à un véritable pilotage de l'entreprise.

On peut le définir schématiquement comme étant l'activité permettant le pilotage économique et financier de l'organisation.

Si la définition a varié dans le temps partant d'un processus budgétaire pour atteindre une gestion par objectifs, le contrôle de gestion reste caractérisé par deux éléments :

- l'espace vital de la fonction est le système d'information de gestion ;
- elle est au service de la performance.

Ces deux caractéristiques permettent d'identifier ressemblances, différences et complémentarités.

²⁸ RENARD J, « théorie et pratique de l'audit interne » 7^e édition, eyrolles, paris, 2010, p93

En outre les deux fonctions jouissent de plusieurs points en commun

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

Mais les différences sont suffisamment importantes pour permettre de les identifier et de les distinguer.

Tableau 03 : les différences entre audit interne et le contrôle de gestion

| | AUDIT INTERNE | CONTROLE DE GESTION |
|----------------------------|---|---|
| Objectifs | Il vise à mieux maîtriser les activités par un diagnostic du contrôle interne | Il s'intéresse davantage à l'information |
| Périodicité | Il est planifié en début d'année. | Il est lié à la périodicité des reportings |
| Champ d'application | Il vise les problèmes rencontrés en pratiques à leurs causes et conséquences. | Il prend en compte tout ce qui est chiffré ou chiffrable. |
| Méthode | Il découvre les moyens organisationnels pour atteindre les objectifs | Il élabore les objectifs en s'appuyant sur des hypothèses explicites. |

SOURCE : IFACI

Par ailleurs on n'oubliera pas de noter que les deux fonctions ont un aspect réglementaire

- Dans toutes ses interventions l'audit interne apporte une contribution au contrôle de gestion : le contrôle de gestion est d'autant plus efficace qu'il reçoit des informations élaborées et transmises dans un système de contrôle interne fiable et validé par l'audit interne ;
- De la même façon et inversement l'audit interne va trouver auprès du contrôleur de gestion des informations qui vont être autant de clignotants susceptibles d'attirer l'attention des auditeurs sur des points de faiblesse à prendre en compte dans les missions d'audit.

On peut donc dire qu'au-delà des complémentarités il existe une véritable synergie entre les deux fonctions pour le bien commun de l'entreprise et sans que pour autant on puisse les confondre. Il n'est donc pas inexact de dire que les fonctions exercent l'une sur l'autre des contrôles réciproques.

I-2 Efficacité du système du contrôle interne

I-2-1 Définition de contrôle interne

Le contrôle interne est parfois confondu avec l'Audit Interne. Ce dernier est un service au sein de l'entreprise alors que le contrôle interne ne correspond ni à un service ni à une fonction mais à des éléments d'organisation que l'on retrouve dans tous les services de l'entreprise. Pour cela, nous allons définir dans ce qui suit ce qu'on appelle « contrôle interne ».

« Le contrôle interne est un processus qui est mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction d'une entreprise. Il est destiné à fournir une assurance raisonnable quand la réalisation d'objectifs rentrant dans les catégories suivantes :

- ✓ La réalisation et l'optimisation des opérations ;
- ✓ La fiabilité des informations financières ;

✓ La conformité aux lois et aux réglementations en vigueur. »²⁹

« Le contrôle interne d'une entreprise est l'ensemble des systèmes de contrôle, établis par les dirigeants pour conduire l'activité de l'entreprise d'une manière ordonnée, pour assurer le maintien et l'intégrité des actifs et affaibli autant que possible les flux d'information. »³⁰

« Le concept de contrôle interne comprend les matières comptables et financières ainsi que la sauvegarde des actifs de l'entreprise, mais il inclut également les contrôles destinés à améliorer l'efficacité opérationnelle et à renforcer l'adhésion à la politique stratégique de l'entreprise. »³¹

I-2-2 Objectifs du contrôle interne

Dans la norme 2120.A1, les normes professionnelles définissent ainsi les aspects sur lesquels doit porter l'évaluation du contrôle interne et qui sont donc autant d'objectifs à atteindre :

- Fiabilité et intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- Efficacité et efficacité des opérations ;
- Protection du patrimoine ;
- Respect des lois, règlements et contrats.

L'interprétation de la norme souligne que, pour atteindre ces objectifs, les auditeurs internes doivent s'assurer que :

- Les objectifs de l'organisation sont cohérents avec la mission ;
- Les risques significatifs sont identifiés ;
- Leurs modalités de traitement sont appropriées ;
- Les informations relatives sont recensées et communiquées.

²⁹ RENARD J, « théorie et pratique de l'audit interne » 7^e édition, eyrolles, paris, 2010, p133

³⁰ Benoit .P, « *audit et contrôle interne* », édition EMS, les essentiels de la gestion, p12

³¹ Etienne. B, « *l'audit interne* » pourquoi ? Comment ? », Les éditions d'organisation 1991, page 8

I-2-3 Principes et limites du contrôle interne

Un bon contrôle interne repose sur un certain nombre de règles de conduite dont le respect lui confèrera une qualité satisfaisante. Le contrôle interne s'appuie sur les sept principes suivants :

Le principe d'organisation :

L'organisation, établie sous la responsabilité du chef d'entreprise comprend la fixation des objectifs, la définition d'un organigramme, la détermination du choix et de l'étendue des moyens à mettre en œuvre. L'organisation doit être préalable, adaptée et adaptable, vérifiable et formalisée et doit comporter une séparation convenable des tâches.

Le principe d'intégration :

Les procédures mises en place doivent permettre le fonctionnement d'un système d'autocontrôle.

Le principe de permanence :

L'organisation et le système de contrôle interne mis en place par l'organisme supposent une certaine pérennité.

Le principe d'universalité :

Ce principe signifie que le contrôle interne concerne toutes les personnes dans un organisme en tout temps et en tout lieu.

Le principe d'indépendance :

Il n'implique que les objectifs du contrôle interne à atteindre indépendamment des méthodes, procédés et moyens de l'entreprise.

Le principe d'information :

L'information doit répondre à certains critères, tels que la pertinence, l'utilité, l'objectivité et la communicabilité.

Le principe d'harmonie :

On entend par ce principe, l'adéquation du contrôle interne aux caractéristiques de l'entreprise et de son environnement.

Par ailleurs comme toute fonction le contrôle interne éprouve certaine limite qu'il faut souligner

Le dispositif de Contrôle Interne aussi bien conçu et aussi bien appliqué soit- il, ne peut fournir une garantie absolue quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise.

La probabilité d'atteindre ces objectifs ne relève pas de la seule volonté de la société. Il existe en effet des limites inhérentes à tout système de Contrôle Interne. Ces limites résultent de nombreux facteurs, notamment des incertitudes du monde extérieur, de l'exercice de la faculté de jugement ou de dysfonctionnements pouvant survenir en raison d'une défaillance humaine ou d'une simple erreur.³²

Jugement :

L'efficacité des contrôles sera limitée par le risque d'erreur humaine lors de la prise de décisions ayant un impact sur les opérations de la société. Les personnes prenantes de telles décisions devront exercer, dans le laps de temps qui leur est imparti leur jugement en se basant sur les informations mise à leur disposition.

³² COOPERS ,LYBRAND , « la nouvelle pratique du contrôle » édition d'organisation, paris, 2002 , pp124/128

Dysfonctionnements :

Les membres du personnel peuvent mal interpréter les instructions et leur jugement peut être défaillant, ceci va conduire à un dysfonctionnement du système de Contrôle Interne. Ils peuvent commettre des erreurs par manque d'attention ou à cause de la routine.

Contrôles outrepassés par le management :

Le système de Contrôle Interne ne pouvant être plus efficace que les personnes responsables de son fonctionnement, ceux-ci peuvent l'outrepasser dans le but soit d'en tirer profit personnellement soit d'améliorer la présentation de la situation financière de l'entreprise ou de dissimuler la non-conformité aux obligations légales.

Collusion :

La collusion entre deux ou plusieurs personnes peut déjouer le système de Contrôle Interne. Des individus agissant collectivement pour perpétrer et dissimuler une action, peuvent altérer les informations financières ou de gestion d'une manière qui ne puisse être détectée par le système.

Ratio Coût/Bénéfice :

L'organisation doit comparer les coûts et avantages relatifs aux contrôles avant de les mettre en place.

Lorsqu'on cherche à apprécier l'opportunité d'un nouveau contrôle, il est nécessaire d'étudier non seulement le risque d'une défaillance et l'impact possible sur l'organisation, mais également les coûts associés à la mise en place de ce contrôle.

