
Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention de diplôme de master académique en sciences financières et comptabilité

Option : audit comptable et contrôle de gestion

Thème :

L'importance de l'audit interne au sein de l'entreprise

Etudes de cas : Entreprise portuaire Mostaganem

Réalisé par l'étudiante :

Raouti khadidja

Membres de jury

Président : M. Boudraf Djilali
Encadreur : M. Bouchikhi Bouhaous
Examineur : M. Brahimi Omar

Année universitaire : 2015/2016

Table des matières

INTRODUCTION GENERALE	A-C
CHAPITRE 1 : les approches théoriques de l’audit interne	05
Introduction	05
Section 1 : un aspect historique de l’audit	06
1 : un aperçu historique de l’audit.....	06
2 : les motifs de création de la fonction d’audit interne.....	07
2-1 la théorie des coûts de transaction.....	08
2-2 la théorie de l’agence et de la gouvernance d’entreprise.....	08
Section 2 : le progrès de la notion d’audit interne	11
Section 3 : l’objectif, les documents, et les normes de l’audit interne	12
1 : les objectifs de l’audit interne.....	13
1-1 l’assistance et le conseil au management.....	14
1-2 promouvoir la culture de contrôle.....	14
1-3 l’accompagnement des changements.....	14
1-4 la prévention de toute difficulté pouvant menacer l’entreprise.....	14
1-5 l’auditeur est un révélateur d’amélioration.....	15
2 : la charte d’audit.....	15
3 : le code de déontologie.....	16
3-1 l’intégrité.....	16
3-2 l’indépendance.....	17
3-3 l’objectivité.....	17
3-4 la confidentialité.....	17
3-5 la compétence.....	18
4 : les normes de l’audit interne.....	19
Section 4 : les formes de l’audit interne	21
1 : selon le domaine concerné.....	21
2 : selon la nature de l’audit ou son objectif.....	22
3 : selon le domaine d’intervention de l’auditeur.....	24

Table des matières

Conclusion	26
CHAPITRE 2 : le rôle et l'importance de l'audit interne au sein de l'entreprise	27
Introduction	27
Section 1 : le rôle de l'audit interne dans l'évaluation du système de contrôle interne ...29	
1 : définition du système de contrôle interne.....	29
1-1 l'émergence du système de contrôle interne.....	29
1-2 définition de contrôle interne.....	30
1-3 pourquoi le contrôle interne est-il important ?.....	33
1-4 la relation entre le système de contrôle interne et l'audit interne.....	35
2 : l'évaluation du système de contrôle interne.....	36
2-1 les principes clés d'évaluation et d'amélioration du système de contrôle interne.....	36
2-2 les méthodes d'évaluation de système de contrôle interne.....	38
3: l'évaluation finale basée sur les tests de contrôle opérationnel.....	50
Section 2 : le role de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise	55
1 : le concept de risque en matière d'audit interne.....	56
2 : qu'est ce que le management des risques de l'entreprise.....	57
3 : le role de l'audit interne dans le management des risques.....	59
3-1 l'audit interne et la maitrise des risques.....	59
3-2 l'audit interne et le management des risques de l'entreprise.....	60
3-3 le role de l'audit interne dans le management des risques.....	60
Section 3 : l'audit interne comme une solution aux problèmes d'asymétrie d'information	
1 : l'asymétrie d'information.....	69
2 : l'audit interne et l'asymétrie d'information.....	69
Conclusion	73
CHAPITRE 2 : l'application de l'audit interne au sein de l'entreprise portuaire de Mostaganem ..74	
Introduction	74
Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil	75
1 : présentation de l'entreprise portuaire de Mostaganem.....	75

Table des matières

2 : activités de l'entreprise.....	76
3 : organisation de l'entreprise.....	78
4 : objectifs de l'entreprise.....	80
Section 2 : méthodologie de l'audit interne.....	81
1 : principes fondamentaux de la méthodologie.....	81
2 : définition de la mission.....	82
3 : la démarche de l'audit interne.....	83
Section 3 : l'audit interne de la fonction d'achat au sein de l'EPM.....	87
1 : préface de la fonction d'achat.....	87
2 : le déroulement de la mission d'audit interne de la fonction d'achat.....	88
Conclusion.....	113
Conclusion générale.....	114
Bibliographie.....	117

Liste des figures

numéro	titres	pages
01	Les composants du contrôle interne	32
02	Le système du contrôle interne	33
03	Risque d'audit et ces composants	43
04	Le processus de l'audit basé sur le contrôle interne	54
05	L'évolution de la fonction de l'audit interne	60
06	Le rôle de l'audit interne dans le erm	62
07	Rattachement hiérarchiques de l'audit interne	72
08	Organigramme de l'entreprise portuaire de Mostaganem	79
09	Bon de commande (demande d'achats de fournitures)	92

Liste des tableaux

numéro	Titres	pages
01	Les principaux rôles de l'audit interne dans le management des risques	66
02	Les rôles légitimes de l'audit interne	67
03	Trafics globale des véhicules	77
04	Capacité de stockage et moyennes journalières d'enlèvement des véhicules	77
05	La lettre de mission	89
06	Questionnaire du contrôle interne 1^{ère} version	96
07	Tableau d'analyse des risques	97
08	Questionnaire du contrôle interne 2^{ème} version	101

Liste des abréviations

Abréviation	Désignation
ATH	Association technique d'harmonisation
COSO	Committee of sponsoring organizations
ERM	Entreprise risque management
EPM	Entreprise portuaire Mostaganem
FRAP	Feuille de révélation et d'analyse de problèmes
IAASB	The international auditing and assurance standards board
IIA	The institute of internal auditors
IFACI	Institut français des auditeurs et des contrôleurs interne
ISA	Les normes internationales d'audit
ISO	Organisation internationale de normalisation
LSF	The french Financial Security Law
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique
SCI	Système de contrôle interne
SOX	Loi sarbanes-oxley

Dédicace

Je dédie ce mémoire à :

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

A ma très chère sœur pour son soutien, je lui souhaite beaucoup de réussite.

A la prunelle de mes yeux mon petit frère.

A toute ma famille.

A tous mes amis(es).

Raouti khadidja

Remerciements

J'exprime tout d'abord mes profonds remerciements à mon encadreur de thèse, monsieur bouchikhi bouhaous pour sa grande disponibilité, son écoute, son suivi tout en long de ce travail.

Ainsi que pour sa patience et sa compréhension des situations diverses et variées, je lui en suis reconnaissante pour ces précieux conseils.

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

Raouti khadidja

Introduction générale

Introduction générale

Introduction générale :

Suit aux événements financiers qui ont secoué le monde ces dernières années, l'audit interne s'est avéré un outil inévitable au sein des entreprises. A cet égard, on peut affirmer que cette fonction a un rôle important dans l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne.

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

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

Ainsi, la norme 2120 sur le contrôle stipule que « l'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle interne approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue »¹.

D'après le cadre de référence internationale des pratiques professionnelles de l'audit interne (CRIPP) « 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 contribuer à créer de la valeur ajoutée ».

Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernance d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.²

¹ IIA (institut of internal auditors), « norme internationale pour la pratique professionnelle de l'audit interne », USA, 2004, p10.

² IFACI (institut français de l'audit et du contrôle interne), PDF, 2013, p 15.

Introduction générale

L'audit interne apporte sa contribution à l'ensemble des activités de l'entreprise car dans chaque domaine qu'il s'agisse des aspects financiers, administratif, informatique, industriels, commerciaux ou sociaux, d'après Larry Sawyer : diriger c'est toujours planifier les tâches, organiser les responsabilités, conduire les opérations et en contrôler la marche. Le management est devenue une profession, faisant l'objet d'un enseignement, l'audit interne, outil de management, l'accompagne et l'éclaire.³

L'Algérie, comme d'autres pays, a connu ces dernières années une large diffusion des phénomènes de corruption et de fraude, ce qui a amené le législateur à légiférer de nouvelles lois, instructions et règlements en matière d'audit interne, ceci afin de renforcer les dispositifs de l'audit et du contrôle interne, dans le but de conduire les entreprises à plus de transparence, surtout en matière d'informations financière, et de les aider à créer de la valeur et essayé d'innover et aller de l'avant.

Le rôle que doit entreprendre la fonction de l'audit interne étant au centre de notre problématique, et pour le quel nous avons choisi de réaliser ce travail qui portera sur l'utilité de l'audit interne, dans sa détections des risques et des lacunes liés à l'activité de l'entreprise, et cette dernière est obligé de créer la fonction d'audit interne, à cet effet, notre sujet est présenter comme suit : « **l'importance de l'audit interne au sein de l'entreprise** »

La fonction de l'audit interne n'existe pas au niveau de toutes les entreprises que ça soit publiques ou privés en effet, elle joue un rôle fondamentale à l'application des politiques et directives de la de la direction, ainsi que l'assurance de l'existence d'un bon système de contrôle interne.

L'objectif est donc, de savoir comment l'audit interne peut-il être représenté comme étant l'outil de pilotage dans la gestion de l'entreprise. Et la problématique serait :

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

De cette problématique découlent les questions suivantes :

- Quel est le rôle de l'audit interne ?
- La fonction d'audit interne veille-t-elle à l'amélioration des performances de l'entreprise ?
- La fonction d'audit interne est-t-elle existante dans les entreprises algériennes ?

³ JULIEN. D, « la conduite de l'audit et du contrôle interne » CRIPP, 2013, p 15 .

Introduction générale

Hypothèses :

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

- L'audit interne peut améliorer la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation du système de contrôle interne.
- On peut compter sur l'audit interne comme un outil principal dans la gestion des risques afin d'améliorer les performances de l'entreprise.
- L'audit interne peut réduire l'asymétrie d'information.

Objectif de l'étude :

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

L'intérêt de l'étude :

L'intérêt de cette recherche consiste à la détection des défaillances, en matière de système de contrôle interne afin d'apporter aux dirigeants un éclairage sur l'ensemble de leurs entreprises et les aider à prendre les décisions pertinente.

Organisation de la thèse :

Cette thèse qui traite l'importance de l'audit interne au sein de l'entreprise, comporte trois chapitres.

- Le premier consiste en une approche théorique de l'audit interne, en passant par un aspect historique, en présentant aussi les théories, le progrès de la notion d'audit interne ainsi que l'objective, les documents, et les normes en terminant par les différentes formes de l'audit interne.
- Le deuxième chapitre analyse le rôle et l'importance de l'audit interne au sein de l'entreprise en effet, nous commençons par l'étude du rôle de l'audit interne dans l'évaluation de système de contrôle interne, ensuite nous montrons quel est son rôle

Introduction générale

Dans la gestion des risques, c'est-à-dire comment l'audit interne évalue le processus de gestion des risques. Nous présentons aussi l'audit interne comme mécanisme essentiel dans l'asymétrie d'information, il est vrai que ce mécanisme a un rôle à jouer dans la transparence des informations financières.

- Le dernier chapitre sera réservé à une étude de cas qui sera une enquête de terrain dans l'entreprise portuaire de Mostaganem avec une de leurs auditrices qui nous éclairera sur l'application de cette fonction et la place qu'elle occupe dans l'entreprise (EPM).

Approche de l'étude :

Pour réaliser les objectifs de notre étude nous avons utilisé l'approche descriptive et analytique afin de décrire la notion de l'importance de l'audit interne ainsi que l'analyse du rôle de l'audit interne dans l'entreprise, c'est-à-dire de savoir comment l'audit interne peut contribuer à l'amélioration des performances de l'entreprise à travers l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne.

Chapitre

01

Introduction :

L'audit interne, défini officiellement comme une activité, est avant tout une fonction de l'organisation et c'est avec des ressources appropriées de celle-ci que l'audit interne est susceptible d'apporter le plus de valeur ajoutée. L'audit interne doit vivre l'entreprise, être imprégné de sa culture, se sentir concerner par tout ce qui la touche, ses succès comme ses difficultés ou ses échecs.

La pratique de l'audit interne a connu au cours des dernières décennies un développement considérable marqué par une triple extension : extension dans son objet qui est passé de la conformité à la performance, extension dans ses objectifs, de la recherche de fraude à une fonction d'assistance, extension du champ d'application, d'un audit comptable et financier à un audit opérationnel et stratégique. ¹

Dans ce premier chapitre, tout d'abord nous nous intéressant au développement de l'audit interne on passant par un aperçu historique dans la première section, ensuite, d'éclairer la notion de l'audit interne (section02), la troisième section sera réserver à l'objectif, les documents, et les normes de l'audit interne, enfin nous mettons l'accent sur les différents formes de l'audit interne.

¹ Elisabeth Bertin, *audit interne enjeux et pratique à l'international*, édition eyrolles, paris, 2007, 59.

Section 01 : un aspect historique de l'audit

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

1- Un aperçu historique de l'audit :

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

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

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

¹ sur le site : <http://www.kahnconsultinginc.com/risk-management-audit-program.php> , date de consultation, 12/01/2016.

² Dégos jean-guy, *Origine et histoire de la comptabilité française*, France, 2010, p 07.

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

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

Jusqu'à la fin du XIXe siècle, la finalité de l'audit était particulièrement axée sur la recherche de la fraude. Les modes de contrôle étaient donc axés vers la vérification détaillée, voire exhaustive, des pièces comptables¹.

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

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

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

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

¹ Herrbach. O, op.cit, p17.

2.1 la théorie des coûts de transaction :

Lorsque l'on cherche à utiliser la théorie des coûts de transaction, il ne faut jamais oublier deux choses ¹: la première est que son objet concerne les transactions c'est donc l'unité d'analyse à laquelle il faut toujours se référer en dernière instance, la deuxième est que l'on recherche le mode de gouvernance qui permet de minimiser les coûts de transaction pour une tâche donnée. Les modes de gouvernance sont² : le marché, le contrat ou forme hybride et le bureau privé ou public chargé d'une tâche de réglementation.

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

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

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

L'agence, sujet de la théorie portant cette appellation, consiste à déléguer la gestion des propres biens et intérêts des propriétaires de l'entreprise ou d'une personne à une tierce

¹ Arregle. J.L, Cauvin. E, hertman. M, Grand. B, Rousseau. P, *Les nouvelles Approches de la gestion des Organisations*, éditions économique, Paris, 2000, p 89.

². Ghertman Michel, *Applications pratiques de la théorie des coûts de transaction*, Groupe HEC, France, 1998, p 09

² Bertin Elisabeth, *Audit interne*, Edition d'organisation, Paris, 2007, p23.

personne et de s'assurer que cette dernière agit bien dans l'intérêt des propriétaires.

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

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

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

- Les divergences d'intérêt :

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

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

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

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

¹ Depret.H, Finet. A, Missonier-piera. F, Hamdouch. A, *Gouvernance d'entreprise : Enjeux managériaux, comptables et financiers*, Edition De Boeck Université, Bruxelles, 2005, p 17.

² Idem

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

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

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

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

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

² Ebondo WA Mandzila., *Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques*, Euromed-Marseille Ecole de Management Domaine de Luminy, Marseille, 2007, p05.

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

Section 02 : le progrès de la notion d'audit interne

L'audit interne a vu la succession de plusieurs définitions. Selon l'IFACI (Institut français de l'audit et du contrôle interne) : L'audit interne est, dans l'entreprise, la fonction chargée de réviser périodiquement les moyens dont disposent la direction et les gestionnaires de tous niveaux pour gérer et contrôler l'entreprise. Cette fonction est assurée par un service dépendant de la direction mais indépendant des autres services¹.

Selon l'IIA (the Institute of Internal Auditor) « L'audit interne est maintenant une fonction d'assistance au management. Issue du contrôle comptable et financier la fonction audit interne recouvre de nos jours une conception beaucoup plus large et plus riche répondant aux exigences croissantes de la gestion de plus en plus complexe des entreprises nouvelles, méthodes de direction (délégation, décentralisation, motivation), informatisation, concurrence². ».

La définition officielle : c'est la traduction de la définition internationale adoptée par l'Institut International d'Audit Interne (l'IIA : the Institute of Internal auditors) le 29 juin 1999 et approuvée le 21 mars 2000 par le Conseil d'Administration de l'Institut de l'Audit Interne (IFACI), il est dit : « L'audit interne est une **activité** indépendante et objective qui donne à une organisation une **assurance** sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses **conseils** pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique ses processus de management des **risques**, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité³ ».

¹ Sur le site interne, www.ifaci.com, Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne.pdf, Edition 2013, p 25.

² CHEKROUN Meriem, thèse doctorat LMD, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, Tlemcen, 2013, p 22.

³ Sur le site web, www.IFACI.com, Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne.pdf, p31.

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

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

Nous partageons également l'avis de l'auteur Jaques Renard, lorsqu'il regrette la qualification de l'audit interne par « activité » et non pas par « fonction », car une activité est plus élémentaire qu'une fonction et place de ce fait son responsable dans une position subalterne¹.

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

Section 03: l'objectif, les documents, et les normes de l'audit interne

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

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

1- les objectifs de l'audit interne :

L'audit interne a en permanence deux objectifs¹ :

- ✓ Assurer à la direction l'application de ses politiques et directives et la qualité du contrôle interne.
- ✓ Aider les responsables concernés à améliorer leur niveau de contrôle et leur efficacité.

On pourrait aller jusqu'à dire dans l'approche client fournisseurs, telle qu'elle se développe à l'intérieur des entreprises, que l'audit interne a deux clients : outre son client naturel qu'est la direction générale, un second client en la personne des audités².

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

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

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

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

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

¹ Julien. D, op. cit, p 09.

² idem

³ Sardi. A, audit et contrôle bancaire, édition, afgee, paris, juillet 2002, p 82.

1.1 L'assistance et le conseil au management :

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

1.2 promouvoir la culture de contrôle :

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

1.3 L'accompagnement des changements :

L'évolution environnementale qu'elle soit technologique, économique, ou autre, a amené les entreprises à développer et notamment à s'adapter de manière perpétuelle avec l'environnement.

À cet effet, l'auditeur doit aider l'ensemble du personnel à s'adhérer à ce nouveau contexte afin d'assurer la pérennité de l'entreprise.

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

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

1.5 L'auditeur est un révélateur d'amélioration :

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

¹ Schik. P, Lemant. O, guide de self-audit : 184 items d'évaluation, édition d'organisation, Paris, 2001, p198.

² Mougins. Y, les nouvelles pratiques de l'audit de management QSEDD, édition AFNOR, 2008, op.cit., p 70.

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

- de critiquer les hommes: l'auditeur interne ne juge pas les hommes mais les différents niveaux de l'entreprise
- d'uniquement dénoncer les fraudes et leurs coupables.

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

2- La charte d'audit :

La charte de l'audit interne est un document officiel qui définit les objectifs de l'audit interne, sa position, l'étendue de son domaine d'intervention, les normes de l'audit ainsi que la relation entre le comité d'audit et l'audit interne². Cette charte de l'audit interne doit permettre à l'auditeur interne d'intervenir dans tous les domaines et d'accéder à toutes les sources d'informations à l'occasion de sa mission. Cette charte d'audit est considérée également comme un outil de communication idéal pour les auditeurs internes afin de discuter leurs services et de leurs priorités.

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

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

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

² Renard. Jacques, *théorie de l'audit interne*, op.cit, p390.

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

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

3- Le code de déontologie :

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

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

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

3.1 L'intégrité :

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

¹ Xavier. P, *the standarts for the professional practice of internal auditing*, usa, 1997, p 39.

² Madoz. J.P, *ethique professionnelle : 100 questions comprendre et agir*, edition afnor, 2007, p 138.

3.2- L'indépendance :

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

IL est à noter que l'auditeur interne ne doit pas être directement responsable de l'élaboration ou de la mise en œuvre de nouveaux systèmes, car cela pourrait compromettre son indépendance. Il est à noter également que « les auditeurs qui ont le niveau d'indépendance le plus élevé sont ceux qui ont un niveau de développement moral cognitif conventionnel¹ ».

3.3 L'objectivité :

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

3.4 La confidentialité :

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

¹ Gumb. B, de l'indépendance de la méthode sur l'objet de recherche : le cas de la qualité de l'audit, grenoble école de management, France, 2008, 09.

travaux¹.

3.5 La compétence :

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

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

- Le droit civil :

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

Responsabilité civile cela veut dire que l'auditeur peut se trouver endetté jusqu'à la fin de ses jours².

- Le droit pénal :

L'extension de la responsabilité pénale aux personnes morales s'est accompagnée d'une extension jurisprudentielle de la responsabilité des personnes physiques. Et l'on voit la responsabilité des dirigeants de plus en plus souvent mise en cause pour des fautes de gestion, la notion de dirigeant étant parfois interprétée de façon extensive³ : on y inclut non seulement les membres du comité de la direction mais également les trésoriers ou autres membres de la direction. En effet, même le directeur de l'audit interne peut faire l'objet d'un délit pénal s'il a commis des infractions aux règles du code pénal.

¹ Dagfinn. F, audit manual, united nations, march 2009, p 15.

² Renard. Jacques, *audit interne : ce qui fait débat*, op.cit, p 70.

³ Renard. Jacques, *théorie de l'audit interne*, op.cit, p 112.

4-Les normes de l'audit interne :

La fonction de l'audit interne s'exerce dans la limite des normes définie par la Profession celle-ci est en effet organisé, au plan international les normes international aux pratiques professionnelles de l'audit interne (ISA) approuvé officiellement par l'IIA en 1978 et publié sont devenues un référentiel essentiel et très important pour les auditeurs internes.

Ces normes ont été publiés en 1978 par « the international audit standard board » (IASB)

Les normes ont pour objectif :¹

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

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

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

¹ Sur le site internet, www.ifaci.com , cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne, pdf , édition 2013 , p 25 .

Tableau N°01 : les normes de qualification et de fonctionnement

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

Section 04 : les formes de l'audit interne

La revue de littérature dans le domaine de l'audit interne distingue plus d'une vingtaine de qualificatifs : audit comptable, audit financier, audit informatique, audit stratégique, audit vert, audit intégré.

Ces domaines d'audit interne peuvent être singularisés en fonction de trois aspects :

1- Selon le domaine concerné:

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

1.1 Audit social :

Jean-Marie Peretti le définit suit « l'audit social regroupe les formes d'audit appliquées à la gestion et au mode de fonctionnement des personnes dans les organisations qui les emploient ainsi qu'au jeu de leur relations internes et externes ». cela signifie que l'audit social a pour périmètre l'ensemble de l'organisation et de ses relations à la fois interne et son externe .

Ainsi l'audit social est un instrument de responsabilité sociale pour une organisation¹. Autrement dit, l'audit social est un examen minutieux approfondi et une analyse du travail de n'importe quel service vis-à-vis de sa pertinence sociale en fait, son objectif est double, il s'agit d'obtenir l'efficacité optimale du travail humain, dans l'intérêt économique de l'entreprise.

1.2 Audit qualité :

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

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

En outre, l'audit qualité est une première étape importante dans toute démarche d'optimisation de la qualité dans une fonction. Il permet de déterminer l'aptitude du système de gestion de la qualité, ce qui permet ainsi d'améliorer la qualité du système de contrôle interne.

¹ Nanterme. J.F, *gestion de la qualité : audits internes et externes*, université strasbourg, p06.

² Renard. J, *audit interne : audit qui fait débat*, op.cit, p 78.

³ Herrbach. O, op.cit, p 20 .

1.3 Audit thématique :

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

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

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

2.1 Audit de conformité et/ou de régularité:

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

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

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

2.2 L'audit de l'efficacité :

L'audit d'efficacité est une démarche d'audit dans laquelle l'auditeur, ne disposant plus de référentiel de l'organisation préexistant, suggère éventuellement des modifications à la règle s'il s'avère qu'elle est à l'origine des dysfonctionnements².

¹ Chevrollet. F, hadzlikl. E, arnold. J, hergon. E, *la méthodologie de l'audit en transfusion sanguine : auditeurs, référentiels, guide de l'auditeur*, ESF, paris, 2000, p 225.

² IFACI, IAS (institut international de l'audit social), « des mots pour l'audit », imprimerie compédit beaurgard S.A, paris 1995.

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

2.3 L'audit de management et de stratégie:

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

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

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

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

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

² Chekroun Meriem, op cité, p 24.

³ Renard. J, op.cit, p 155.

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

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

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

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

3.1 Audit financier :

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

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

L'audit financier est un examen critique destiné à vérifier que l'activité de

¹ Renard, J, *théorie et pratique de l'audit interne*, op.cit, p 32.

² Feujo, I, *guide des audits : quelles synergies gagnantes pour l'entreprise*, édition afnor, saint-denis, 2005, p 81.

³ Bethous, R, kremper, F, poisson, M, *l'audit dans le secteur public*, édition clet (centre de librairie et d'édition techniques), paris, 1986, p 137.

l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels conformément à un référentiel comptable identifié.

3.2 Audit opérationnel :

L'audit opérationnel est défini par l'Association Technique d'Harmonisation (ATH) « l'examen professionnel des informations relatives à la gestion de chaque fonction d'une entité quelconque en vue d'exprimer sur ces informations une opinion responsable et indépendante, par référence aux critères de particulier en vue de la prise de décision »¹. De ce fait, l'audit opérationnel s'applique à toutes actions, sans privilégier leur incidence sur la tenue et la présentation des comptes. Il évalue non seulement la conformité avec des politiques, mais évalue l'adéquation des politiques elles-mêmes.

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

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

En effet, l'audit opérationnel est en général effectué pour aider la direction à maîtriser ses opérations et à augmenter la performance de l'entreprise. Concrètement parlant, l'audit opérationnel s'intéressera à l'organisation de l'entreprise ou à sa gestion, ou aux deux à la fois². D'une part, l'audit d'organisation a pour objet d'évaluer les structures, les procédures et les systèmes d'information de l'entité. Il couvre notamment l'examen de l'organisation des services, de la définition des directions et de leurs attributions, du système de contrôle interne, des procédures de travail, des relations entre l'entité et des « satellites » ou des organismes extérieurs,D'autre part, l'audit de gestion peut être défini comme étant l'appréciation des performances de l'entité. Il s'agit aussi d'évaluer les méthodes et instruments de gestion utilisés et de porter un jugement sur leurs conditions d'utilisation.

¹ Reeve. John, *an operational audit* , united states, 1984, p 57 .

² Renard. J, *théorie et pratique de l'audit interne*, op.cit, p 60.

Conclusion du chapitre 1 :

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

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

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

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

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

Chapitre

02

INTRODUCTION :

Au cours de ces dernières années, le monde a connu de nombreux changements dont, la mondialisation, la technologie de l'information, la croissance économiques ainsi que les scandales financiers qui ont frappé les grandes entreprises dans le monde, ce qui a conduit à une attention accrue à la fonction d'audit interne comme un outil de contrôle afin d'assurer la capacité de l'entreprise à atteindre ces objectifs.

De plus, l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, basée sur l'audit interne, devient une nécessité, on considère que ce dernier se présente comme l'un des mécanismes le plus performant dans le système de la gouvernance d'entreprise. Dans ce chapitre, nous allons essayer d'éclairer la relation étroite entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise, c'est-à-dire de savoir comment l'audit interne peut améliorer ce système de la gouvernance. Pour cela, nous allons tenter d'expliquer cette relation à travers les quatre éléments essentiels : l'évaluation de système de contrôle interne, la gestion stratégique des risques, l'asymétrie d'information et la protection des parties prenantes.

Il faut bien noter que la notion de la gouvernance d'entreprise n'est pas un concept nouveau pour la profession comptable, car elle a une corrélation étroite à un système ou à une structure de contrôle interne, toute fois elle est aussi considérée comme l'un des étapes de l'évolution de ce système. L'institut des auditeurs internes (IIA) est le premier organisme qui a porté l'attention sur ce concept. En effet, Howard J. Johnson indique dans une communication intitulée « Corporate accountability and risk » que 'l'institut des auditeurs internes estime que la performance de l'organisation est déterminée par ces ressources suffisantes et la compétence des ces auditeurs internes qui fournissent des services de la valeur ajoutée qui sont essentielles aujourd'hui pour une gestion efficiente et efficace d'une organisation.'¹

¹. Johnson, Howard J., 2000, "Corporate Accountability and risk", Tone at the Top, Published by The Institute of Internal Auditors, Issue, p.1.

Et pour mieux comprendre la contribution de la fonction de l'audit interne dans l'amélioration des performances de l'entreprise, nous avons divisé ce chapitre en trois sections, comme suit :

Tout d'abord, dans la première section, nous essayerons de montrer comment l'audit interne peut jouer un rôle dans l'évaluation du système du contrôle interne, où nous nous attacherons à expliquer ce qu'est et ce que recouvre le concept du contrôle interne ainsi qu'à présenter les principales étapes de l'évaluation des risques.

L'avant dernière section se proposera d'étudier le rôle de l'audit interne dans la gestion des risques, où nous présenterons la relation qui existe entre l'audit interne et la gestion des risques dont nous présenterons : le concept de risque en matière d'audit interne, le management des risques de l'entreprise et le rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise (ERM). Car le management des risques devient une fonction incontournable au sein de chaque entreprise désireuse l'atteinte de ses objectifs. Et pour conclure on présentera l'audit interne comme une solution aux problèmes d'asymétrie d'informations.

Section 1 : Le rôle de l'audit interne dans l'évaluation du système de contrôle interne.

Parmi les principaux objectifs de l'entreprise, la mise en place d'un système de contrôle interne efficace qui contient un ensemble de procédures de contrôles liés à des secteurs financiers, comptabilités, organisations et administratifs, afin de garantir le bon fonctionnement dans l'entreprise et de respecter les politiques mises en place.

1- définition du système de contrôle interne :

Le système de contrôle interne, est aujourd'hui une obligation nécessaire pour une entreprise qui veut assurer ses rapports financiers et garantir l'efficacité et l'efficience de ces opérations. Nombreuse sont les sociétés à disposer depuis longtemps déjà d'un SCI. La disjonction du propriétaire à la gestion ainsi que la taille volumineux de l'entreprise ont conduit à une attention accrue au système du contrôle interne.