Section II : Méthodologie de l'audit interne

L'intérêt de l'audit interne est de pouvoir évaluer à un instant précis la situation de l'entreprise par rapport à un référentiel qui est choisi .cet audit se déroule en plusieurs phases débutant par un planning élaboré par les responsables qui décident de la périodicité de chaque

audit. La mission d'audit se déroule à partir d'un plan d'audit qui définit précisément les processus à auditer selon les besoins, nous allons essayer de développer dans cette section la méthodologie à suivre pour mener à bien une mission d'audit.

II-1 Principes fondamentaux de la méthodologie

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

II-1-1 Simplicité

Il faut toujours partir du principe « *une bonne méthode est une méthode simple* »³³. Cette affirmation est importante lorsqu'elle s'applique à une technique encore en cours d'élaboration, au sujet de laquelle se multiplient études, théories et expériences diverses.

II-1-2 Rigueur

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

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

³³ RENARD J, « théorie et pratique de l'audit interne » 7^e édition, eyrolles, paris, 2010, p205

II-1-3 Relative vocabulaire

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

II-1-4 Adaptabilité

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

II-1-5 Transparence

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

II-2 Définition de la mission

Mission, du latin *mittere* : envoyer, nous indique le *Petit Larousse* qui précise : « Fonction temporaire et déterminée dont un gouvernement charge un agent spécial... par exemple : ce que l'on est chargé d'accomplir dans l'intention de Dieu ou d'après la nature des choses »³⁴. On se gardera bien d'extrapoler à partir de cette définition et de qualifier de « divins » les travaux des auditeurs.

³⁴ LE LAROUSSE, édition maury, paris, février 2003, p1024

II-2-1 Le champ d'application

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

➤ **Objet :**

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

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

➤ **La fonction :**

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

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

II-3 Démarche de l'audit interne

Une Mission d'audit interne se déroule en trois phases :

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

Parmi les moyens utilisés dans l'audit on distingue les diagrammes ; présentant une source d'analyse d'un circuit de documents, ou d'un enchaînement de procédures ou bien des différentes étapes de déroulement de la mission d'audit elle-même.³⁵

II-3-1 Préparation de la mission

a) Le choix de l'équipe d'audit :

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

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

b) La lettre de mission :

« La lettre de mission constitue la matérialisation du mandat donné par la direction générale à l'audit interne, qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs »³⁶.

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

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

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

³⁵ BOUDRIGUA Z, Commissaire au compte, « Séminaire Méthodologie d'audit et d'Evaluation du contrôle interne ».Alger du 23 au 25 juillet 2006.p 65

³⁶ IFACI « a conduite d'une mission d'audit interne » , edition dunod, paris, 1995, p35

c) *Étude préliminaire* :

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

➤ *Prise de connaissance* :

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

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

➤ *Entretien avec le Management de l'entité auditée* :

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

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

➤ *Tableau des risques :*

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

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

Pour le réaliser il faut :

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

➤ *Note d'orientation :*

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

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

➤ *Préparation du programme de travail :*

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

II-3-2 Réalisation de la mission

a) *La réunion d'ouverture :*

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

Les participants :

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

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

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

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

b) Les tests d'audit sur le terrain :

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

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

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

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

Il est important lors de cette phase de :

- Rester à l'écoute des élargissements, approfondissements d'investigation qui peuvent apparaître intéressants ;
- Se poser en permanence la question de savoir s'il ne serait pas plus rentable de réorienter le travail ;
- Périodiquement et au moins à la fin de chaque section du programme, présenter pour information et revue, ses papiers de travail avec suggestions de recommandations à la hiérarchie de la mission ;
- À la fin de chaque section, référencer les papiers de travail conformément à la norme en vigueur pour archivage ultérieur.

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

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

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

d) La réunion de clôture de phase de vérification :

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

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

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

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

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

II-3-3 Conclusion de la mission

a) Le projet de rapport :

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

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

Le projet de rapport est diffusé aux responsables concernés par le champ de l'audit. Il prend la forme des fiches (FRAP) rédigées à la fin de la phase de vérification et comporte à la suite de l'exposition des problèmes (faits, causes et conséquences) des recommandations

adaptées à l'attache des responsables capables de les prendre en charge, qu'il soient à l'intérieur de la fonction auditée.

b) La réunion de validation :

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

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

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

c) Le rapport définitif :

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

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

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

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

Un rapport d'audit n'est pas neutre :

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

Section III : Les outils et techniques de l'audit interne

Ils s'utilisent dans le cadre de la méthodologie de l'audit. Ils sont employés avec discernement pour mener à bien une mission, dans le troisième point de notre chapitre nous allons évaluer le dispositif d'audit à partir d'outils et techniques, ces derniers vont permettre d'atteindre les objectifs tracés avec une plus grande efficacité.

III-1 les outils d'interrogation

III-1-1 Les sondages statistiques (échantillonnages)

Les sondages statistiques (ou échantillonnages) sont parfois et à tort controversés en audit interne. La fausse querelle qui leur est faite repose sur l'existence de fichiers informatiques et de logiciels d'extraction et d'analyse. Pourquoi donc, déclare-t-on alors, réaliser un sondage statistique alors que l'on dispose de fichiers informatiques pouvant être analysés dans leur intégralité ? D'où la conclusion rapide que le sondage statistique est un outil obsolète. Ce raisonnement est erroné, il est même triplement erroné ³⁷ :

- ✓ Tous les ensembles que l'auditeur interne souhaite observer ne se retrouvent pas nécessairement dans les fichiers informatiques :

Il existe trois niveaux d'informations statistiques Dans toute organisation, l'auditeur interne va les utiliser pour mener son investigation.

³⁷ RENARD J, « théorie et pratique de l'audit interne » 7^e édition, eyrolles, paris, 2010, pp 331 / 345

Premier niveau : les données élémentaires

L'auditeur interne va le plus souvent les mettre en ordre, c'est-à-dire les trier, pour pouvoir en tirer soit des conclusions, soit des pistes d'observation.

Deuxième niveau : les statistiques internes

Elles sont élaborées par tous, et en particulier par le contrôle de gestion. Il faut rappeler ici le rôle important joué par le contrôle de gestion comme « pourvoyeur » d'information pour l'audit interne.

Troisième niveau : l'échantillonnage statistique

Il est mis en œuvre par la technique du sondage. L'usage en est simple à condition de respecter un certain nombre de règles essentielles.

Mais quel que soit le cas le sondage statistique doit toujours être réalisé avec rigueur et respecter certains principes.

On ne saurait mieux faire que rappeler les « 10 commandements du sondage Statistique »³⁸

- Adaptabilité du sondage aux objectifs de l'audit ;
- L'auditeur interne ne doit pas s'aventurer dans des sondages statistiques sur des populations mal définies ;
- Le choix doit être aléatoire ;
- Effacer de son esprit l'idée d'une obligation de résultats ;
- L'échantillon reste aléatoire en dépit des configurations particulières de la population ;
- Il faut s'en tenir à la simplicité du résultat et fuir toute déduction hasardeuse ;
- Ne pas perdre de vue la réalité ; à trop jongler avec les chiffres on finit par oublier le contexte ;
- Ne pas hésiter à faire plusieurs sondages statistiques au lieu d'un seul ;
- Ne pas fixer sans cesse des niveaux de confiance élevés ;
- Ne pas se limiter uniquement aux résultats statistiques.

³⁸ Lawrence B. SAWYER, « L'audit interne » édition publi-union, (1976).

Limite des sondages statistique :

- Il peut y avoir perte d'exactitude lorsque les données sont recueillies auprès d'une partie seulement d'un groupe ;
- Il peut être impossible d'obtenir des renseignements sur une petite sous population ou une petite région géographique ;
- Les données se limitent à la population figurant dans les dossiers administratifs ;
- L'accent mis sur la qualité des données peut varier d'un organisme à l'autre.

III-1-2 Les interviews

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

- ✓ L'interview d'audit interne n'est pas une conversation : l'auditeur interne n'est pas dans la position du journaliste qui interview un homme politique ;
- ✓ L'interview n'est pas un interrogatoire dans lequel le rapport serait celui d'un accusé face à son accusateur.

III-1-2-1 Les règles d'une bonne interview

En audit interne, l'interview est **COOPÉRATIVE**.