1.1- L'émergence du système de contrôle interne :

Au début, le système du contrôle interne n'a pas été considéré comme un moyen de contrôle important en raison de l'absence de séparation entre propriété et la direction. En effet, le contrôle sur les activités de l'entreprise existait à cette époque qui faisait par le propriétaire lui même, connu sur le nom « contrôle personnel », ainsi le concept de contrôle interne se limitait seulement à la protection monétaire. Il représente le plus grand actif de l'entreprise.

Mais après la croissance économique, l'entreprise s'est heurtée à plusieurs obstacles dans tous les domaines : financier, administratif et organisationnelle ce qui a conduit à considérer que le contrôle interne est une nécessité pour la direction moderne afin de protéger ses ressources. Ainsi, l'utilisation des systèmes d'informations et les scandales financiers qui ont touché l'économie dans le monde les ont conduit de revoir les aspects de ce système afin de le développer et d'améliorer son efficacité en fonction des évolutions actuelles.

Aujourd'hui, le système du contrôle interne occupe une place importante au sein de l'entreprise, il est une action collective au sens où il engage l'action conjuguée d'un grand nombre d'acteurs¹, il devient le pilier du contrôle grâce à sa capacité d'assurer le bon fonctionnement de l'entreprise. Cependant, ce système doit être évalué par l'audit interne afin de vérifier son efficacité et son efficience au sens où l'audit interne est le contrôle des contrôles.

1.2- La définition de contrôle interne :

Avant de présenter la définition du contrôle interne il est nécessaire de montrer le concept « contrôle ». En effet, selon le dictionnaire de la langue française Larousse, le mot contrôle est défini comme 'action de contrôler quelque chose, quelqu'un, de vérifier leur état ou leur situation au regard d'une norme''², il porte le synonyme de l'inspection.

Pour ISO, le contrôle est 'l'évaluation de la conformité par observation et jugement accompagné si nécessaire de mesures, d'essais ou de calibrage''³

Il est en effet défini selon L'IIA (Institut des auditeurs Internes), comme 'toute mesure prise par le management, le conseil et d'autres parties afin de gérer les risques et d'accroître la probabilité que les buts et objectifs fixés seront atteints. Les managers planifient, organisent et dirigent la mise en œuvre de mesures suffisantes pour donner une assurance que les buts et objectifs seront atteints''⁴.

Pour ce qui est du système de contrôle interne, ce dernier, est défini par le COSO (Committee of sponsoring Organizations of the Treadway Commission) comme étant une « Opération influencée mise en œuvre par un conseil d'administration bien

¹. Anne, F A., "L'intelligence connective du contrôle interne" [sur ligne], <disponible sur l'adresse : www.ifaci.com/dl.php?table=ani...L-intelligence-collective

².<http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/contrôle/18932>, consulté en ligne le 10/12/2015.

³.<http://www.agrojob.com/dictionnaire/definition-contrôle-2570.html>

⁴. The Institute of Internal Auditors, "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)" « glossary », Disponible à l'adresse : <http://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>, consulté en ligne 09/12/2015.

organisé, la direction et toutes les personnels afin de fournir une assurance raisonnable concernant la réalisation des objectifs suivants¹ :

- 1- Le contrôle des opérations : associé à l'efficience et l'efficacité de l'utilisation de ressources des sociétés ;
- 2- Le contrôle des rapports financiers : associé à un degré de confiance de préparation des états financiers présenté ;
- 3- Le contrôle de : associé de l'organisation des lois et des systèmes organisés.

Pour bien assurer ces objectifs ci-dessus le COSO1 a réuni cinq éléments essentiels, jugés nécessaire pour un bon contrôle, c'est-à-dire les conditions indispensables pour une bonne maîtrise des activités. Ces éléments, présentés comme suit :

- l'environnement de contrôle (l'audit interne) : l'environnement de contrôle traduisant la culture de l'entreprise, il est en effet déterminé par la charte de l'entreprise et les qualités individuelles des collaborateurs (conseil d'administration, direction générale,...etc.)².

Autant que le contrôle interne fait partie de l'environnement de contrôle, les règles des responsabilités doivent être adaptées aux objectifs fixés par l'entreprise.

Le conseil d'administration doit être pris en compte des critères qualitatifs afin d'évaluer l'efficacité du SCI dans l'exercice de ses fonctions de surveillance.

- ✓ une évaluation des risques ;
- ✓ des activités de contrôle ;
- ✓ une information et une communication ;
- ✓ un pilotage.

¹. Konrath, Larry F., 1999, *Auditing Concepts and Applications : A Risk Analysis Approach*, 4E., South-Western College Publishing, Cincinnati, 1999, p 51.

². PriceWaterhouseCoopers, "Système de contrôle interne : un outil de gestion en pleine mutation", disponible sur : www.pwc.ch/user_content/editor/.../pwc_sci_pleine_mutation_06_f.pdf

Figure n° 1 : les composants du contrôle interne



Source : Graham L, 2008. 'Internal Controls: Guidance for Private, Government, and Nonprofit Entities'', John W & Sons, Inc, New Jersey.

La figure ci-dessus, montre les cinq composants d'un contrôle interne réussi, nous entendons par l'environnement de contrôle (control environment) une culture de l'organisation favorable afin d'assurer la mise en place d'un contrôle interne efficace, l'évaluation des risques (Risk Assessment) est une nécessité afin de bien les connaître pour être en mesure de les maîtriser, pour les activités de contrôle (Control Activities), ce dernier, inclut toutes les procédures ou dispositifs spécifiques visant à protéger l'entreprise contre tous risques, l'information et la communication est un moyen important au sein de l'entreprise surtout s'il s'agit d'une information et communication satisfaisantes, en ce qui concerne le dernier composon ; le pilotage, il se fait par chaque responsable à son niveau

De sa part, Alfred King considère que le contrôle interne signifie vraiment 'avoir l'assurance que les biens que nous pensons que nous possédons sont toujours là, et qu'ils n'ont pas disparu'¹.

Selon les normes internationales de l'audit (norme: A39), 'le contrôle interne doit destiner à répondre aux risques identifiés qui entravent la réalisation des objectifs de l'entité relatifs à l'établissement des états financiers'².

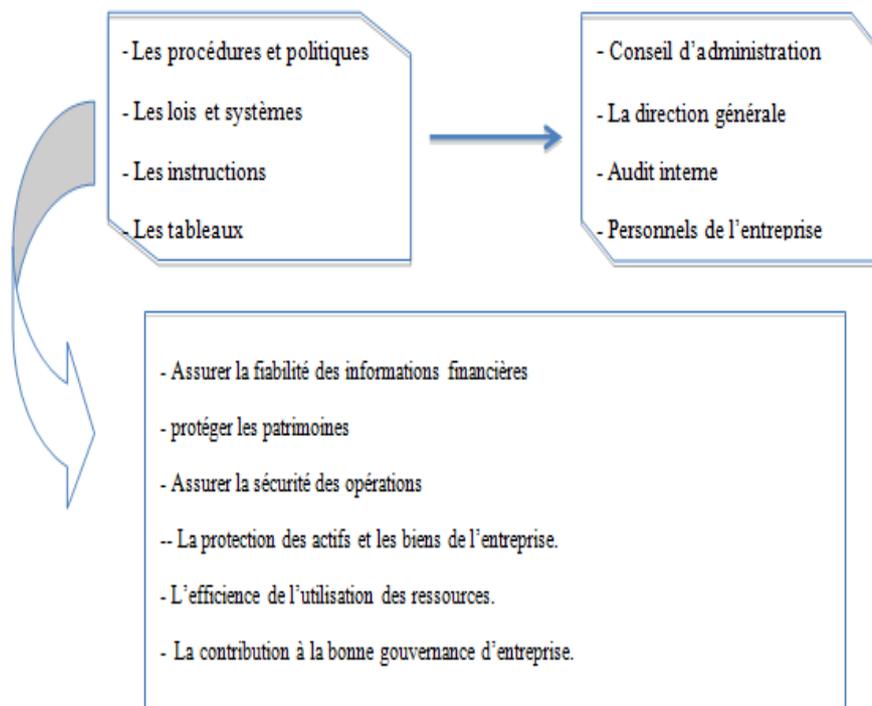
¹. King, A.M., 2011, *Internal Control of Fixed Assets : A Controlller and Auditor's Guide*, John Willey & Sons, Inc, New Jersey, p.4.

². Normes Internationales D'audit, L'audit d'états financiers [on ligne], Disponible sur : <http://www.afigec.com/>. Consulter le 02/01/2016.

En résumé, on peut dire que le système de contrôle interne est un ensemble des structures ou des instructions afin de prévenir et identifier n'importe quel irrégularités et abus dans les opérations des activités de l'entreprise, le but de ce système est donc d'assurer la fiabilité des informations financières et l'efficacité de l'utilisation de ressources des sociétés.

La figure suivante montre le contrôle interne et ses objectifs :

Figure n°02 : Le système du contrôle interne



Source : fait par le doctorant lui même (selon ce qu'on a montré précédemment)

1.3 Pour quoi le contrôle interne est-il important ?

Selon l'International Federation of Accountants (IFAC), le contrôle interne est un aspect crucial du système de gouvernance d'entreprise et sa capacité à gérer les risques ¹. A ce stade, il soutient la réalisation des objectifs de l'organisation,

¹. International Federation of Accountants (IFAC), "Evaluating and Improving Internal Control in Organizations", disponible sur l'adresse suivante : <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Evaluation%20and%20%Improving%20Internal%2>

l'amélioration et la protection de la valeur des parties prenantes. Un contrôle interne efficace permet à l'organisation de capitaliser sur les opportunités tout en réduisant les risques et les menaces pouvant être réellement influencé sur le bon fonctionnement de l'entreprise ainsi que de créer également un avantage concurrentiel.

En outre, l'enquête de L'IFAC intitulé « Integrating the business Reporting supply chain ¹ » en 2011, montre qu'une assurance efficace, intégration du risque management et contrôle interne devraient être un élément clé d'une mission de conseil d'administration car les scandales financiers qui ont touché beaucoup d'entreprises ces dernières années, dans le monde, en particulier dans les institutions financières ont montré l'inefficacité des pratiques de contrôle interne et risques management. En effet, selon les chefs des entreprises interrogés, ces organisations ne comprenaient pas pleinement les risques auxquels ils étaient exposés, en raison de leur concentration uniquement sur le contrôle de l'information financière. Les crises financières ont touché des secteurs autres que l'information financière, y compris les opérations et les circonstances externes. Ainsi, ces répondants ajoutent que la gestion efficace des risques et le contrôle interne devraient être un élément clé de la bonne gouvernance à tous les niveaux d'une organisation et à l'ensemble des opérations.

De plus, une autre enquête de L'IFAC concernant « Risk Management and Internal Control² » (2011) a révélé que : les systèmes de contrôle interne et gestion des risques doivent être mieux intégrés dans l'ensemble de la gouvernance, la stratégie et les opérations des organisations. Selon les répondants, malgré la volonté d'intégrer le système du contrôle interne et gestion des risques, mais il existe une absence total des outils et orientations pour développer et mettre en œuvre un système véritablement intégré. Actuellement, les références des risques management sont souvent séparées de celles de contrôle interne. Selon les répondants, La première étape de renforcement de l'orientation dans ce domaine, est de combiner ces références séparées en un seul

¹.IFAC, 2011,'Integrating the Business Reporting Supply Chain'', disponible sur l'adresse suivante : [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Integrando%20la%20cadena%20de%20suministro%20informaciAn%20de%20negocios%20\(2\).pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Integrando%20la%20cadena%20de%20suministro%20informaciAn%20de%20negocios%20(2).pdf)

². IFAC, 2011, ' Global Survey on Risk Management and Internal Control ', Results, Analysis, and Proposed Next Steps, disponible sur: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/global-survey-on-risk-manag.pdf>

ensemble intégré (into one integrated set) car le rapprochement de ces références, aidera à augmenter la compréhension générale que le contrôle interne et gestion des risques font aujourd'hui, une partie intégrante d'un système de bonne gouvernance.

1.4- La relation entre le système du contrôle interne et l'audit interne :

Au cours des dix dernières années, le service d'audit interne a considérablement renforcé son rôle et son positionnement. Il est aujourd'hui, comme l'ont montré les enquêtes les plus récentes, un mécanisme incontournable dans l'évaluation du système de contrôle interne, il est considéré comme l'un des éléments fondamentaux et nécessaire dans ce système, ils visent à améliorer et développer son efficacité et son efficacité. Ceci est confirmé par plusieurs études et lois. En effet, la loi Sarbanes- Oxley (SOX) de juillet 2002 aux Etats-Unis, oblige l'audit interne d'avoir un rôle dans la préparation de rapport de l'administration sur l'efficacité et l'efficacité du système de contrôle interne au sein de l'entreprise, et c'est à travers le suivi de son fonctionnement et son évaluation qu'est informé l'administration sur les forces et faiblesses qui existent dans ce système¹. Ainsi, la norme 2130 concernant le contrôle² « normes internationales de l'audit interne » stipule que :

« L'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficacité et en encourageant son amélioration continue ».

2113.A - l'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle choisi pour faire face aux risques relatifs au gouvernement d'entreprise, aux opérations et système d'information de l'organisation. Cette évaluation doit porter sur les aspects suivants :

- l'atteinte des objectifs stratégiques de l'organisation
- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;

¹.Mandzila, W.E., "Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques" disponible à : http://cermat/iae.univ-tours.fr/IMG/pdf/Communication_Eustache_Wa_Mandzila.pdf

². The institute of Internal Auditors, « Ifaci » "Norme Internationales pour la Pratique Professionnelle de l'Audit interne (les Normes)", disponible sur l'adresse suivante : <https://na.theiia.org/standards-guidance/.../IPPF%202013%20French.pdf>

- l'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes ;
- la protection des actifs ;
- le respect des lois, règlements, règles, procédures et contrats.

2130. C1- Les auditeurs internes doivent utiliser leurs connaissances des dispositifs de contrôle acquises lors de missions de conseil lorsqu'ils évaluent les processus de contrôle de l'organisation.

En bref, nous pouvons dire que ces obligations font de l'audit interne un outil majeur dans le processus de la gouvernance d'entreprise. Il est très important de se rappeler que l'audit interne est au service de l'organisation, il est considéré comme un mécanisme d'examen précieux cependant, il n'est pas le seul fournisseur d'assurance et ne dispose pas des ressources illimitées.

2- L'évaluation du système de contrôle interne

Un système du contrôle interne efficace, est un système qui fait partie intégrante d'un ensemble du système de la gouvernance d'entreprise. A cet effet, il devrait fonctionner pour réaliser les objectifs de la gouvernance (assurer la fiabilité et l'efficience de l'information financières ainsi que protéger les intérêts des parties prenantes). Son évaluation par l'audit interne est une nécessité afin de garantir son efficacité.

2.1- Les principes clés d'évaluation et d'amélioration du système de contrôle interne

Il existe des différents principes ¹ qui représentent les bonnes pratiques pour l'évaluation et l'amélioration des systèmes de contrôle interne. Le but de ses principes n'est pas pour concevoir et mettre en ouvre un système de contrôle interne, mais pour faciliter l'évaluation et l'amélioration des systèmes de contrôle interne existants.

¹COSO, 2004, "Enterprise Risk Management—Integrated Framework expands on internal control and provides key principles and concepts on the broader subject of enterprise risk management". Disponible sur l'adresse suivante : www.coso.org.

- Soutenir les objectifs de l'organisation : Le contrôle interne doit être utilisé pour aider l'organisation à atteindre ses objectifs par la gestion de ses risques, tout en respectant les règles, les règlements, les politiques,...etc. L'organisation devrait donc, faire du contrôle interne une partie de la gestion des risques et de les intégrer à la fois dans son ensemble du système de gouvernance d'entreprise ;
- Détermination des rôles et des responsabilités : l'organisation doit déterminer les rôles et les responsabilités en matière de contrôle interne, y compris le conseil d'administration, de la gestion à tout les niveaux, les employés, ainsi que de coordonner la collaboration entre les participants ;
- Promouvoir une culture de motivation : Afin d'aider les membres de l'organisation à agir en conformité avec la stratégie et les politiques sur le contrôle interne établit par le conseil d'administration, visant à atteindre les objectifs de l'organisation, la direction devrait favoriser une culture organisationnelle, cette culture peut aussi motiver ces membre à réaliser les objectifs du contrôle interne ;
- Relier à la performance individuelle : La direction devrait relier la réalisation des objectifs du contrôle interne de l'organisation aux objectifs de performance individuels. Chaque personne au sein de l'organisation doit être tenu pour responsable de la réalisation des objectifs de contrôle interne ;
- Assurer les compétences suffisantes : Les participants de la gouvernance d'entreprise tels que : le conseil d'administration, la direction, le comité d'audit, l'audit interne et d'autre parties prenantes devraient être suffisamment compétent pour s'acquitter des responsabilités de contrôle interne associées à leur rôles ;
- Répondant aux risques : Les contrôles exercent au sein d'une entreprise devraient être toujours viser à identifier et gérer les risques, ils sont considérés comme une source de solution ;

- Communiquer régulièrement : Parmi les objectifs de l'organisation celle de garantir que les principes de contrôle interne soient bien comprises et appliquées correctement par tous les membres de l'organisation. A cet effet, la direction devrait s'assurer que la communication régulière concernant le contrôle interne, ainsi que les résultats, a lieu à tous les niveaux au sein de l'organisation ;
- Suivi et évaluation : Le système de contrôle interne dans son ensemble devrait être régulièrement suivi et évalué. Les défaillances de contrôle ainsi que l'identification des niveaux inacceptable de risque traduit l'inefficacité de système de contrôle interne qui doit être également amélioré ;
- Assurant la transparence et la responsabilisation : Le conseil d'administration, conjointement avec la direction, devrait établir un rapport périodiquement aux parties prenantes concernant les risques de l'organisation ainsi que la structure et la performance factuelle du système de contrôle interne de l'organisation.

2.2- Les méthodes d'évaluation de système de contrôle interne

Il est important de rappeler que le rôle principal de l'audit interne est d'évaluer le système de contrôle interne. Cette évaluation du risque de contrôle interne devrait comprendre trois étapes¹ :

- 1- avoir une connaissance générale des contrôles internes y compris les documentations des contrôles ;
- 2- une évaluation initiale et la réponse aux risques évalués basés sur la conception des contrôles internes ;
- 3- une évaluation finale basée sur le test de l'efficacité des contrôles.

2.2.1- Avoir une connaissance des contrôles internes :

- Avoir une connaissance de la structure de contrôle interne : Cette étape, est considérée comme l'une des plus importantes dans le processus d'audit interne. En

¹. Hayes R, Dassen R, Schilder A, Wlaalge P., 2005, 'Principes of Auditing : An Introduction to International Standars on Auditing'', 2nd Edition, Pearson Education Limited, England, p.273.

effet, par l'obtention de la compréhension des composantes du contrôle interne (des activités de contrôle l'environnement, etc.) de l'entité, l'audit interne peut faire une évaluation initiale du risque de contrôle. Cette connaissance de ce système comprend trois principaux éléments. D'abord, il devrait contrôler l'environnement afin de lui permettre d'évaluer l'environnement de contrôle efficace pour avoir une plus grande confiance dans le contrôle interne et la fiabilité des preuves d'audit. Ensuite, à avoir une connaissance du système d'information, y compris les processus opérationnels relatives à l'information financière, y compris les domaines suivants:¹

- les groupes de transactions dans les activités de l'entité qui sont importants pour les états financiers ;
- les procédures, à la fois dans la technologie d'information et les manuels systèmes, par lesquels ces transactions sont initiées, enregistrées, traitées et présentées dans les états financiers ;
- les documents comptables liés, que ce soit, à l'information électronique ou manuel, et des comptes spécifiques dans les états financiers, en ce qui concerne l'enregistrement, le traitement et la déclaration des transactions ;
- le processus d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables importantes et les divulgations.

Enfin, à avoir aussi les transactions et les registres ou dossiers.

La connaissance de système de contrôle interne s'appuie sur un certain nombre importants de documents permettant à l'auditeur interne de mieux connaître le fonctionnement de ce système, à titre exemple : le questionnaire, la narrative, l'organigramme et la liste. Ces derniers sont considérés en effet comme étant des outils principaux de l'audit. En outre, ces outils utilisés par l'auditeur ne sont pas spécifiques à l'auditeur interne, ce qui signifie que d'autres professionnels peuvent

¹. FAC 2004, 'Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements: International Standard on Auditing 315 (ISA 315), "Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement," para. 81, International Federation of Accountants, New York.

utiliser ces documents : auditeurs externe, organisateurs, consultants, informaticien, etc.)

Les documents précédents sont présentés comme suit :

- une narration de contrôle interne est un document contenant une description écrite de la structure de contrôle interne d'un client ;
- un questionnaire de contrôle interne est un document contenant un ensemble de questions sur les contrôles dans chaque domaine d'audit, il est désigné pour répondre par oui ou non, la réponse non signifie que les répondants indiquent les difficultés potentielles de contrôle interne ;
- liste de contrôle est une liste de considérations ou des procédures qui sont suivies par l'auditeur. Dans le cas des contrôles internes, elle est considérée comme une liste de contrôle qui devrait normalement être en place. En outre, selon le dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière¹, une liste de contrôle comporte tous les éléments nécessaires à une recherche et à une vérification des méthodes ou des pratiques suivies dans un secteur donné, et qu'on doit cocher au fur et à mesure des réponses reçues ou des contrôles effectués pour être sûr de ne rien mettre
- un diagramme de circulation de contrôle interne est une représentation schématique des documents du client et de leur flux séquentiel dans l'organisation.

En résumé, ces documents sont devenus donc des outils incontournables pour un audit réussi, c'est pour quoi les normes internationales d'audit (ISA) ² exigent l'utilisation de ces documents. En effet, selon ces derniers, Les exigences de ces documentations sont considérés comme un moyen important afin d'assurer que les auditeurs sont conformes aux exigences des normes d'audit. A titre d'exemple, les processus d'audit suivants exigent une documentation :

- La discussion entre l'équipe de mission en ce qui concerne la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives en raison d'erreurs ou de fraudes, et les décisions importantes atteintes;

¹. Menard L, *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière*, L'Institut Canadien des comptables Agréés, 1994, Québec.p.133.

². Idem .p.122.

- Les risques d'une déclaration erronée de matériel au niveau des états financiers et au niveau des affirmations (assertion) ont identifié et évalué;¹
- Les risques liés aux contrôles ont identifié et évalué, suit aux risques significatifs² et risques pour lesquels il n'est pas possible de réduire les risques d'une déclaration erronée de matériel.³

2.2.2- Une évaluation initiale et la réponse aux risques évalués basés sur la conception des contrôles internes :

La deuxième étape consiste à donner une évaluation initiale au système de contrôle interne. Pour cela, l'audit interne devrait, au premier lieu, évaluer les risques de contrôle (control risk) en se basant sur la connaissance des composantes du contrôle interne (des activités de contrôle de l'environnement, etc.) les risques de contrôle peuvent être définis comme les risques des informations erronées, et qui pourrait se produire dans un solde de comptes ou dans une catégorie de transaction et qui pourrait être significative individuellement ou quand être cumulé avec des informations erronées dans d'autres soldes ou catégorie, et qui ne sera pas détecté ou corrigé en temps opportun par le système de contrôle interne de l'entité.⁴

En outre, l'auditeur interne chargé d'évaluer le risque de contrôle sur la base de l'efficacité du système de contrôle interne de l'entité en ce qui concerne la prévention et/ou détection des erreurs fondamentales. Ce la veut dire, que plus le contrôle interne de l'organisation devient efficace, plus l'évaluation par l'auditeur au niveau de risque de contrôle sera diminuer (le risque de contrôle est évalué pour être fiable).

L'audit interne devrait donner en se sens des recommandations ou des opinions claires et fiables afin d'éviter tous risques significatifs. On parle ici des risques d'audit. Ces derniers comprennent les risques suivants: le risque inhérent, le risque de détection et le risque de contrôle.

¹. Idem. p.100.

². Idem. p.113.

³. Idem. p.115.

⁴. IFACI, 2004, *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*.pdf, p 25.

En ce qui concerne le risque inhérent, ce dernier explique le fait que l'environnement de l'entité puisse générer des inexactitudes importantes, sans égard à l'existence de contrôle interne¹, par exemple, le risque qu'un solde de compte ou une catégorie d'opérations comporte des erreurs qui, ajoutées à des erreurs présentés dans d'autres soldes ou catégories pourrait être importantes, sans égard à l'existence de contrôles internes. Ce qui signifie, que le risque inhérent existe dans l'environnement des entreprises et augmente la probabilité que les comptes seront erronés. En d'autre terme, le risque inhérent traduit le non respect des règlements par les responsables de l'entité. Dans ce cadre, l'audit interne comme l'audit externe devrait jouer un rôle essentiel dans l'évaluation de ces types de risques. Selon les normes internationales d'audit (ISA), pour évaluer le risque inhérent, l'audit devrait² :

« Exerce son jugement professionnel pour évaluer de nombreux facteurs, dont des exemples sont :

Au niveau des états financier

- l'intégrité de la direction
- expérience de la gestion et de connaissance et des changements dans la gestion à la cour de la période, par exemple, le manque d'expérience de gestion peut affecter la préparation des états financiers de l'entité.
- sur la gestion, par exemple, les circonstances qui pourraient prédisposer gestion de déformer les états financiers, tels que l'industrie connaît un grand nombre de défaillances d'entreprises ou d'une entité qui manque le capital suffisant pour poursuivre leurs activités.
- La nature des activités de l'entité, par exemple, le potentiel d'obsolescence technologique de ses produits et services, la complexité de sa structure de capital, la signification des parties liées et le nombre d'emplacement et la répartition géographique de ses installations de production.

¹.Ménard L,Op Cite.p.381.

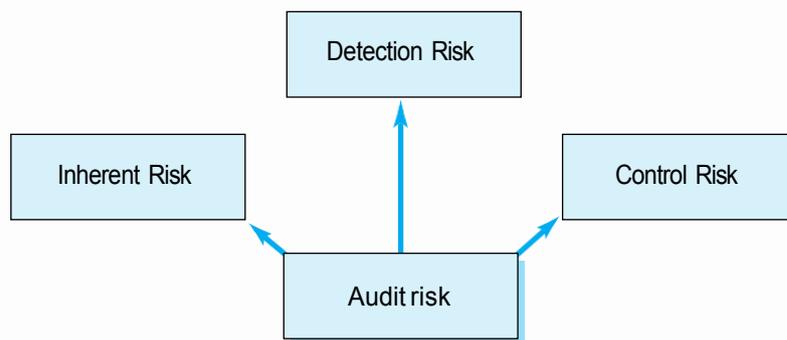
².International Standard on Auditing (ISA) 400, "Risk Assessments and Internal Control" : www.icisa.cag.gov.i/Background%20Material/RISK%20ASSt%20AND%20INTNL%20%20CONTR

- Facture influant sur le secteur dans lequel opère l'entité.

Pour le risque de détection, c'est le risque que l'auditeur ne puisse rattraper les erreurs significatives, il est le seul élément du risque d'audit qui peut être influencé par l'auditeur.¹ Selon Gomma, il s'agit des risques significatifs qui ne peuvent pas détecter par les procédures d'audit interne². Enfin, pour ce qui est de risque de contrôle, il s'agit d'une absence de contrôle dans l'entité, c'est-à-dire les contrôles de ce risque ne seront pas prévenir, détecter ou corriger les inexactitudes possibles.

La figure ci-dessous montre les différents risques qui constitués l'ensemble des risques des erreurs significatives. L'audit interne a cet effet devrait prendre en considération ses risques, c'est-dire de les limiter afin d'assurer la fiabilité de son rapport.

Figure n° 03: risque d'audit et ces composants.



Source : Hayes R, D'Assen R, Schilder A, Wallage P. 2005, 'Principle of Auditing : An Introduction to International Standards on Auditing', 2ed, Pearson Education Limited, England,p.275.

2.2.2.1- Evaluer les faiblesses dans le contrôle interne, et l'ensemble du niveau de risque de contrôle : Lorsque l'évaluation des contrôles cherche des faiblesses dans les contrôles pour deux raisons :

- pour déterminer la nature et l'étendue des testes de fond qu'il effectuera, et de formuler des recommandations constructives pour l'amélioration. Les

¹. Hayes R, Dassen R, Schilder A, Wlaalge P., Op Cite. p.273.

². Gomma, A.H., International Dictionary: Accountancy & Audit, Dar Safa, Amman, 2011, p.62.

recommandations constructives seront présentées à la direction dans une lettre appelée la lettre de direction, celle-ci peut contenir des communications ? qui sont considérées comme étant des insuffisances importantes dans le contrôle interne. L'audit interne devrait faire comprendre la direction, des que possible, et à niveau de responsabilité approprié, des faiblesses importantes qui ont porté son attention dans l'opération comptable et dans les systèmes de contrôle interne¹.

Nous signifions par les faiblesses dans le contrôle interne, l'absence des contrôles adéquats qui permettent une augmentation des risques des données erronés existant dans les états financiers. En tant que mécanisme de contrôle, l'audit interne peut trouver que les contrôles au sein de l'entreprise n'existent plus où il devrait y avoir des contrôles, ou il existent mais ne fonctionnent pas correctement. Nous pouvons donc dire que l'augmentation de risque est liée à l'inefficacité de système de contrôle interne, c'est-à-dire, plus les mécanismes de contrôle interne sont inefficaces, plus les risques de l'entreprise seront augmentés. En d'autre terme, le risque augmente ce qui implique que les balances des états financiers seront erronées.

A cet effet, l'auditeur devrait prendre en considération ces faiblesses existantes dans le système de contrôle, c'est-à-dire, de les identifier et de les améliorer. Il est considéré en effet comme le responsable principal de l'identification de ces faiblesses.

Une approche en quatre étapes devrait être suivie par l'auditeur afin d'identifier ces faiblesses significatives² :

- identifier les contrôles existants ;
- identifier l'absence des contrôles principaux ;
- déterminer les erreurs significatives potentiels qui peuvent résulter ;
- prendre en considération la possibilité de contrôles compensatoires.

¹. IFAC.2004, "Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements", International Standards on Auditing 400 (ISA400), "Risk Assessments and Internal Control," para. 49, International Federation of Accountants, New York.

². Arens, A.A., Elder, R.J., and Beasley, M.S., 2003, "Essentials of Auditing and Assurance Services.