Les sept règles d'une bonne interview

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

- Respecter la voie hiérarchique ;

- Rappeler clairement la mission et ses objectifs ;
- Évoquer les difficultés ;
- Adhérer aux conclusions de l'interview ;
- Conserver l'approche système ;
- Savoir écouter ;
- Considérer son interlocuteur comme un égal.

III-1-2-2 les étapes de l'interview

A) *Préparation de l'interview :*

C'est une règle absolue : une interview ne s'improvise pas, elle se prépare. Ce n'est pas un entretien mondain. Préparer une interview, c'est :

- Définir au préalable le sujet de l'interview :

Quelles sont les informations que l'auditeur souhaite obtenir ? Ces informations peuvent lui être nécessaires

- Pour parfaire sa connaissance du domaine à auditer ;
- Ou pour apprécier tel ou tel point de contrôle interne ;
- Ou pour valider une information déjà reçue.

- Connaître son sujet :

Cela recouvre deux éléments importants :

- Connaître la personne que l'on va rencontrer : quelles sont ses activités ?

Ses responsabilités ? Sa place dans la hiérarchie ?...

- Connaître l'objet de l'entretien, disposer d'informations quantitatives sur l'activité concernée.

➤ **Élaborer les questions :**

Il ne s'agit pas cette fois, de rédiger un questionnaire de contrôle interne. C'est d'ailleurs souvent pour répondre à ce dernier que l'interview est pratiquée. Il s'agit, compte tenu de la personnalité de l'interlocuteur et du contexte, de poser les bonnes questions pour obtenir la réponse.

➤ **Prendre rendez-vous :**

Prendre rendez-vous est un acte indispensable pour un bon déroulement de l'interview. Même si l'entrevue a été prévue lors de la première réunion de la mission, l'auditeur ne doit pas se présenter sans prévenir.

B) Début de l'interview :

Il faut commencer par se présenter : l'auditeur rappelle qui il est, quel est l'objet de la mission et ce qu'il vient faire. D'emblée il précise la technique qu'il compte utiliser.

Dès les premières questions l'auditeur doit s'adapter à son interlocuteur, trouver le ton juste, Enfin et pour bien positionner ses questions, l'auditeur observe les attitudes de son interlocuteur.

C) Les questions :

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

- Toujours vérifier que l'on a bien compris la réponse de l'interlocuteur en répétant la réponse enregistrée pour recueillir son assentiment ;
- Toujours laisser l'audité s'exprimer. Ne pas imiter ces journalistes de télévision qui transforment les questions en discours ;

- Les réponses sont notées par écrit, mais cela doit être fait sans casser le rythme de l'interview.

D) La conclusion de l'interview :

Conclure, c'est :

- Procéder à une validation générale en résumant les principaux points notés pour s'assurer qu'il n'y a ni erreur d'interprétation, ni omission ;
- Demander à l'audité si quelques autres points ne méritent pas, selon lui, d'être abordés, s'il n'existe pas en complément des personnes à interroger ou des documents à consulter. Cette simple question permet de pallier les lacunes éventuelles du questionnaire ;
- Lorsque tout est dit, remercier l'audité pour le temps qu'il a bien voulu consacrer à l'interview.

III-1-2-3 Les questions écrites

Elles sont appelées parfois « questionnaires », ce qui crée la confusion avec le « questionnaire de contrôle interne » auquel nous réservons cette terminologie.

La liste de questions écrites peut précéder l'interview, c'est une façon de la préparer et de réduire le temps passé avec l'interviewé.

Cette méthode permet également à celui qui va être interrogé de disposer d'un temps de réflexion dont on peut penser qu'il va contribuer à améliorer la qualité des réponses.

III-1-3 Les outils informatiques

Ils sont de plus en plus nombreux et sont d'autant plus difficiles à inventorier que la plupart des services d'audit interne créent leurs propres outils, plutôt que d'adopter des

logiciels peu adaptés à la fonction. Nous nous limiterons à un classement des différents outils utilisés avec quelques commentaires éventuels.

Trois catégories d'outils informatiques peuvent être définies :

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

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

III-2 Les outils de description

III-2-1 L'observation physique

Il s'agit d'une constatation de la réalité instantanée de l'existence et du fonctionnement d'un ensemble d'éléments³⁹:

- ✓ Le processus ;
- ✓ Les biens ;
- ✓ Les transactions ;
- ✓ Les valeurs ;
- ✓ Les documents ;
- ✓ Les comportements.

³⁹ RENARD J, « théorie et pratique de l'audit interne » 7^e édition, eyrolles, paris, 2010, pp 351/361

Il existe deux grandes formes d'observations : l'observation directe et l'observation indirecte :

- L'observation directe permet d'assurer une vérification immédiate et visuelle d'un descriptif. Elle peut aboutir à un avis sur l'état physique et / ou de fonctionnement d'un bien, comme elle peut prendre la forme d'un comptage d'unités.
- L'observation indirecte, par contre, sollicite un tiers qui va observer pour l'auditeur et lui adresser le résultat de ses observations. L'auditeur va, soit consulter directement des documents représentatifs du droit, de l'engagement comme les contrats, courriers, certificats..., soit faire des correspondances avec les tiers concernés.

III-2-2 la narration

Il existe deux sortes de narration, toutes les deux utilisées en audit Interne :

- La narration par l'audité : Orale, elle est l'outil le plus élémentaire à ne pas négliger pour autant. Passif dans son utilisation, l'auditeur se contente d'écouter et de noter le récit de son interlocuteur, la narration n'a d'autre objet que de faire décrire un cadre général.

Il est conseillé à l'auditeur interne d'utiliser des entrées de jeu qui donnent la parole à l'interlocuteur.

- La narration par l'auditeur : Ecrite, c'est la transcription narrative d'une narration orale. Les observations physiques, les constats, les conclusions de tests (...).

Structurée et logique, la narration va être de lecture facile pour un tiers ; d'où la communicabilité de l'information est un des avantages de ce mode qui n'est rien qu'une mise en ordre de renseignements obtenus par ailleurs.

III-2-3 L'organigramme fonctionnel

Cet organigramme a comme caractéristique que les mots figurant dans les cases ne sont pas des noms de personnes (organigramme hiérarchique) mais des verbes désignant des fonctions. Et les deux organigrammes ne se confondent pas car :

- Une même personne peut avoir plusieurs fonctions ;
- Une même fonction peut être partagée entre plusieurs personnes ;
- Une fonction ne peut être attribuée ;
- Une personne peut se trouver sans fonction.

Le dessin d'un organigramme fonctionnel permet d'enrichir les connaissances obtenues à partir de l'addition.

III-2-4 Le grille d'analyse des tâches

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

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

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

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

III-2-5 Le diagramme de circulation (flow-chart)

Le flow-chart (diagramme de circuits de documents, diagramme de circulation, ordinogramme...) est une représentation graphique d'une suite d'opérations dans laquelle les différents documents, centres de travail, de décision, de responsabilité, sont représentés par

des symboles réunis les uns aux autres suivant l'organisation administrative de l'entreprise. L'élaboration d'un flow-chart améliore la perception de l'entreprise par le classement et le tri des données, structurées sous une forme synthétique.

Elle doit permettre de faire ressortir les éléments suivants :

- Division des responsabilités pour diverses opérations ;
- Localisation des points d'action, de décision, de contrôle ;
- Description des documents utilisés pour le transport de l'information ou des instructions ;
- Liaison avec d'autres circuits, que ce soit à l'intérieur ou à l'extérieur de l'organisation.

La synthèse de tous ces éléments permettra à l'auditeur de mettre en évidence les contrôles clés existant au sein de la société et sur lesquels il s'appuiera lors de sa vérification des états financiers ou de sa mission d'Audit Interne.

L'auditeur qui prépare le flow-chart doit être conscient du fait que s'il est proche des sources d'information, les personnes qui le liront après lui en seront éloignées. Le document doit donc représenter sans ambiguïté toute l'information nécessaire pour comprendre le circuit étudié et l'interpréter sans avoir à rechercher des renseignements complémentaires.

Un Audit orienté sur l'étude des systèmes doit comprendre une méthode d'enregistrement de l'information de façon claire et complète.

La forme narrative de description vient immédiatement à l'esprit mais elle se révèle rapidement difficile à manier et peu claire.

Une méthode standardisée de flow-charting semble être la solution à tous ces problèmes : les faiblesses et forces du contrôle interne apparaissent beaucoup plus facilement.