En ce qui concerne les risques de contrôle, ces derniers, devraient être évalués au maximum pour tout ou parties des affirmations si :

- les politiques et les procédures sont improbables d'être efficace ;
- les politiques et les procédures sont improbables de se rapporter à une affirmation ;
- les preuves convenables obtenues ne sont pas efficaces.

Quant aux risques d'audit, les auditeurs visent à les réduire à un niveau fiable acceptable à travers la nécessité d'élaborer une stratégie globale d'audit décrivant la portée et la conduite d'audit.¹

2.2.2.2- Procédures d'audit respectives aux risques :

Selon le IASB, les procédures d'audit devraient être conçues et réalisées par l'auditeur dont la nature, le calendrier et l'étendue sont respectifs aux risques évalués des inexactitudes importantes.² Il devrait y avoir un lien clair entre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit de l'auditeur et l'évaluation des risques. Par exemple, l'évaluation des risques des erreurs importantes au niveau des états financiers est directement liée à l'évaluation de l'environnement de contrôle, s'il y a des faiblesses dans l'environnement de contrôle, l'auditeur peut modifier le calendrier des procédures (effectuer d'autres des procédures d'audit), augmenter l'étendue, et changer le type de preuve d'audit, c'est-à-dire procédures moins analytiques et plus de détails concernant les balances des procédures.

On peut définir les éléments des procédures d'audit comme suit³ :

Nature des procédures d'audit : la nature des procédures d'audit est un élément très important pour répondre aux risques évalués. Elle désigne à la fois leur but (tests des

¹. AASB, 2004, "IFAC Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements" (ISA 300), "Planning the Audit," para. 8, International Federation of Accountants, New York, February.

². IAASB, 2003, "International Standard on Auditing 330 (ISA 330), "The Auditor's Procedures In Response to Assessed Risks," para. 4, International Federation of Accountants, New York.

³. Hayes R, Dassen R, Schilder A, Wallage P, Op, Cite. p. 292-293.

contrôles et procédures substantives) et leur type (observation, enquête, confirmation, ou procédures analytiques).

Le calendrier des procédures d'audit : le calendrier s'applique quand les procédures d'audit s'effectueront, ou quand les preuves d'audit s'applique à une date ou une période déterminer. L'auditeur peut effectuer des tests à une date intermédiaire ou en fin de période. Ainsi, pour des raisons pratique, l'auditeur devrait effectuer des procédures d'audit à un autre moment de fin d'année et de calculer les résultats de fin d'année par des procédures analytiques. Cela veut dire que plus les risques des inexactitudes importantes sont élevés, plus l'auditeur n'effectuera les procédures d'audit à une date proche, ou à la fin de la période plutôt qu'une date précédente.

Donc, la détermination de temps est nécessaire pour évaluer les risques des inexactitudes. L'auditeur doit prendre en considération les éléments ci-dessous dans la détermination de temps des procédures d'audit :¹

- l'environnement de contrôle ;
- la période ou la date sur laquelle les preuves d'audit sont établit ;
- lorsque l'information pertinente est disponible (par exemple, les fichiers électroniques peuvent nécessiter des tests à un moment précis, car ils seront ensuite écrasés, ou des procédures qui doivent être observées peuvent se produire seulement à un certain moment ;
- La nature du risque.

L'étendue des procédures d'audit : on peut le définir comme la quantité d'une procédure d'audit à effectuer. (Par exemple, la taille d'un échantillon d'audit[♦] ou le nombre d'observations). L'étendue d'une procédure d'audit est déterminée par l'évaluation de risque, ce qui signifie que plus les risques des inexactitudes importantes augmentent plus l'auditeur augmentera l'étendue de procédure d'audit.

¹. IAASB, 2004, Op. Cite.p.16.

2.2.2.3- préparer la planification de mémorandum et le plan d'audit :

Cette dernière étape du processus de planification consiste à préparer un mémorandum de planification d'audit et un plan d'audit. Le mémorandum de la planification d'audit comprend la stratégie générale d'audit et contient les décisions concernant la portée globale, l'accent, et la conduite de l'audit, réponses de l'audit planifié au niveau de l'ensemble des états financiers, avec un résumé des questions importantes documentées dans le plan d'audit.

En règle générale, le mémorandum de planification d'audit devrait contenir les sections suivantes¹ :

- informations de base décrivant la structure, les entreprises et l'organisation de l'entreprise cliente. Cela signifie que ces informations, devraient inclure les questions importantes qui touchent le client ;
- les objectifs de l'audit, l'audit interne devrait montrer que son travail a pour but principal de protéger les intérêts des actionnaires, il s'agit donc d'un audit pour les actionnaires, ou un audit spéciale.
- L'évaluation du risque de l'engagement et le suivi potentiel sur un engagement accru des risques identifiés, tels que définis lors de la phase d'acceptation des clients ;
- L'identification des autres auditeurs ou des experts qui seront invoqué dans l'audit et la récapitulation des instructions qui leur sont fournis ;
- Une évaluation d'un caractère significatif ;
- Les risques inhérents, émergeant de l'aperçu dans l'industrie du client et dans l'entreprise, spécifié pour chaque combinaison importante des états financiers comptable et l'objectif de l'audit ;
- Les conclusions concernant l'environnement de contrôle, y compris la dépendance possible de l'audit interne ;

¹. Hayes R, Dassen R, Schilder A, Philip W., Op Cite.p.293-294.

- Classification de l'environnement du système de contrôle interne du client et le niveau de dépendance des systèmes de contrôle interne.
- Une évaluation de la qualité des systèmes de contrôle interne et de comptabilité, en particulier l'identification des procédures de contrôle interne atténuant les risques inhérents identifiés.
- Le calendrier et le programme de travail d'audit, y compris la détermination des procédures qui peuvent être effectuées avant la date de clôture du bilan.

Il est bien clair que le mémorandum de la planification d'audit devrait être terminé avant que l'auditeur commence son travail dans les bureaux du client. Il est généralement examiné et approuvé à la fois par le responsable d'audit et l'associé de l'auditeur avant que le travail sur le terrain est commencé. Il peut être aussi modifié tout au long de l'engagement que des problèmes particuliers se posent.

- *le plan d'audit* : il y a longtemps le terme « programme d'audit » a été utilisé comme un terme principal dans le métier de l'audit, et spécialement dans sa mission (processus d'audit). Cependant, avec les mutations et les changements qu'elle a connu la fonction d'audit interne ces dernières années, le terme de programme d'audit est désigné par les nouvelles normes ISA comme le plan d'audit. Selon les normes internationales d'audit (ISA 300), « l'auditeur doit élaborer un plan d'audit afin de mettre en œuvre la stratégie globale d'audit »¹

Le plan d'audit décrit la nature, le calendrier et l'étendu des procédures d'audit prévues nécessaires pour appliquer la stratégie globale d'audit dans une description complète des travaux à effectuer. Il est considéré comme un ensemble d'instructions destinées aux personnels chargés de l'activité d'audit ainsi qu'un moyen de contrôle de la bonne exécution des travaux.

¹. IFAC, « International Standard on Auditing 300: Planning an Audit of Financial Statements ». Disponible sur l'adresse suivant : <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a016-2010-iaasb-pdf>.

Le plan d'audit comprend aussi les détails de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit pour les classes importantes de transactions, les balances de compte et des renseignements.

- *les preuves d'audit* : les preuves d'audit existent ou sont disponibles à partir d'une différente source, à titre d'exemple : les procédures pour obtenir une connaissance de l'entreprise du client, les tests de contrôle, des procédures analytiques et des tests de validation détaillée. (Teste des balances détaillée). Cela exprime que l'auditeur interne basé sur ces procédures dont le but est de réduire les risques inhérents et les risques d'audit.

- *les procédures d'audit* : il est nécessaire que les procédures cruciales doivent être effectuées en premier lors de la planification du calendrier des travaux d'audit. Chaque fois que possible, des plans d'audit adaptés, montrant les procédures à exécuter, doivent être préparés dans l'ordre chronologique d'exécution. Les résultats de certaines procédures d'audit peuvent nécessiter une modification importante de l'approche prévue, et ces procédures devraient être effectuées le plus tôt possible.

Les tests des contrôles et les procédures importantes ayant pour but d'identifier les différents risques importants, ils devraient en effet couvrir l'ensemble de la période comptable. Lorsque l'auditeur a l'intention d'effectuer des travaux de vérification avant la fin de la période (par exemple lors d'une visite d'audit intérimaire), il devrait planifier ce que des procédures supplémentaires sont nécessaires dans la phase finale d'un audit pour assurer que l'ensemble de la période est couvert.

- *documentation* :

Afin de réussir sa mission, l'audit interne doit documenter la stratégie globale d'audit et le plan d'audit, y compris les raisons des changements importants effectués au cours de sa mission. La documentation de l'auditeur de raisons des changements importants à la stratégie globale d'audit et au plan d'audit inclut la réponse de l'auditeur à des événements, à des conditions ou des résultats des procédures d'audit qui ont abouti à ces changements.

3- L'évaluation finale basée sur les testes* de contrôle opérationnel :

3.1- Les tests des contrôles : l'évaluation de l'auditeur en ce qui concerne les risques identifiés permet de fournir une base pour la détermination des méthodes d'audit appropriée pour la conception et l'exécution des procédures d'audit. Dans certain cas, l'auditeur peut déterminer que seuls les tests des contrôles sont appropriés, alors que dans d'autres cas, l'auditeur peut déterminer que seules les procédures importantes sont appropriées.

Le but des tests de contrôles est de tester et vérifier l'efficacité des politiques et des procédures de contrôle visant à réduire les risques de contrôle, ce qui signifie que le contrôle interne devrait être appuyé par des tests des contrôles performant et fiable.

3.1.1 La nature des tests de contrôle et les types de techniques d'obtention de preuves :

Nous signifions par la nature des testes de contrôle, est que ses testes sont généralement consistés un des quatre types de techniques de collecte de preuves¹ :

- enquête du personnel du client ;
- observation ;
- inspection (examen des documents) ;
- la bonne réexécution (ou calcul)

3.1.1.1 Enquête comme un teste des contrôles :

L'enquête consiste à chercher l'information des personnes bien informées à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entité. Selon Grawitz,, il s'agit d'une méthode de recherche visant à collecter des informations de manière systématique pour atteindre un ou plusieurs objectifs ². Les entretiens concernant l'efficacité des contrôles peuvent aider l'auditeur à obtenir des preuves (preuve d'audit ou enquête). L'enquête

¹. Hayes Radassent R, Schilder A, Philip W., Op Cite.p.297.

². La méthode d'enquête. Disponible sur l'adresse suivante : psycho.univ-lyon2.fr/sites/psycho/.../pdf/3_la_methode_d_enquete.pdf.

peut être réalisée soit de façon directe ou indirecte. En ce qui concerne l'enquête directe, ce dernier consiste à obtenir des informations à l'aide des questions posées aux audités (personnes qui effectuent des procédures de contrôle ou d'activités de surveillance). Quand à l'enquête indirecte, il s'agit de poser des questions concernant d'autres personnes qui sont en mesure de savoir si les procédures de contrôle fonctionnent efficacement. Par exemple, l'auditeur peut déterminer que le personnel non autorisé n'a pas le droit d'accéder à des fichiers informatiques en demandant à la bibliothécaire de l'ordinateur ou un utilisateur du système informatique.

Les enquêtes directes et indirectes se chevauchent souvent. Par exemple, si un utilisateur de l'information comptable est également chargé de surveiller les procédures de contrôle utilisées pour préparer l'information, les enquêtes dirigées à l'utilisateur peuvent être indirecte à l'égard des procédures de contrôle et direct à l'égard des activités de surveillance. L'auditeur peut demander à un utilisateur d'un rapport des ventes, « comment savez-vous que les factures sont évalués correctement ? »

L'auditeur pourrait corroborer les réponses de l'utilisateur avec plus de demandes de sondage, tels que :

- Quelles erreurs avez-vous trouvé dans l'examen de ce rapport ;
- Quand avez-vous d'effectuer l'examen ;
- Pouvez-vous me donner un exemple de questions qu'avez soulevées ;
- Que faites-vous lorsque votre membre du personnel est malade ou on vacance ?

3.1.1.2 *Observation comme un test des contrôles :*

L'observation consiste à examiner un processus ou une procédure exécutée par le responsable de l'entité, par exemple, l'observation de la performance des procédures de contrôle interne qui ne laisse aucune piste d'audit. L'observation de l'efficacité d'une procédure de surveillance ou de l'activité de contrôle fournit une preuve substantielle de son efficacité. Par exemple, on peut être assuré de l'efficacité des procédures de contrôle des stocks en voyant que ceux sont respectés les instructions écrites.

3.1.1.3 Inspection comme un test des contrôles :

L'inspection consiste à examiner les archives, les documents, ou les actifs tangibles. Il est en effet considérée comme une inspection visuelle d'une installation et/ ou l'équipement à identifier visant à signaler et éliminer ou contrôler les risques qui pourraient faire en sorte que les accidents avant qu'ils entraînent une perte¹. De nombreuses activités de contrôle, laissent une trace claire de la preuve documentaire dans la forme, soit un enregistrement informatique ou preuves écrites. En effet, Si la performance d'une activité de contrôle ou de surveillance est documentée, nous pouvons bien sur obtenir la preuve de ses performances en examinant la piste de documents (piste d'audit).

1.1.1.4 la bonne Réexécution comme un test des contrôles :

La réexécution indique la réalisation d'une tâche par un employé pour vérifier le résultat de l'opération. Si le contenu des documents et des dossiers est insuffisant pour évaluer si les contrôles fonctionnent efficacement, l'auditeur interne ré exécute l'activité de contrôle pour voir si on a obtenu les résultats appropriés. Par exemple, un auditeur peut suivre les prix de vente sur une facture de vente à la liste de prix autorisé en vigueur à la date de l'opération. On peut donc dire que la réexécution d'une activité de contrôle peut fournir des preuves en ce qui concerne l'efficacité des procédures de contrôle.

3.1.2 Le calendrier des sondages des contrôles

Le calendrier considéré comme un moyen important dans le processus d'audit. En effet, c'est à travers ce moyen que l'auditeur exerce sa mission de façon systématique, en vérifiant que les contrôles fonctionnent efficacement. Si l'auditeur vérifie l'efficacité de fonctionnement des contrôles à un moment donné, il recueille des preuves uniquement de cette période. Par contre, si l'auditeur vérifie des contrôles tout au long de la période, il recueille des preuves (preuve d'audit) au cours de cette période.

¹ . KRM Consulting, «What is an Inspection ». Disponible sur l'adresse suivante : <http://www.krmgroup.com/PDF/INSPECTION.PDF>

3.1.3 Étendue des sondages de contrôle

Pour un audit efficace et plus de confiance, il faut qu'il mette des contrôles dans son processus, c'est-à-dire prendre en considération tous les tests de contrôle. Le taux de variabilité attendue de contrôle augmente, ainsi de son côté l'auditeur augmente l'étendue des tests de contrôle.

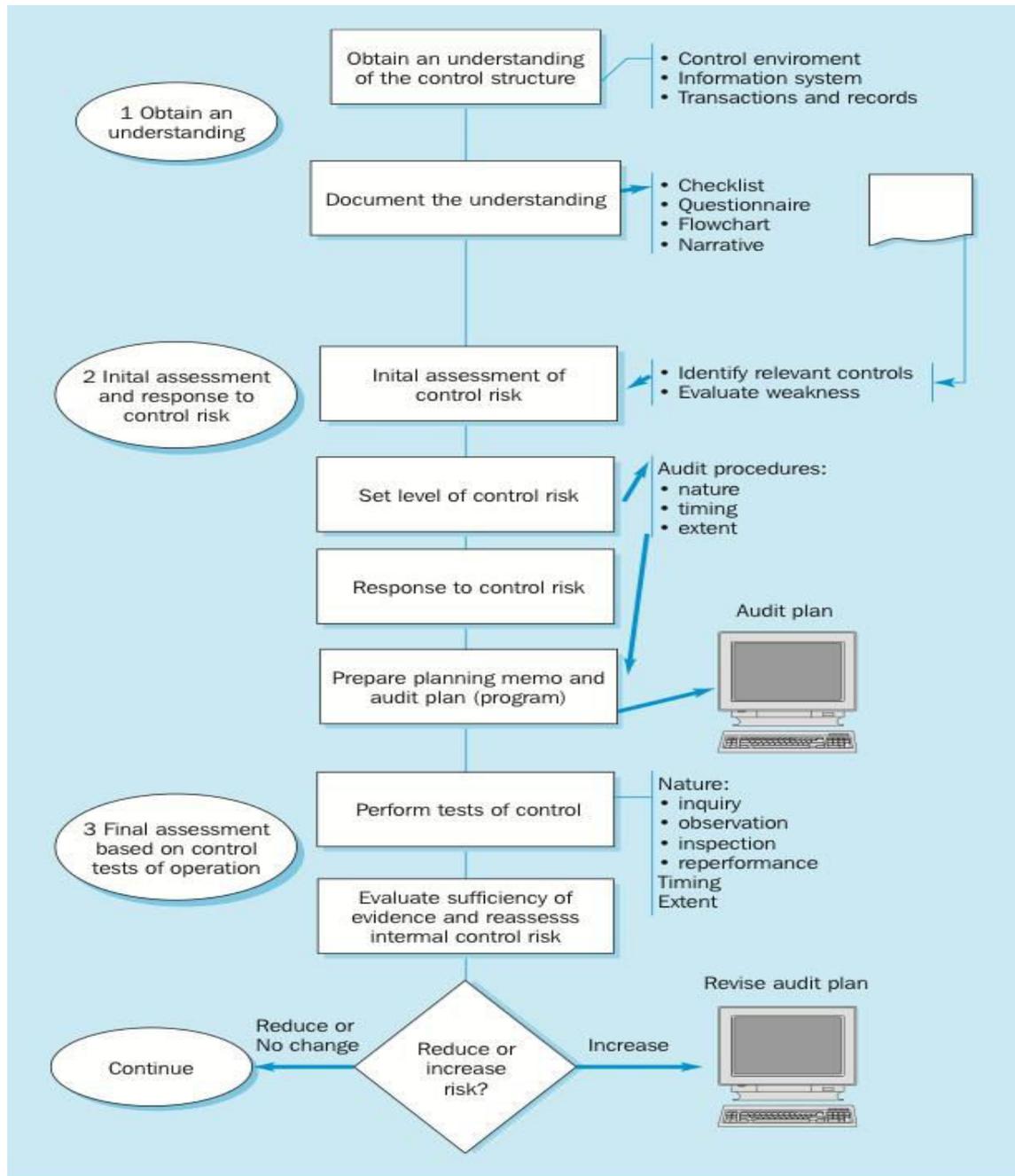
L'auditeur peut utiliser des traitements informatiques pour diminuer le degré de test de contrôle. L'application de contrôle ou le programme générale devrait fonctionner uniformément. Une fois l'auditeur détermine qu'un contrôle automatisé fonctionne comme prévu, il peut effectuer des tests pour déterminer si le contrôle continue à fonctionner de manière efficace.

- 3.1.4 Les effets de l'évaluation de contrôle sur les tests importante

Le niveau des risques de contrôle évalués pour une assertion a un effet direct sur le plan des tests importants. Plus le niveau des risques de contrôle évalués sont baissé, plus les tests importants ne seront moindres. L'évaluation des risques de contrôle par l'auditeur influe sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures importants à effectuer. Par conséquent, si le niveau des risques de contrôle évalués diminuer, l'auditeur peut modifier les tests importants. Ses modifications présentes comme suit :

- modification de la nature des tests important (par exemple l'utilisation de l'examen analytique plutôt que des tests détaillé;
- modifier le calendrier des tests importants en l'exécutant à une date intermédiaire plutôt que de la fin d'année ;
- modification de degré des tests important, comme la sélection de la taille de l'échantillon.

Figure 04 : Le processus d'audit basé sur le contrôle interne.



Source : Hayes R, D'Assen R, Schilder A, Wallage P. 2005, "Principe of Auditing : An Introduction to International Standards on Auditing", 2nd Edition, Pearson Education Limited, England,p.274.

La figure 3 résume le processus d'évaluation de système du contrôle. L'audit interne devrait suivre ce processus afin d'évaluer le système de contrôle interne de façon

efficace.

Section 2 : Le rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise (ERM)

Nous avons parlé dans le premier chapitre de la fonction du management des risques, nous avons indiqué que cette fonction considérée comme l'une des principales activités pour gérer les risques. Cependant, dans cette section, nous allons la traiter à côté de sa relation avec l'audit interne. Les auditeurs internes, jouent un rôle important dans cette fonction. En effet, ils considèrent comme des champions dans le domaine des risques.

Depuis longtemps, les risques n'ont pas été un sujet clé pour les auditeurs. Les normes internationales de la pratique professionnelle de l'audit interne même, depuis sa création, n'obligeaient les auditeurs de centrer sur la gestion des risques. Ce n'est qu'en 2002 qu'est apparue une norme¹ obligeant l'audit interne d'évaluer les risques au moins une fois par an :

« L'audit interne doit évaluer l'efficacité des processus de management des risques et contribuer à leur amélioration »

Pour réaliser cette tâche, l'auditeur doit s'assurer que : - les objectifs l'organisation sont cohérents avec sa mission- les risques significatifs sont identifiés et évalués- les informations relatives aux risques sont recensées et communiquées en temps opportun au sein de l'organisation pour permettre à leur hiérarchie et au conseil d'exercer leurs responsabilités.

Ainsi, selon la norme (2120A), « l'audit interne doit évaluer les risques afférents à la gouvernance d'entreprise, aux opérations et aux systèmes d'information de l'organisation au regard de :

- l'atteinte des objectifs stratégiques de l'organisation ;
- la fiabilité et l'intégrité des informations financière et opérationnelles ;
- l'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes ;

¹. L'IIA, «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) ». Disponible sur l'adresse suivante: <https://na.theiia.org/standards- pdf. p 55>.

- la protection des actifs ;
- le respect des lois, règlements, règles, procédures et contrats.

Ces normes donc impliquent une responsabilité accrue des auditeurs dans l'évaluation du processus de management des risques ainsi que dans l'efficacité d'un tel processus. Ces nouvelles normes reflètent que le processus de management des risques doit être évalué comme tout autre processus de l'organisation.

Aujourd'hui, près de 80% des services d'audit interne du monde exercent une activité, visant à une évaluation des risques, et fondent leur plan d'audit sur cette évaluation¹.

1. Le concept de risque en matière d'audit interne

En générale, un risque existe une possibilité d'un événement inattendu se produit ou non à un certain moment, résultant de phénomènes négatifs et inattendus².

Dans une compréhension économique, un risque est un événement ou un processus incertain qui pourrait probablement générer des pertes dans une activité ou d'une opération.

Selon les nouvelles normes internationales, le risque est la possibilité qui produit un événement qui aura un impact sur la réalisation des objectifs. Le risque se mesure en termes de conséquence et de probabilité³.

Depuis quelques années, la gestion des risques est devenue une fonction incontournable au sein de la bonne gouvernance d'entreprise. Les organisations devraient d'abord, déterminer et identifier tous les risques auxquels elles sont présentées (les risques sociaux, environnement, financiers et opérationnels), ensuite, expliquer comment elles les maintiennent à un niveau acceptable.

¹. IFACI « The challenges of internal audit today and tomorrow ». Disponible sur l'adresse suivante : http://www.ifaci.com/dl.php?table=bib_en_ligne&nom_file=IFACI-petitdej-22-10-10-VO.PDF&chemin=uploads/_ifaci.

². Turlea, E., Stefanescu, A., « The Internal Audit as a part of the Risk Management Process in the Public Sector Entities ». Disponible sur : <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/.../26.pdf>

³. l'IIA « International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) » « glossary ». Disponible sur : <https://na.theia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf>

L'audit interne par son rôle de conseil, tel qu'il définit et détermine par l'Institute of Internal Auditor, Royaume-Uni et Irlande (IIA), contribue à la gestion du risque de diverses manières. En effet, ces instituts ou organismes ont publié en 2002 une note de position sur le sujet intitulée : « The Role of Internal Audit in Risk Management » dans le but d'aider les auditeurs internes à mieux comprendre ces rôles et les précautions à prendre pour protéger l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne¹

2. qu'est-ce que le management des risques de l'entreprise ?

En général, le management des risques vise à identifier, évaluer, gérer et contrôler tous les risques de l'entreprise, quelque soit sa nature (risques importants ou mineurs). La note de position a été bien claire dans sa référence, il s'agit des principes énoncés pour l'activité de l'audit dans toutes les formes de gestion du risque à l'échelle de l'entreprise, et ce afin d'améliorer la gouvernance d'entreprise.

Selon l'IIA, Le management des risques de l'entreprise est « un processus structuré, cohérent et continu, opérant dans toute l'organisation qui permet d'identifier et d'évaluer les risques, de décider des mesures à prendre et rendre compte des opportunités et des menaces qui affectent la réalisation des objectifs de l'organisation. »²

De sa part, le RIMS définit cette fonction comme « Enterprise risk management is a strategic business discipline that supports the achievement of an organization's objectives by addressing the full spectrum of its risks and managing the combined impact of those risks as an inter-related risk portfolio. »³

Le management des risques est donc considéré comme étant l'ensemble des politiques et des méthodes qui permettent d'évaluer tous les risques dans toutes les situations.

¹. The Institute of Internal Auditors (Research Foundation) "Internal Auditing's : Role in Risk Management". Disponible sur l'adresse suivante : <http://www.oracle.com/us/solutions/corporate-gouvernance/ia-role-rm-345774.pdf>

². IIA, "The Role of Internal Auditors In Risk Management". Disponible sur l'adresse : <http://www.theiia.org/guidance/standards-guidance/ippf/position-papers/>

³. <http://www.rims.org/resources/ERM/Pages/WhatisERM.aspx>

2.1 La responsabilité et les avantages du management des risques de l'entreprise

En générale Le management des risques de l'entreprise fonctionne sous la responsabilité directe du conseil. En effet, le conseil délègue le fonctionnement du cadre de la gestion du risqué à l'équipe dirigeant.

En ce qui concerne les avantages du management des risques de l'entreprise, ces dernières, peuvent, dans la mesure où le management des risques de l'entreprise aide l'organisation à gérer ses risques et atteindre ses objectifs, porter les avantages suivantes¹:

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

Comme nous l'avons déjà souligné, l'IIA, en coordination avec l'institut britannique et irlandais, a publié en 2002 suite au lancement récent du référence sur « le management des risques de l'entreprise par le Committee of Sponsoring of the Traedway Commission (COSO) une note de position dont les activités intervenantes dans le management des risques de l'entreprise sont comme suit:²

- Formuler et communiqué les objectifs de l'organisation ;
- Déterminer l'appétence pour le risque de l'organisation ;

¹. The Institute of Internal Auditors « IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management ». Disponible sur : <http://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf>

². Idem, p.3.

- Instaurer un environnement interne approprié, avec un cadre de gestion du risque ;
- Identifier les menaces potentielles qui planent sur la réalisation des objectifs ;
- Évaluer le risque, c'est-à-dire la probabilité que l'événement se produise et son impact ;
- Sélectionner et mettre en œuvre les réactions face au risque ;
- Mettre en œuvre des contrôles et toute autre réaction face au risque ;
- Surveiller et coordonner la gestion du risque et ses résultats à l'échelon central,
- et apporter l'assurance que les risques sont gérés efficacement.

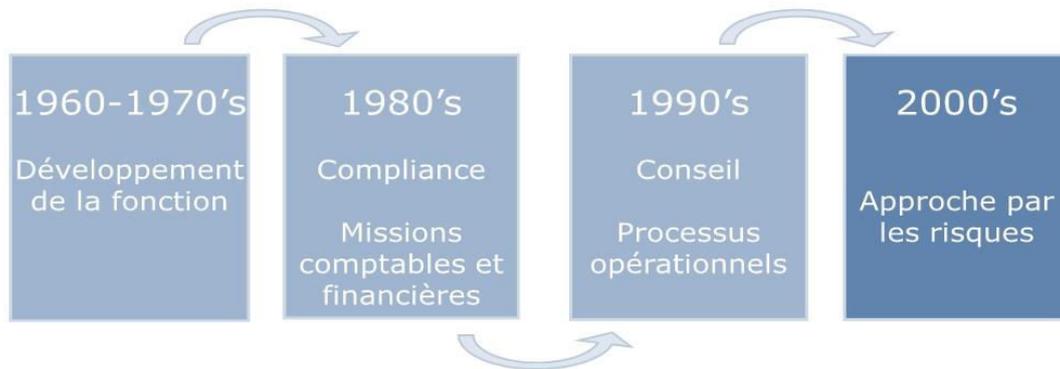
3. Le rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise (ERM).

3.1 L'audit interne et la maîtrise des risques

Aujourd'hui, la mission principale apportée aux auditeurs internes est la maîtrise des risques. L'audit interne devrait à cet effet, identifier, évaluer et gérer ces risques. Nous avons déjà souligné précédemment, que les études sur la fonction de l'audit interne montraient que cette dernière serait centrée sur la gestion des risques, ce qui amène l'audit interne perçu comme un spécialiste dans le domaine des risques et des contrôles et à cet effet il devrait :

- identifier les risques et les évaluer ;
- élaborer des plans d'actions susceptibles de limiter ou supprimer ces risques ;

Figure 05 : L'évolution de la fonction de l'audit interne



Source: Khatal N, "Relation de Complémentarité: Audit Interne/Risk Management:

3.2 L'audit interne et le management des risques de l'entreprise

Le but principale du conseil est l'assurance des processus de gestion du risque, c'est-à-dire l'assurance que ses processus fonctionnent correctement et que les principaux risques sont maintenus à un niveau acceptable. Cette assurance peut venir de différentes sources tels que: l'audit externe, contrôle interne et les examens par des experts indépendants. L'audit interne peut donc apporter des assurances dans trois domaines:

- Les processus de gestion du risque, à la fois concernant leur conception et leur fonctionnement ;
- La gestion des risques classés dans la catégorie « majeurs », y compris l'efficacité des contrôles et d'autres mesures de maîtrise des risques, et
- La fiabilité et la qualité de l'évaluation et de la communication des risques et de l'état des contrôles.