III-3 Les technique de l'audit Interne

L'auditeur interne utilise deux principales techniques qui s'inscrivent à des moments précis du processus méthodologique de leurs travaux. Ce sont les techniques basées sur les questionnaires et celles basées sur la feuille de révélation et d'analyse de problèmes (FRAP)⁴⁰ :

III-3-1 Le Questionnaire du Contrôle Interne (QCI) :

Le QCI est un document interne utilisé par les auditeurs, son but est de guider l'auditeur pour réaliser son programme de travail et il doit donc permettre de réaliser l'observation la plus complète possible.

L'objectif est d'évaluer le dispositif de contrôle interne pour chaque opération " à risques ".

Le QCI comporte les questions visant à analyser les opérations " à risques " et à vérifier l'existence et l'efficacité des contrôles définis dans le référentiel de contrôle interne. Ce ne sont pas des questions que l'auditeur pose mais les questions qu'il va se poser et pour lesquelles il déterminera les outils qui permettront d'y répondre tels que les entretiens, l'analyse de documents etc. Le QCI comporte cinq questions fondamentales qui permettent de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle :

- ✓ Qui ? regroupe les questions relatives à l'opérateur qu'il faut identifier avec précision et déterminer quels sont ses pouvoirs ;
- ✓ Quoi ? Regroupe les questions relatives à l'objet de l'opération, quelle est la nature de la tâche, quelle est la nature du produit fabriqué, du contrôle ;
- ✓ Où ? Concerne les endroits où se déroule l'opération ;
- ✓ Quand ? Regroupe les questions relatives au temps : début, fin, durée, périodicité ;

⁴⁰ Valin G, Collins L, « audit et contrôle interne » édition dalloz, paris, 1992 , p103

- ✓ Comment ? Regroupe les questions relatives à la description du mode opératoire, comment se réalise la tâche.

Pour chaque opération cataloguée " à risques " on élabore un QCI sur base des cinq questions fondamentales qui permettent d'identifier les tâches élémentaires à partir desquelles on déduit les questions de contrôle interne.

Pour chaque question l'auditeur détermine les outils à mettre en œuvre pour y répondre, quand et par qui.

III-3-2 Les Feuilles de Révélations et D'Analyse de Problèmes (FRAP)

La FRAP est un document d'analyse simple, clair et normalisé qui guide le raisonnement de l'auditeur. La finalité d'une FRAP est d'aider les auditeurs à formuler des recommandations à la fin de leur mission remplie par l'auditeur interne à chaque fois qu'il rencontre un dysfonctionnement, une erreur ou une insuffisance.

La FRAP reproduit les différentes phases du raisonnement dans leur ordre chronologique.

L'auditeur remplit une FRAP à chaque fois qu'une observation révèle un problème. En fait, l'auditeur se sert de la FRAP pour mener à bien son raisonnement.

Conclusion

L'audit interne est devenu un mot d'un usage courant. Mais on ne peut pas parler d'audit interne sans étudier et comprendre les mécanismes de contrôle interne existant dans tout organisme.

L'audit interne et le contrôle interne constituent des outils primordiaux de maîtrise de l'organisation (valider la fiabilité de l'élaboration et de la transmission de l'information) mais ils ne peuvent pas suppléer à une défaillance des fonctions de direction.

L'audit interne a pour objectif de répondre à des questions bien précises, pour cela tout auditeur de compétences spécifiques doit mettre en œuvre une certaine méthodologie

Cette dernière va permettre à l'auditeur de comparer les résultats et les objectifs pour faire apparaître des écarts attendus, et envisager la réalité de plusieurs points de vue complémentaires.

Chapitre III

Chapitre III : Pratique de l'audit interne au sein de l'entreprise CEVITAL Agro-industrie

Dans ce présent chapitre nous allons aborder l'aspect pratique de l'audit en prônant un cas parmi d'autres celui de l'audit de la fonction d'achat au sein de CEVITAL Agro-industrie.

En premier lieu nous allons présenter l'entreprise ou à lieu notre stage ensuite dans la deuxième section nous aborderons l'audit de la fonction d'achat tout en clarifions le déroulement de la mission d'audit de cette fonction en suivant la méthodologie exposée dans les chapitres précédents.

Section I : Présentation de l'organisme d'accueil

Dans cette section nous présenterons le complexe CEVITAL Agro-industrie avec les caractéristiques de ses différentes directions hiérarchiques, puis nous allons porter plus d'intention à la direction des Finances et Comptabilité ou nous avons effectué notre stage pratique.

I-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 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 4352 salariés en 2012 ; elle occupe une place stratégique qui lui permet de faciliter les relations avec son environnement.

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

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

I-1-1-1 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.

I-1-1-2 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.

I-1-1-3 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 : 1 800 000 tonnes/an ;
- Part du marché national : 85% ;
- Exportations : 352 000 tonnes/an en 2012, prévision 2013 : 600 000 tonnes/an.

I-1-1-4 Sucre liquide

- ✓ Capacité de production : matière sèche : 219 000 tonnes/an ;
- ✓ Exportations : 25 000 tonnes/an en prospection.

I-1-1-5 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.

I-1-1-6 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.

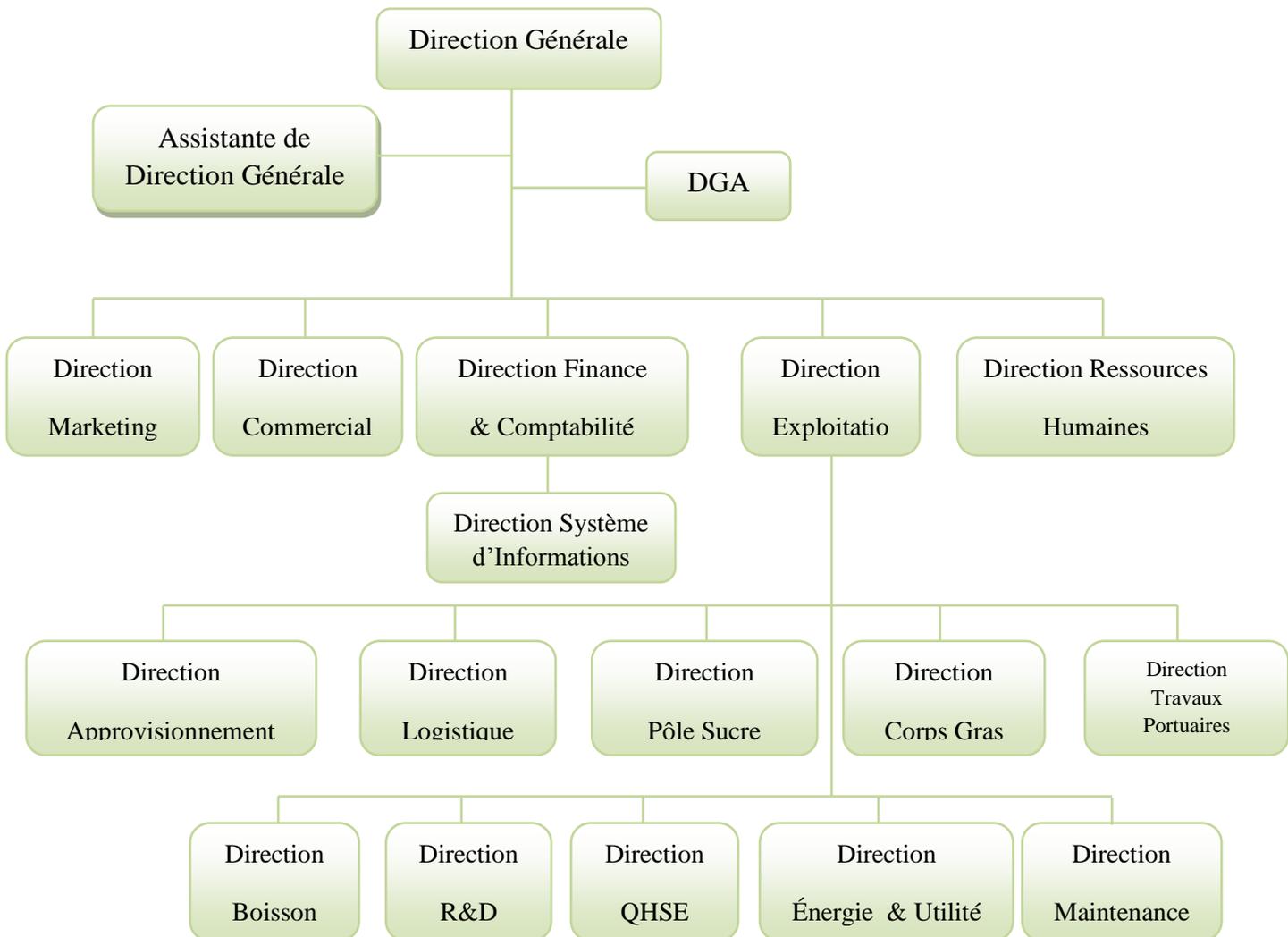
Lancement de la gamme d'eau minérale « **LALLA KHEDIDJA** » et de boissons gazeuses avec capacité de production de 3 000 000 bouteilles par jour.