3.3 Le rôle de l'audit interne dans le management des risques

Pour rappelle, la définition de l'audit interne qui a été présenté par l'Institute of Internal Auditors en 1999 et mis a jour en 2004, souligne que cette fonction considéré comme étant une activité indépendante qui apporte des conseils et une assurance objectifs. Dans cette nouvelle approche, c'est-à-dire la nouvelle mission confié à l'auditeur celui des conseils et d'assurance, l'auditeur peut jouer un rôle essentiel dans

le management des risques. En effet, il donne au conseil l'assurance objective que la gestion des risques est efficace. Selon L'IIA, les résultats des travaux de recherche récents ont expliqué que les membres du conseil et les auditeurs internes sont d'accord avec l'idée indiquant que les deux activités d'audit interne les plus porteuses de valeur ajoutée pour l'organisation sont les suivantes ¹ : - apporter l'assurance objective que les principaux risques sont bien gérés et apporter l'assurance que le cadre de la gestion des risques et du contrôle interne fonctionne correctement.

3.3.1 Les principaux rôles de l'audit interne dans le processus de management de risques

On peut résumer ces principes selon la note de position publiée par l'institut britannique et irlandais des auditeurs internes. En effet, ces instituts ont publié, suite à la publication de COSO concernant le management des risques, une série d'obligations faisant l'audit interne un mécanisme essentiel dans la gestion des risques. Ces principes sont les suivantes :²

- Donner une assurance sur les processus de gestion des risques.
- Donner l'assurance que les risques sont bien évalués.
- Évaluer les processus de gestion des risques.
- Évaluer la communication des risques majeurs.
- Examiner la gestion des principaux risques.

3.3.2 Rôle que l'audit ne doit pas jouer : Selon Zwaan, L., Stewart, J., Subramaniam, N, l'IIA, dans son papier important publié en 2004, a bien déterminé les rôles qu'une

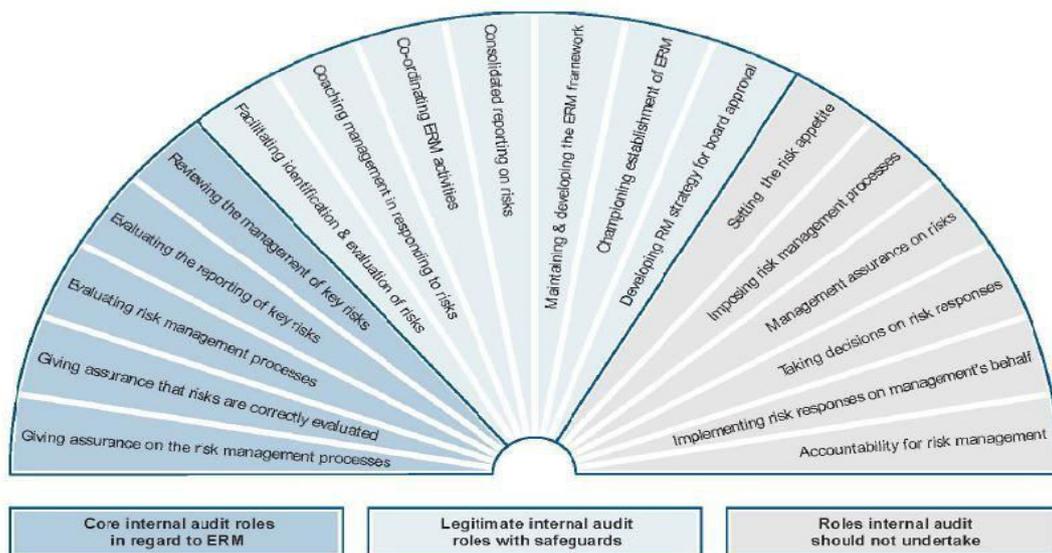
¹. The Value Agenda, Institute of Internal Auditors – UK and Ireland and Deloitte & Touche, 2003

². The Institute of Internal Auditors « IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management ». Disponible sur : <http://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf>

fonction de l'audit interne ne doit pas jouer, ces rôles peuvent être définies comme suit¹ :

- Définir l'appétence pour le risque.
- Définir des processus de gestion du risque.
- Gérer l'assurance sur les risques.
- Décider de la manière de réagir aux risques.
- Mettre en œuvre des mesures de maîtrise du risque au nom de la direction.

Figure n° 06 : Rôle de l'audit interne dans l'ERM



Source : The Institute of Internal Auditors « IIA Position Paper : The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management » : <http://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf>

La figure ci-dessus montre les deux rôles irréversibles que doit jouer ou pas l'audit interne ainsi que les rôles légitimes de l'audit interne, sous réserve de prendre les précautions nécessaires. La question qui se pose est : l'activité de la fonction de l'audit interne constitue-t-elle une menace pour l'indépendance et l'objectivité des

¹ .Zwaan,L., Stewart,J., et Subramaniam N, « Internal audit involvement in Enterprise Risk Management. Disponible sur : http://www.griffith.edu.au/data/assets/pdf_file/0006/140568/2009-02-internal-audit-involvement-in-enterprise-risk-management.pdf

auditeurs internes, et peut-elle améliorer la gestion des risques, les contrôles et la gouvernance de l'organisation ?

Les activités qui doivent être jouées par l'audit interne (présenté à gauche dans la figure 1) sont toutes des activités d'assurance, c'est-à-dire s'inscrivent dans le cadre d'une mission de conseil sur la gestion du risque. Normalement une fonction d'audit interne qui exerce selon les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, c'est-à-dire respect ses normes d'audit, devrait exécuter ces activités.

L'audit interne peut apporter des services de conseil afin d'améliorer la gouvernance, la gestion du risque et les contrôles au sein d'une organisation. La mission de conseil, dans le cadre de management des risques, dépendra des ressources, internes et externes, dont dispose le Conseil¹.

En ce qui concerne les activités présentées au centre de la figure 1, elles présentent les rôles de conseil de l'audit interne qui peut être joué en relation avec le management des risques. Cette activité de conseil effectuée en relation avec le management peut influencer sur l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur. L'auditeur à cet effet doit les protéger en prenant ces précautions.

Certains rôles de conseil que l'audit interne peut effectuer :

- Mettre à la disposition de la direction les outils et les techniques utilisés par l'audit interne pour analyser les risques et les contrôles.
- Promouvoir l'introduction du management des risques dans l'organisation, tirer parti de son savoir-faire dans la gestion des risques et les contrôles et de sa connaissance globale de l'organisation.
- Formuler des conseils, faciliter le travail en atelier, accompagner l'organisation sur la question des risques et des contrôles et promouvoir le développement d'un langage, d'un cadre et d'une conception communs.

¹. The IIA-UK and Ireland, "Position Statement on Risk Based Internal Auditing", 2003.

- Centraliser la coordination, la surveillance et la communication des risques.
- Soutenir la hiérarchie lorsqu'elle s'efforce d'identifier le meilleur moyen d'atténuer les risques.

Ces dernières années, beaucoup de pays ont mis en place des codes et des règlements visant à améliorer leur gouvernance d'entreprise, par exemple King III en Afrique de sud, le Combined Code au Royaume-Unis et ASX en Australie. Ces obligations obligent le Conseil de l'organisation à fournir aux actionnaires des informations suffisante et efficace. En générale, ces codes et règlements obligent les conseils d'indiquer¹ :

- Information sur le profil de risque de l'émetteur et de ses risques les plus importants ;
- Renseignement sur la façon dont la gestion des risques a été intégrée dans d'autres processus d'affaires importants de l'organisation et, en particulier, dans la gestion stratégique ;
- La politique de l'organisation à l'égard de la gestion des risques ;
- L'évaluation de l'efficacité des politiques et des procédures de gestion des risques, y compris les cadres de management des risques et le processus.

Ainsi, Ces obligations ont mis l'audit interne comme une fonction clé au centre du processus de gestion des risques. En effet, elles leurs permet à² :

- Jouer un rôle dans la gestion du risque, et pas seulement une vue indépendante des efforts de gestion ;
- appuyer sur la gestion des risques en fournissant une assurance sur les contrôles essentiels ;

¹. Canadian Securities Administrators (CSA), December 2010, Staff Notice 58-306 2010 Corporate Governance Disclosure Compliance Review. Disponible sur: http://www.osc.gov.on.ca/documents/en/Securities-Category5/csa_20101203_58-306_2010-corp-gov-disclosure.pdf

². The Futur Role of Internal Audit in (Enterprise) Risk Management. Disponible sur : http://www.mville.edu/images/stories/Graduate_Academics/GPSCenterForRiskManagement/Resource_Library_Articles/TheFutureRoleofInternalAuditinEnterprise_RiskManagement.pdf

-

- développer de nouvelles techniques pour le suivi, l'examen et la communication, afin d'améliorer l'efficacité tant de la gestion des risques et la gouvernance au sein de son organisation ;

- En collaboration avec ces collègues du monde entier, à changer ces exigences, formations et ces pratiques a fin de répondre à ces défis innovants et important.

On peut donc dire que ces nouveaux rôles de l'audit interne ont contribué à renforcer le bon fonctionnement de l'organisation, et également à fournir une assurance aux actionnaires que les risques sont gérés efficacement. Cependant, ces nouveaux rôles de l'audit interne ainsi que les rôles traditionnels doivent être surveillé pour assurer une performance conforme aux attentes. Ceci est confirmé par la norme ISO 31000*. Effet, selon l'ISO, il sera nécessaire d'avoir des approches explicites pour les communications internes et externes.

La contribution de l'audit interne dans le management des risques est devenue une nécessité afin de fournir aux actionnaires l'assurance que la gestion des risques fonctionne d'une manière efficace. Les auditeurs à cet effet doivent centrer leur rôle au service de la gestion des risques. Une enquête mondiale menée en 2005 par IIA Research Foundation¹ sur le sujet intitulé « la participation des auditeurs au ERM » a montré que l'auditeur interne était principalement responsable de l'ERM dans 36% des organisations interrogées. En outre, les résultats de l'étude a également constaté que certains auditeurs internes ont été engagés dans des rôles que l'IIA avait recommandés comme étant inapproprié.

De plus, selon Ebondon Wa Mandzila, l'étude de Gramling et Myers (2006) a montré le rôle principal de l'audit interne dans le management des risques d'entreprise. Selon ces deux auteurs, l'audit interne exerce le rôle suivant² : Il donne une assurance raisonnable quant au processus de management des risques, que les

¹ . Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2005 “ Internal Auditing’s Role in Risk Management. Disponible sur l’adresse suivante: <http://www.na.theiia.org>

² Gramling A.A., Myers P.M., 2006, “Internal Auditing’s Role in ERM”, Internal Auditor, pp.52- 62.

risques sont correctement évalués, que le processus de management des risques a été bien évalué, que le reporting sur les risques majeurs a été correctement établi et qu'un bilan sur la gestion des principaux risques a été dressé. Selon les résultats de leur étude présentés dans le tableau 5, l'audit interne n'a pas encore joué son vrai rôle dans le management des risques. Pour cela, il devait s'intéresser à l'amélioration du processus de management des risques.

Tableau n°01. Les principaux rôles de l'audit interne dans le management des risques d'entreprise.

Activités relatives au Management des risques de l'entreprise	Responsabilité actuelle	Responsabilité idéale ou souhaitée
Donner l'assurance sur les processus de management des risques	3,10	3,80
Donner l'assurance que les risques sont correctement évalués	3,00	3,60
Evaluer les processus de management des risques d'entreprise	3,17	3,82
Evaluer le reporting des risques principaux	3,09	3,70
Revoir le management des risques principaux	3,19	3,76

Source : Gramling Audrey A et Myers Patricia M. (2006), " Internal Auditing's role in ERM," , Internal Auditor, p.55.

Classement de 1 à 5, selon le degré d'importance croissante :

1= aucune responsabilité ; 2= responsabilité limitée. 3= responsabilité modérée. 4= responsabilité importante ; 5= responsabilité totale.

Le tableau ci-dessous présente les rôles légitimes de l'audit interne sans la gestion des risques d'entreprises, ces résultats montrent que l'audit interne, à l'heure actuelle, n'a pas beaucoup de responsabilité face a ces rôles.

Tableau n° 02 : Les rôles légitimes de l'audit interne

Activités relatives au Management des risques de l'entreprise	Responsabilité actuelle	Responsabilité idéale
Identifier et évaluer les risques	3,10	3,80
Assister le management dans la recherche des solutions aux risques	3,00	3,60
Coordonner les activités relatives au management des risques de l'entreprise	3,17	3,82
Consolider le reporting relatif aux risques	3,09	3,70
Maintenir et développer le cadre du management des risques de l'entreprise	3,19	3,76

Source : Gramling Audrey A et Myers Patricia M. (2006), “ Internal Auditing’s role in ERM, ”, Internal Auditor, p.56.

Une autre étude a été réalisée en 2007 dont l'objectif était de vérifier la contribution de la fonction audit interne dans le processus de ERM. En effet, Fraser et Henry ont mené auprès des directeurs financiers, des présidents des comités d'audit, des auditeurs internes et des administrateurs le risque de cinq sociétés cotées ainsi que quatre partenaires d'audit des cabinets d'audit « Big Four » au Royaume-Unis une étude sur la responsabilité de l'audit interne dans l'ERM. L'étude a révélé que les auditeurs internes sont impliqués dans des activités de ERM qui ont été jugées inappropriées par la note de position de l'IIA. Cependant, cette implication produit dans certains cas un risque d'objectivité de l'auditeur interne. L'intervention de l'audit interne dans des activités de consultation liées à l'ERM soulève d'importance menaces à l'objectivité

L'audit interne doit donc mettre à jour ses rôles et ses responsabilités pour soutenir l'amélioration et la mise en œuvre et de la gestion des risques. Chada (2011), suggère 6 questions pour commencer la planification stratégique pour les nouveaux rôles de l'audit interne¹ :

- Les objectifs de votre fonction d'audit interne sont-ils alignés avec ceux de votre organisation ?
- Est-ce que votre fonction d'audit interne connaît les attentes de ces parties prenantes ?
- Est-ce que votre fonction d'audit interne a un équilibre raisonnable entre l'assurance et le conseil ?
- Est-ce que votre fonction d'audit interne contient un ensemble de staff pour fournir des conseils et expertise l'organisation ?
- Avez-vous besoin de redéfinir le mandat de votre fonction d'audit interne ?

En résumé, l'audit interne est devenu un outil essentiel au service du management des risques de l'entreprise. Non seulement il détecte les risques, mais il donne une assurance que ses risques sont bien évalués. L'IIA dans sa récente publication oblige l'audit interne à assurer l'efficacité de processus de management des risques. Cependant, l'audit interne ne doit pas être responsable de la gestion des risques, cette responsabilité est confiée à la direction. Le métier des auditeurs consiste à soutenir les décisions de la direction concernant les risques.

L'efficacité du rôle de l'audit interne dans l'assurance du processus de management des risques de l'entreprise exige des auditeurs très compétents, des auditeurs qui répondent aux normes internationales d'audit ainsi que connaissent toutes les techniques modernes de cette fonction. Ceci a été confirmé par l'IIA. En effet, selon

¹. Chada, Monica, 2011, "Developing a Strategic Plan for Your Audit Function", Annual conference of Canadian Internal Audit Association, Toronto.

cet organisme, les compétences des auditeurs internes permettent à la fonction d'audit interne de répondre le mieux aux objectifs stratégiques de la direction¹.