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

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

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

Figure 01 : organigramme de CEVITAL AGRO-INDUSTRIE



Source : Document interne a CEVITAL

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

➤ *La direction Marketing*

Pour atteindre les objectifs de l'Entreprise, le Marketing CEVITAL AGRO-INDUSTRIE 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 à 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 Reporting 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 maitrise 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 règlementaires 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.

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

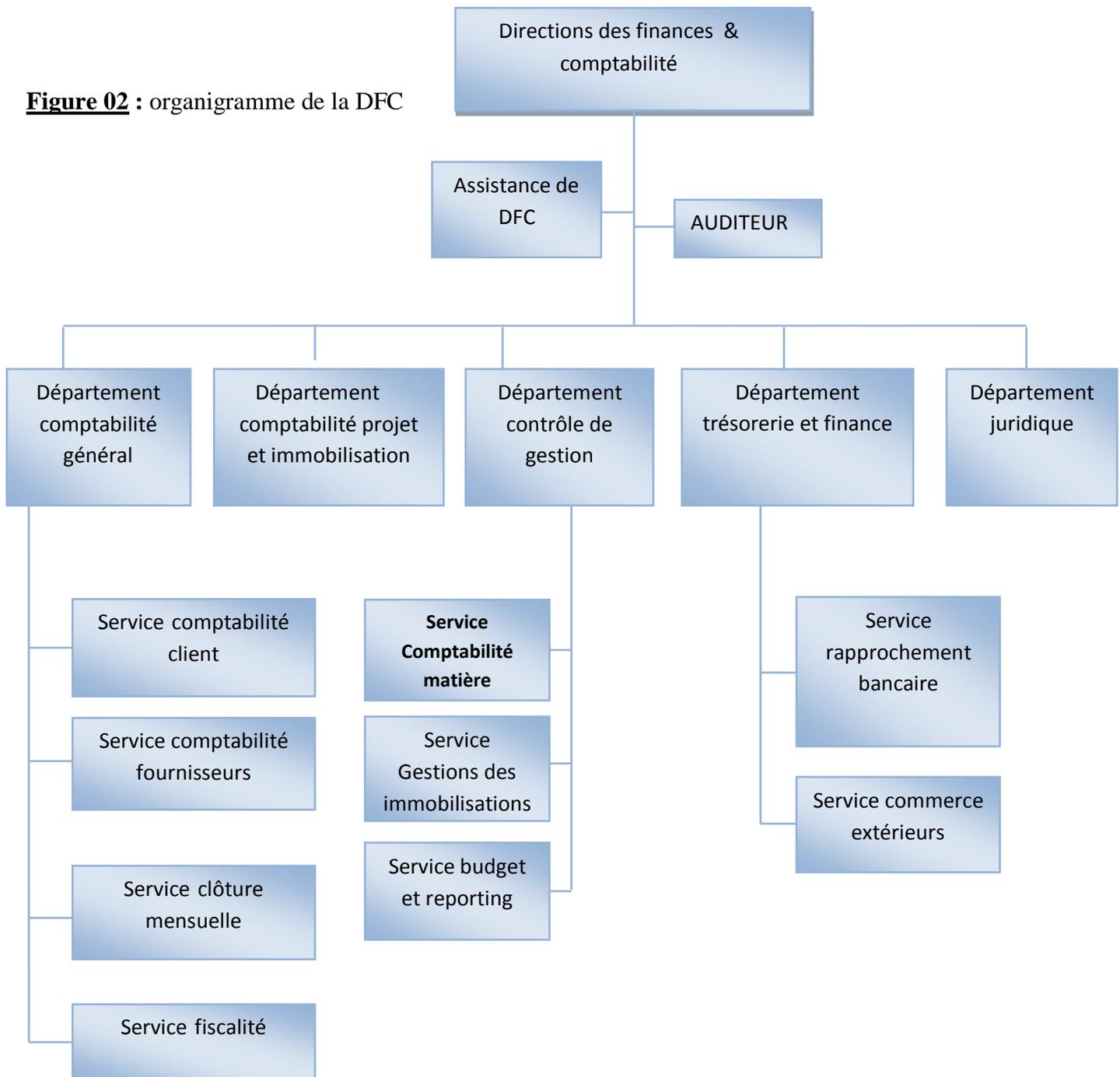
- ✓ Capacité à manager des projets dans la production et la distribution de grande envergure ;
- ✓ Maîtrise de la technologie ;
- ✓ Les unités industrielles utilisent les dernières innovations en matière d'automatisation des procédés ;
- ✓ Jeunesse des salariés pour assurer une gestion pérenne de l'entreprise ;
- ✓ 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'activité ;
- ✓ Présence d'un réseau de distribution ; Il couvre l'ensemble du territoire national.

I-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 :

Figure 02 : organigramme de la DFC



Source : Document interne CEVITAL

I-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.

I-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.

I-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.

I-3-4 Département Comptabilité Projets & Immobilisations

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

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

I-3-5 Département comptabilité générale

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

A. 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.

B. 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.

C. 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.

D. 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.

I-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.

Section II : L'audit de la fonction d'achat au sein de CEVITAL Agro - industrie

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

II-1 Présentation de la fonction d'achat

II-1-1 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).

II-1-2 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.

II-1-3 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.

II-2 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.

II-2-1 Phase de préparation

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

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

II-2-1-1 La lettre de mission

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

Bejaia, Le 23/04/2013



LETTRE DE MISSION

- Destinataire : le directeur de l'audit interne.
- Copie pour information : le directeur des approvisionnements.

OBJET : audit interne de la fonction d'achat

La mission se déroulera du 08 / 04 / 2013 au 15 /05/2013.

Objectif de la mission :

- analyse globale du processus d'achat
- organisation et efficacité du service achat

La mission se déroulera au service achat de l'entreprise CEVITAL agro-industrie

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

Le directeur général

II-2-1-2 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.

II-2-1-2-1 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.

A. 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.). *Voire annexe 01*

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.

B. 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. ***voir annexe 02*** 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.

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

D. Comptabilisation

Dès la réception des factures par le service comptabilité *voir annexe 04*, 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.

E. Règlement

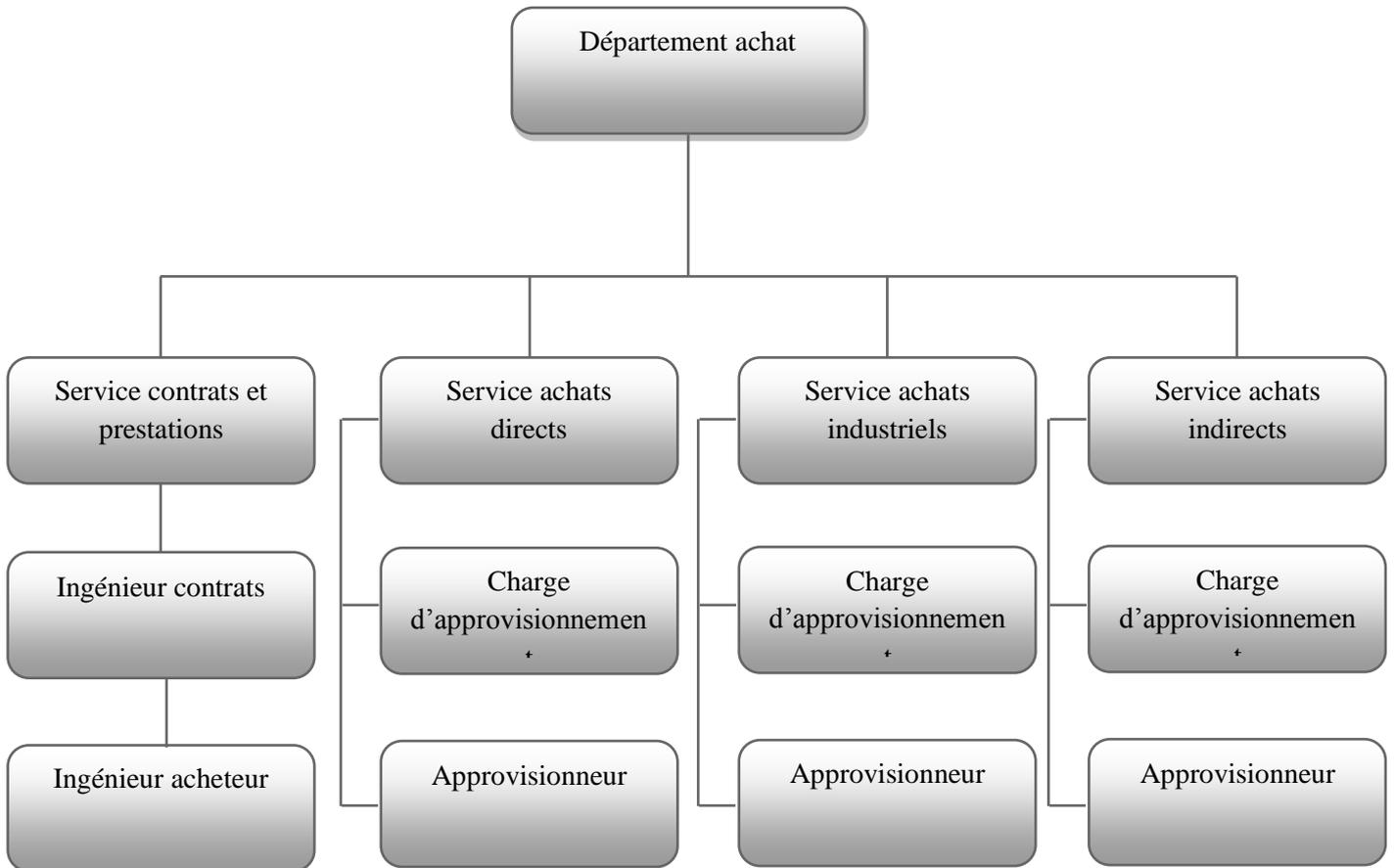
Cette étape est la finalisation du processus d'achat. Elle met en relation la comptabilité fournisseur et la direction.

Le dossier complet : moyen de règlement, facture, bon de commande et 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 payement 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 04 : Organigramme service achats



Source : Document interne a CEVITAL

II-2-1-2-2 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 04 : Grille d'analyse des tâches

| Fonctions | Nature tâche | Personnel concerné | | | | | | | | |
|---|--------------|--------------------|----------|--------------------|-----------|---------|------------|----|-----------|-------|
| | | Magasinier | Acheteur | Responsable achats | 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 : **EX** : Exécution **En** : Enregistrement **C** : Contrôle **A** : Autorisation

Source : Établie par nous mêmes

II-2-1-3 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 :

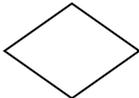
- ✓ Diagramme de circulation des documents ;
- ✓ Le questionnaire de contrôle interne (première version) ;
- ✓ Tableau d'analyse des risques.

II-2-1-3-1 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 :

| | |
|-----------|---|
| Document |  |
| Opération |  |
| Test |  |

Les abréviations :

D.A. : Demande d'Achat ;

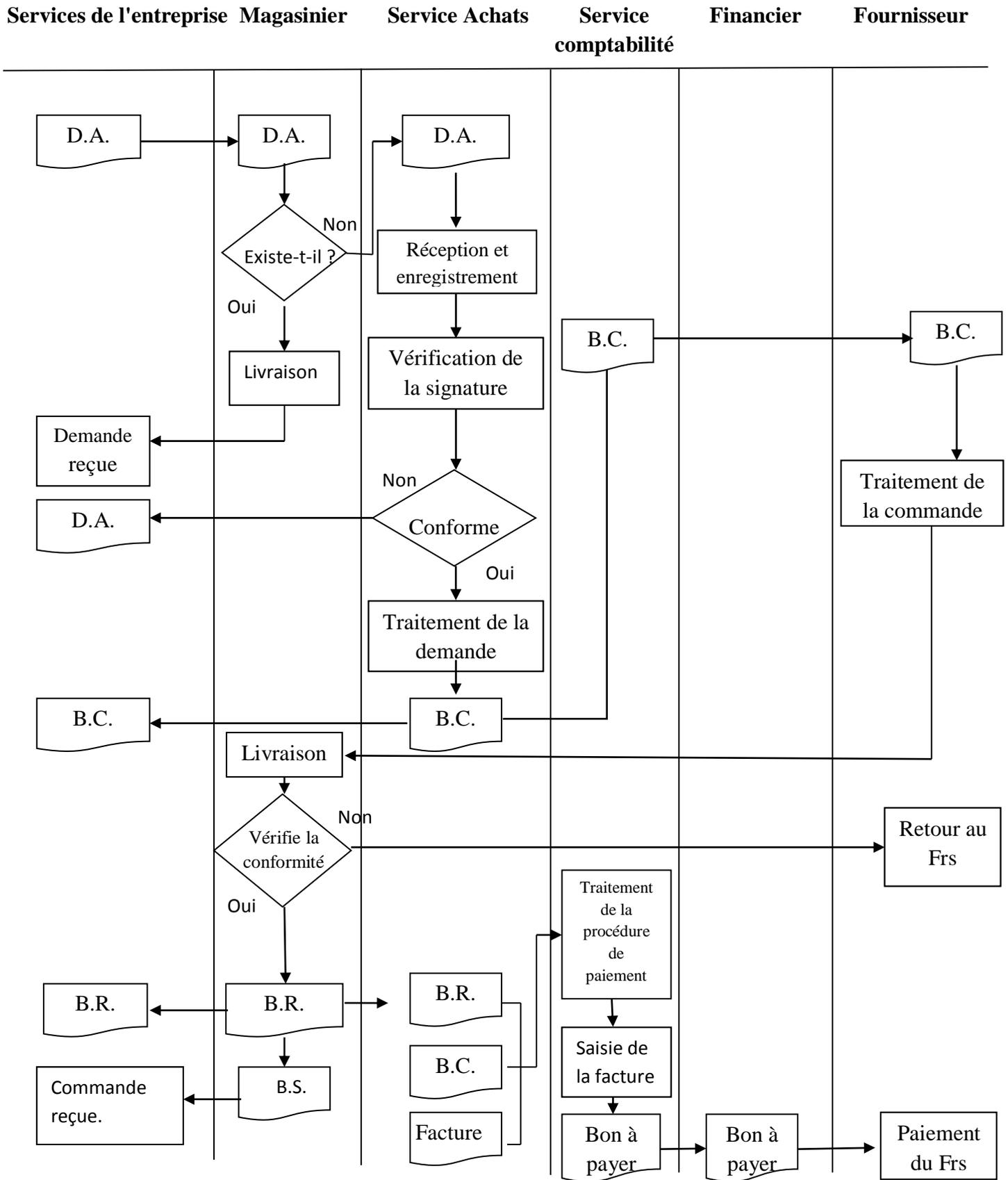
B.C. : Bon de Commande ;

B.R. : Bon de Réception ;

B.S. : Bon de Sortie ;

Frs : Fournisseur.

Figure 05: Diagramme de circulation.



Source : Établie par nous mêmes

II-2-1-3-2 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.

Tableau 05 : Questionnaires du contrôle interne (*première version*)

Principe d'organisation

| Questions | Oui | Non | Observations |
|---|-----------------------|-----|--------------|
| 1) Existe-il un manuel des procédures internes ? | | X | |
| 2) La répartition des 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 | | |
| 3) Existe-t-il un fichier d'inventaire fournisseurs répertorié par catégories ? | | X | |
| 4) Existe-t-il un moyen qui prévoit la consultation entre le financier et le responsable achat en matière de priorité de budget (liaison entre les 02 responsables) ? | | X | |

Principe d'intégration

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

Principe d'information

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

Principe de permanence

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

Principe d'universalité

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

Principe d'indépendance

| Questions | Oui | Non | Observations |
|--|-----|-----|---|
| 1) Les procédures mises en place permettent-elles d'atteindre les objectifs de la direction approvisionnement indépendamment de ses moyens ? | | X | Les objectifs édictés selon les moyens mis en place par la société. |

Source : Établie par nous mêmes

II-2-1-3-3 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 06 : tableau d'analyse des risques

| Opérations | Objectifs | Risques | Dispositif du C.I. | Évaluation |
|-------------------------------|--|---|--|------------|
| <i>Expression du besoin</i> | Tout achat doit correspondre à un besoin réel de l'entreprise. | Achats non nécessaire (ex : commande personnelle) ou les quantités demandées ne sont pas suffisantes ou supplémentaires non justifier | Le besoin doit être exprimé systématiquement par un responsable autorisé du service demandeur. | Force |
| <i>Préparation de l'achat</i> | 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 |

| | | | | |
|--|---|---|--|-----------|
| <i>Signature des documents</i> | Garantir la conformité de toute signature à la liste des personnes habilitées à signer. | Falsification des signatures. Engagements supplémentaires à supporter par l'entreprise. Perte de crédibilité. | Établir une liste référentielle des personnes habilitées à signer. | Faiblesse |
| <i>Contrôle des fournitures achetées</i> | Satisfaction des clients internes. | Entrée des fournitures défectueuses et non conformes à la commande. | Mettre en place un contrôle quantitatif et qualitatif. | Force. |
| <i>Établissement des documents de réception de transfert.</i> | Identifications et traçabilité de la réception. Pièce justificative pour l'enregistrement comptable. | Perte de traçabilité. Les données comptables sont incomplètes. | A chaque réception de produit le comptable doit établir un document de réception conforme à la facture. | Force |
| <i>Règlement</i> | Approbation des montants à régler ainsi que les délais | Indisponibilité du budget nécessaire par faute de délais. | Les montants et délais de paiement sont déterminés en commun entre le responsable financier et responsable achats. | Faiblesse |

Source : Réaliser par nous même

II-2-1-4 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.

II-2-2 Phase de réalisation

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

II-2-2-1 La réunion d'ouverture

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

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

| | |
|--|------------------------|
| Mission d'audit de la fonction achat | Bejaia, Le 23 /04/2013 |
| Société audité : CEVITAL agro-industrie | |
| PROCÈS VERBAL | |
| <u>Objet</u> : réunion d'ouverture | |
| <u>Ordre du jour</u> : « examen du rapport d'orientation » | |
| <u>Participants</u> : | |
| <ul style="list-style-type: none">• Les auditeurs : les noms des auditeurs | |
| <u>Les audités</u> : | |
| <ul style="list-style-type: none">• Le directeur des approvisionnements ;• Le responsable des achats ;• Le responsable gestion des stocks. | |
| La réunion d'ouverture a eu lieu le | |
| <ul style="list-style-type: none">• La date :• L'heure : | |
| Les auditeurs : | les audités : |

II-2-2-2 Travail de terrain

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

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

II-2-2-2-1 Questionnaire du contrôle interne (*deuxième version*)

En effet nous avons formulé ce questionnaire pour :

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

TABLEAU 07 : Questionnaires de contrôle interne (*deuxième version*)

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

| QUESTIONS | Oui | Non | COMMENTAIRES |
|---|--------|-----|--------------------------------|
| 1- Toutes les marchandises reçues sont-elles enregistrées a) Sur des documents standard ? b) Pré numérotés ? | X X | | Par système informatique. |
| 2-Tous les services reçus sont-ils enregistrés : a) Sur des documents standard ? b) Pré numérotés ? | X X | | Idem. |
| 3- Toutes les marchandises retournées et les réclamations effectuées sont enregistrées sur des documents : a) Standard ? b) Pré numérotés ? | X X | | Idem. |
| 4- Le service comptable vérifie-t-il la séquence numérique des : a) bons de réception ? b) bons de retour ou de réclamation pour s'assurer qu'il les reçoit tous ? | X X | | pré numérotation systématique. |

| | | | |
|--|--------|---|-----------------------------------|
| 5- Le service comptable tient-il un registre des réceptions et des retours ou réclamations pour lesquels les factures et avoirs n'ont pas été reçus ? | | X | Option intégrées dans le système. |
| 6-Le journal des achats est-il rapproché de la liste des réceptions retours ou réclamations pour s'assurer que toutes les factures et tous les avoirs sont comptabilisés? | X | | |
| 7- Lorsque les factures et avoirs sont envoyés dans les services pour contrôle, le service comptable garde-t-il la trace de ces envois ? a) pour suivre les retours ? b) identifier les factures non enregistrées ? | X X | | |
| 8- Les comptes fournisseurs sont-ils régulièrement rapprochés : a) du compte général ? b) des relevés fournisseurs ? | X X | | Chaque fin du mois. |

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

| QUESTIONS | Oui | Non | COMMENTAIRES |
|--|-----------------------|-----|--------------|
| 1- Les factures et avoirs reçus sont-ils vérifiés quant aux: a) quantités ? b) prix unitaires ? c) calculs ? d) TVA ? e) autres déductions ou charges ? | X X X X X | | |
| 2 -Lorsque des achats sont effectués en devises étrangères: a) les personnes chargées de la comptabilisation sont-elles régulièrement informées des taux à utiliser ? b) les montants concernés sont-ils facilement identifiables pour permettre l'actualisation des taux en fin de période ? | X X | | |

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

| QUESTIONS | Oui | Non | COMMENTAIRES |
|--|--------|-----|--------------|
| 1- En fin de période, la comptabilité utilise-t-elle : a) la liste des bons de livraison non facturés ? b) la liste des bons de retour et de réclamation dans avoir ? Pour évaluer les provisions pour factures et avoirs à recevoir. | X X | | |
| 2- L'apurement des provisions ainsi constatées d'une période sur l'autre est elle vérifiée par une personne indépendante ? | X | | |

| | | | |
|---|----------|--|--|
| 3- Pour les charges récurrentes (loyers, assurances...) s'assure-t-on que le montant passé en charge correspond à la période ? | X | | |
| 4- Pour les charges spécifiques (publicité, honoraires...) la comptabilité a-t-elle les moyens : | | | |
| a) d'obtenir les informations nécessaires à l'évaluation des provisions ? | X | | |
| b) au contrôle du bien-fondé des montants concernés ? | X | | |

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

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

Source : réaliser par nous même

II-2-2-2-2 Feuille de révélation et d'analyse de problème (FRAP)

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

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

| |
|---|
| Feuille de Révélation et Analyse de Problème F.R.A.P. n°01 |
|---|

Problème :

Inexistence du manuel des procédures au sein de service achat.

Faits :

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

Cause :

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

Conséquence :

Contrôle défaillant.

Recommandations :

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

| |
|---|
| <p style="text-align: center;">Feuille de Révélation et Analyse de Problème F.R.A.P. n°02</p> |
|---|

Problème :

Le service demandeur n'est pas organisé.

Faits :

Émettre la demande d'achat à plusieurs fois.

Cause :

Charge du travail.

Conséquence :

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

Recommandations :

Responsabiliser une personne pour toutes les structures.

| |
|---|
| Feuille de Révélation et Analyse de Problème F.R.A.P. n°03 |
|---|

Problème :

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

Faits :

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

Cause :

Non respect des principes de soumission ;

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

Conséquence :

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

Risque de détournement de fonds.

Recommandations :

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

| |
|---|
| <p style="text-align: center;">Feuille de Révélation et Analyse de Problème F.R.A.P. n°04</p> |
|---|

Problème :

Manque d'application des méthodes permettant la maîtrise des budgets des achats.

Faits :

Le budget réel des achats dépasse largement le budget prévisionnel des achats.

Cause :

Il n'existe pas une procédure permettant d'éviter les commandes excessives.

Conséquence :

Dépassement du budget prévisionnel et augmentation des charges d'exploitation (des frais financiers ou des coûts de stockage trop élevés).

Recommandations :

Établir une procédure qui permet d'éviter les commandes excessives.

Source : réaliser par nous même

II-2-2-2-3 Cahier de recommandation

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

Mission d'audit de la fonction achat

Bejaia, Le 30 /04/2013

Société audité : CEVITAL agro-industrie

LETTRE DE RECOMMANDATION

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

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

De ce fait nous recommandons de :

Recommandations 01 :

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

Recommandations 02 :

Responsabiliser une personne pour toutes les structures.

Recommandations 03 :

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

Recommandations 04 :

Établir une procédure qui permet d'éviter les commandes excessives.

II-2-3 Phase de conclusion

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

Cette phase contient les étapes suivantes :

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

II-2-3-1 Le projet de rapport

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

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

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

II-2-3-2 La réunion de clôture

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

Mission d'audit de la fonction achat

Bejaia, Le 30 /04/2013

Société auditée : CEVITAL agro-industrie

PROCÈS VERBAL

Objet : réunion de clôture.

Ordre du jour :

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

Participants :

Les auditeurs :

- les noms des auditeurs ;
- Les audités.

Les audités :

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

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

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

Les auditeurs :

les audités :

II-2-3-3 Le rapport d'audit final

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

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

Bejaia Le 08/052013

Structure auditée : Fonction achat CEVITAL Agro-industrie

RAPPORT D'AUDIT FINAL

Mission : Audit interne

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

Destinataire :

- Direction générale de la société

Réalise par :

- Les noms des auditeurs

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

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

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

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

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

Faiblesse 2 : Falsification des signatures.

Recommandation 2 : Établir une liste référentielle des personnes habilitées à signer.

Faiblesse 3 : Indisponibilité du budget nécessaire par faute de délais

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

II-2-3-4 Lettre de président

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

LETTRE DE PRESIDENT

Monsieur le directeur,

Conformément à votre demande relative à l'audit de la fonction, nous avons procédé à l'évaluation de la fonction d'achat et sa mission entre le 08/04/2013 et 15/05/2013. Notre évaluation a été effectuée en observant les procédures appliquées à ce service. Elle comporte toutes les vérifications que nous avons considérées nécessaires. Sur la base de cette évaluation, on a pu dégager les dysfonctionnements du système de contrôle mis en place. Des tests ont été effectués pour les services concernés.

Les principaux dysfonctionnements se présentent ainsi :

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

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

Signature du chef de mission

Conclusion

Tout au long de cette étude de cas sur l'audit de la fonction achat à l'entreprise CEVITAL, nous avons pu évaluer le dispositif du contrôle interne et détecter plusieurs anomalies et problèmes qui peuvent nuire à la réalisation des objectifs de cette fonction.

L'analyse des réponses fournies par les responsables des structures auditées de CEVITAL Agro-industrie, nous a permis de mesurer l'apport de l'audit interne dans l'entreprise en terme de performance , ainsi résultent les constats présentés comme suit :

- L'intervention de l'audit interne ne perturbe pas le fonctionnement des structures auditées ;
- L'Analyse et l'évaluation des processus de gouvernance d'entreprise, de management des risques et de contrôle est indispensable pour l'entreprise ;
- La nécessité de formuler des recommandations par les structures d'entreprise afin d'améliorer l'efficacité de la gestion d'entreprise;
- Rendre compte régulièrement des actions entreprises pour corriger les dysfonctionnements décelés ;
- Les dispositifs mis en place assurent la conformité aux normes de travail international.

L'audit interne joue un rôle important dans une entité dans la mesure où l'auditeur détecte les dysfonctionnements qui pourraient nuire à la pérennité et à la survie de cette dernière et ce en formulant des recommandations claires, solides, constructives et qui conviennent exactement aux problèmes rencontrés afin d'y remédier.

Conclusion

Générale

L'audit interne se traduit par une intervention qui vise à ressortir les anomalies, il peut maintenir un organisme sans lui indiquer la direction. Par nature, l'audit interne n'a aucun pouvoir sur la gestion des affaires de l'entreprise : c'est une fonction de contrôle et de conseil pur, Sa finalité est l'amélioration constante du contrôle interne.

Le contrôle interne constitue un élément important de tout organisme, il permet la maîtrise du fonctionnement et le comportement ainsi que l'évolution de l'entreprise par rapport à son environnement.

L'auditeur au début de sa mission évalue l'importance de ses risques afin de déterminer l'étendue de son programme de travail. Il communique aussitôt qu'il les remarque ses critiques et ses recommandations sur le système de contrôle interne au responsable d'un service, il n'attend pas la fin de sa mission pour signaler les lacunes et faiblesses qu'il constate.

L'objectif de ce travail était de démontrer la contribution de l'audit interne à la performance des entreprises, spécifiquement celles du secteur industriel. Nous sommes partis du principe selon lequel toute entreprise, aussi petite qu'elle soit, se doit d'effectuer des contrôles permanents qui peuvent aller d'une simple révision pour les petites entreprises, à un audit pour les plus grandes ; et ce dans le but de connaître l'évolution de son entreprise en terme de résultats.

A cet effet, notre questionnement de départ a été celui de savoir comment la fonction d'audit interne s'inscrit-elle dans une dynamique de performance, et ce dans le souci de pérenniser l'entreprise.

Nous avons effectué une étude de cas sur le site de CEVITAL en adoptant une démarche qualitative comme méthode de recherche. Ce qui nous a permis a priori de confirmer nos hypothèses de recherche précédemment proposées. Il en résulte donc que :

Une entreprise ayant atteint ses objectifs fixés au préalable peut se considérer comme étant performante ;

L'audit interne rend l'entreprise davantage performante et ce grâce à l'analyse et à l'évaluation du processus de gouvernement d'entreprise, de management de risque et de contrôle;

En formulant des recommandations claires, solides, constructives et qui conviennent exactement aux problèmes rencontrés l'auditeur assure une performance accrue à l'entreprise

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

- La confidentialité des documents internes ;
- Insuffisance de temps « durée de stage » ;
- Manque d'encadrement au niveau de l'entreprise ;
- Absence de documentation et ouvrages récents au niveau de la bibliothèque ;
- Connectivité limitée au campus universitaire.

Les recommandations que nous pouvons apporter pour améliorer la recherche scientifique au sein de l'enseignement supérieur est :

- L'approvisionnement des bibliothèques de façons régulières ;
- Signature de convention entre les universités et les entreprises afin d'augmenter les périodes de stages et améliore les conditions d'encadrement des étudiants ;
- Installation de nouveaux équipements technologiques ;
- Elaborer de nouveaux programmes d'étude ;
- Valoriser la recherche.

A cet effet, au terme de cette étude contraignante après un mois de stage pratique au niveau de l'entreprise CEVITAL et grâce aux recommandations et conseils fournis par l'auditeur interne nous pouvons dire que la réalisation d'une mission d'audit est conforme au plan déjà établie par la direction générale et ce dans le but ultime d'atteindre ses objectifs fixés aux préalables.

En terme perspective nous avons la certitude que l'évolution de l'audit interne contribue à doter l'entreprise davantage performante et apportera une amélioration significative à l'entreprise.

Bibliographie

REFERENCE BIBLIOGRAPHIQUE

Ouvrage :

ALAIN F, « *Les nouveaux tableaux de bord des managers* », édition eyrolles, Paris, 2008.

BOURGIGNON A, « *Essai sur l'analyse de la performance* », édition Ferper, 2003.

BENOIT P, « *Audit et contrôle interne* », édition ems, les essentiels de la gestion, 2010.

COUSSERQUES, « *Un tableau de bord un outil de pilotage* », CIG, 2007.

COOPERS, LYBRAND, « *La nouvelle pratique du contrôle* », édition d'organisation, paris, 2002.

DORIATH B, GOUJET C, « *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance* », 4^e édition dunod, PARIS, 2009.

ETIENNE. B, « *L'audit interne* » pourquoi ? Comment ? », Les éditions d'organisation, 1991.

LORINO F « *Comptes et récits de la performance* », essai sur le pilotage de l'entreprise, les éditions d'organisations, Paris, 1996.

RENARD J, « *Théorie et pratique de l'audit interne* » 7^e édition, eyrolles, paris, 2010

SAWYER L, « *L'audit interne* » édition publi-union, 1976.

SELMER C, « *Concevoir le tableau de bord* », édition dunod, PARIS, 2003.

SIMONS P, « *Audit financier* », les éditions d'organisation 1987.

VALIN G, COLLINS L, « *Audit et contrôle interne* », édition dalloz, paris, 1992.

VLAMINICK H, « *Histoire de la comptabilité* », édition pragmos , paris, 1979

Autre document :

BOUDRIGUA Z, Commissaire au compte, « Séminaire Méthodologie de l'audit et d'évaluation du contrôle interne », Alger, 2006.

Document interne CEVITAL.

HERRBACH O, « Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier » Toulouse, 2000.

LAROUSSE, édition maury, paris, 2003.

RIGOLE P, VAN DEN EEDE M, « trésorerie –audit interne » 2000.

Annexes

ANNEXES

Annexe 01 : Demande D'achat

Annexe 02 : Bon de Commande

Annexe 03 : Bon de Réception

Annexe 04 : facture