Section 3 : L'audit interne comme une solution aux problèmes d'asymétrie d'information

1. L'asymétrie d'information

Comme nous avons souligné dans ce troisième chapitre, la relation d'agence liée entre manager et actionnaire produit des conflits d'intérêt, conflits d'intérêt qui influencent, de façon inefficace, sur la performance de l'organisation. L'un des principaux de ses conflits est celle de l'asymétrie d'information. Cette dernière, apparaît dans la théorie économique avec l'article fondateur d'Akerlof en 1970 sur les

« lemons », les voitures d'occasion (The market for the lemons).² Selon cet auteur, on parle d'asymétrie d'information lorsqu'au cours d'un échange ou contrat, certains participants disposent d'informations pertinentes que les autres n'ont pas.

L'asymétrie d'information définit donc les relations où un agent détient de l'information (parfaite) qu'un autre n'a pas (information imparfaite)³. Elle permet d'analyser des comportements et des situations courantes de l'économie de marché.

2. L'audit interne et asymétrie d'information

La séparation de pouvoir entre l'actionnariat et la direction pose un certain nombre de problèmes, parmi eux, celle de l'asymétrie d'information. En effet, le dirigeant est mieux informé de la situation financière de l'entreprise, il dispose par rapport aux actionnaires l'information complète (tels que l'information sur la comptabilité de gestion, sur le rapport d'audit interne,...etc.) dont il était le seul destinataire. On parle d'asymétrie d'information donc lors d'un échange ; le dirigeant (agent) dispose d'informations pertinentes que d'autre n'ont pas (actionnaires)

¹. l'IIA., 2008, « Prise de Position de l'IIA sur les Ressources de l'Audit Interne : Eléments à prendre en compte pour évaluer les options de sous-traitance? ». Disponible sur : <https://na.theiia.org/standards-French.pdf>.

² Akerlof G., 2002, « Le marché des « lemons » : l'incertitude sur la qualité et le mécanisme du marché », n°130, CNDP, p.68. (une traduction du fameux article de George Akerlof).

³ Les problèmes d'asymétrie d'information au sein de l'entreprise. Disponible sur l'adresse suivante : <http://www.oeconomia.net/private/cours/economieentreprise/themes/theorieagence.pdf>

L'asymétrie d'information, apparaît comme l'une des premières causes de conflits au sein des entreprises managériale. Selon Pigé, l'asymétrie d'information liée à la gouvernance d'entreprise comporte trois niveaux ¹ : - l'asymétrie d'information existant entre les dirigeants et les représentants des actionnaires - l'asymétrie d'information existant entre les actionnaires et leurs représentants, les administrateurs – et enfin, un autre type de l'asymétrie apparaît quant les actionnaires d'une entreprise souhaitent ouvrir leur capital et faire appel public à l'épargne. Ces trois niveaux sont considérés comme l'un des principaux objets de la mission de l'audit légale. Ce dernier vise à réduire ces trois niveaux afin de garantir l'intérêt de propriétaire. Au début, l'audit interne n'a pas été considéré comme un mécanisme de réduire les asymétries d'information liées à la gouvernance d'entreprise, en raison de son rattachement à la direction. Sawyer a bien défini la fonction d'audit interne lorsque il l'a considérait comme l'œil et l'oreille de la direction². Mais, suite aux nombreux développements qui sa connu la théorie de l'agence ³ sur la gouvernance des entreprises ces dernières années, l'audit interne (comme d'autres mécanismes) a un rôle fondamental à jouer au sein de la gouvernance de l'entreprise.

De plus, la loi Sarbenes-Oxley (SOX) et la loi de la sécurité financière (LSF) ont obligé le président du conseil d'administration ou de surveillance d'établir un rapport détaillé sur le contrôle interne ⁴. À ce stade, l'audit interne rattaché au conseil d'administration ou au comité d'audit consiste à vérifier la fiabilité et la sincérité de

¹. Pigé, B., 1998, cité par Ebondo Wa Mandzila, 2007, p.5.

². Sawyer larry, 1973, "The Practice of Modem Internal Auditing: appraising Operations for Management Altamonte springs, FL: The Institue of Internal Auditors.

³. Charreaux G., 2000, "Gouvernement d'entreprise et comptabilité", Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, pp.743-756.

⁴. Moeller, R. R., 2004, "Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules", John Wiley & Sons, Inc, New Jersey.p.12

ce rapport. Ce qui lui offre la possibilité de contribuer à la réduction de l'asymétrie d'information existant entre les différentes parties prenantes. Godowski, a indiqué que l'audit interne conduit à se positionner par rapport à la qualité de l'information produite par l'entreprise et qui reflète l'image de celle-ci. Selon lui, cette position lui permet de lutter contre les problèmes d'asymétrie d'information entre les dirigeants et les actionnaires¹.

L'audit interne est en effet considéré comme étant un superviseur de la production d'information², il constitue un mécanisme de contrôle de l'organisation. À ce stade, il est obligé d'offrir aux dirigeants des informations fiables, pertinentes afin que ces derniers prennent les décisions stratégiques qui permettent à l'organisation d'atteindre ces objectifs. Dans cette situation, le comité d'audit joue un rôle important dans la surveillance de ses informations, en assurant que ses informations circulent d'une manière fiable et sincère a fin de garantir l'intérêts des propriétaire.

L'existence du comité d'audit au sein de l'entreprise permet à l'auditeur d'exercer son activité en toute indépendance. Le comité d'audit considéré comme l'élément de fonctionnement du conseil d'administration avec la responsabilité des contrôles interne et la surveillance de l'information financière³ vise à s'assurer que les processus utilisés par la direction et l'audit interne, dans le cadre de garantir la qualité de l'information financière, sont gérés efficacement. Le rattachement hiérarchique de l'audit est un facteur déterminant pour son indépendance. Selon un rapport mené par

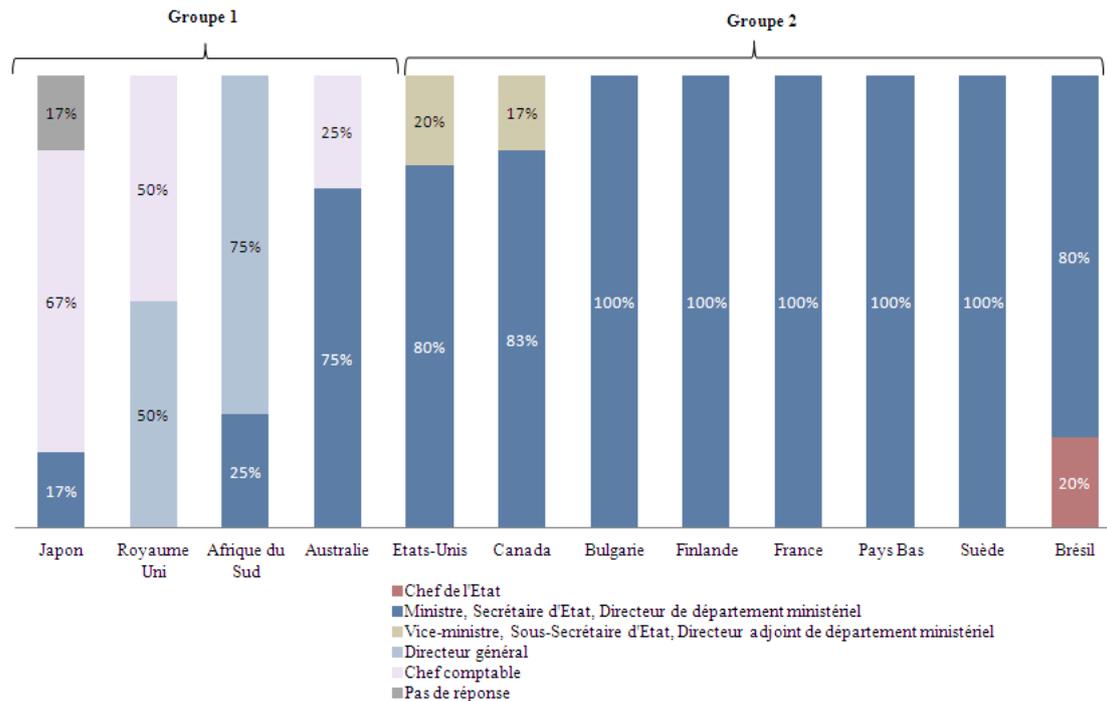
¹. Godowski, C., 2007, "L'objectivité de l'évaluation de la corporate governance par l'audit interne", *Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international*, sous la direction de Élisabeth Bertin, pp. 136-159.

². Pigé, B., 2001, "Audit et Contrôle interne", Éditions Management et Société (EMS).

³. Moeller, R., 2009, "Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge", 7th Edition, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, p.533.

L'OCDE¹ en 2011 sur le « Contrôle et audit interne », la fonction d'audit interne est rattachée au plus haut niveau. La figure suivante relève que 55 interrogés sur 73 ont répondu affirmativement en ce qui concerne le rattachement hiérarchique de l'audit interne, soit 75%.

Figure n° 07 : Rattachement hiérarchique de l'audit interne



Source : OCDE, 2011, « Contrôle et audit internes : Assurer l'intégrité et la responsabilité du secteur public » Rapport. Disponible sur : <http://www.oecd.org/governance/47638948.pdf>

Le rôle de l'audit interne dans la réduction de l'asymétrie d'information passe donc par la création du comité d'audit ou par son rattachement au conseil d'administration. Le comité d'audit assure la fiabilité de rapport d'audit interne adressé à la direction générale, selon lequel l'audit interne informe la direction sur l'efficacité et l'efficacité du système de contrôle interne.

En résumé, l'audit interne est devenu un acteur principal dans la réduction de l'asymétrie d'information. En effet, le cas d'Enron et de Worldcom nous a montré la nécessité d'intégrer l'audit interne dans le processus d'information des autres acteurs.

¹. OCDE., 2011, « Contrôle et audit internes : Assurer l'intégrité et la responsabilité su secteur public » rapport disponible sur l'adresse suivant: <http://www.oecd.org/governance/47638948.pdf>

Conclusion du chapitre 02 :

L'objectif de ce deuxième chapitre est de présenter la relation qui lie l'audit interne avec la gouvernance d'entreprise. L'analyse de cette relation montre que l'audit interne joue un rôle important dans la gouvernance d'entreprise, non seulement il fournit au comité d'audit, s'il existe, ou au conseil d'administration des informations fiables et pertinentes, mais aussi il participe à la stratégie de l'entreprise. L'audit interne est aujourd'hui un partenariat stratégique de l'entreprise. Nous avons constaté que certaines recherches ont donné une grande importance au comité d'audit, et ce dans le but de renforcer le rôle de l'audit interne pour réduire les conflits d'intérêts entre dirigeants et actionnaires, c'est-à-dire en lui donnant plus d'indépendance dans son métier. Selon ces études, le comité d'audit, destinataire du rapport d'audit, considère comme étant un moyen de surveillance des informations financières,

Aussi, nous avons présenté les différents domaines d'audit interne, selon lequel ce dernier intervenir pour assurer une bonne gouvernance d'entreprise. Nous avons constaté que l'audit interne joue un rôle essentiel dans ces trois domaines dont le contrôle interne, la gestion des risques et l'asymétrie d'information. L'audit interne a notre avis, prend en considération ces domaines comme l'un des principaux objectifs de sa mission. En effet, il vise à évaluer le système du contrôle interne, à assurer que les risques sont correctement gérés d'une manière efficace et à réduire l'asymétrie d'information existante entre l'actionnariat et dirigeant. À cet effet, nous allons dans le dernier chapitre de tester le rôle de l'audit interne dans ces différents domaines afin de répondre à notre problématique.

Chapitre

03

Introduction :

Dans ce chapitre nous allons aborder le côté pratique de l'audit interne, en prenant le cas de l'entreprise portuaire de Mostaganem (EPM).

Ce chapitre sera composé de trois sections, en premier lieu nous allons présenter l'entreprise où a lieu notre stage, ensuite dans la 2^{ème} section nous présenterons la méthodologie suivie par l'auditeur interne, pour terminer la troisième section sera consacrée à éclairer le déroulement de la mission d'audit interne de la fonction d'achat en suivant la méthodologie exposée dans la section précédente.

Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil

Dans cette section nous présenterons l'entreprise portuaire de Mostaganem en citant ces principales activités, ces objectifs, son rôle ainsi que ces infrastructures portuaires, puis nous allons porter plus d'intention à la direction des finances et comptabilité où nous avons effectué notre stage pratique.

1. Présentation de l'entreprise portuaire de Mostaganem (EPM) :

Le port de Mostaganem, véritable plate-forme de développement économique des échanges extérieurs, il n'a pas dérogé à son rôle d'instruments de régulations commerciales et de système d'évaluation de l'économie nationale.

Le trafic marchandises ayant transité au niveau de l'enceinte portuaire représente environ le tiers des échanges nationaux et ce en relation avec la réalité de relance économique consacrée par les pouvoirs publics.

Le port de Mostaganem est ainsi devenue une plate-forme incontournable de tout échange économique par voie maritime compte tenu de la dimension prise durant ces dernières années.

Devant les impératifs de développement, le port de Mostaganem a vu son trafic évoluer et subir des mutations très profondes en fonction des besoins nouveaux.

- Infrastructures portuaires :

Position géographique :

Est situé dans la partie du golfe d'Arzew

Latitude : 35° 56' nord

Longitude : 00° 05 est

Accès :

Passe d'entrée nord-ouest

Largeur 100m profondeur 12m

Plan d'eau : 30 hectares

2- activités de l'entreprise :

- ✓ Assistance aux navires.
- ✓ Pilotage, remorquage, lamanage.
- ✓ Avitaillement en eau douce des navires.
- ✓ Opérations de manutention, acconage.
- ✓ Gestion des terres, pleins.
- ✓ Gestion des surfaces couvertes.
- ✓ Gestion cale de halage et ponts bascules.

- L'EPM s'engage dans la certification ISO 9001 version 2008 :

L'entreprise portuaire de Mostaganem, convaincue par la nécessité d'embarquer sur le train de la certification, a choisi volontairement, en premier lieu de certifier son système de management selon la norme ISO 9001 version 2008.

Les normes ISO 9000 traitent de la gestion de la qualité. La norme ISO 9001 v 2008 sert à évaluer la capacité de l'organisme à satisfaire aux exigences de ses clients.

Cette norme peut être appliquée à l'interne seulement ou s'étendre à l'externe auprès de partenaires (clients et fournisseurs). Elles peuvent également choisir de se faire certifier par un organisme compétent en la matière. La norme ISO 9001 :2008 encourage l'adoption d'une approche de processus pour l'élaboration, la mise en œuvre et l'amélioration de l'efficacité d'un système de gestion de la qualité.

La norme ISO 9001 :2008 met également l'accent sur la mesure de la satisfaction de la clientèle de façon concrète pour concrétiser ce projet, c'est avec l'institut supérieur de gestion d'Annaba ISGA que l'EPM a signé, le 09 mars 2014 un contrat d'accompagnement pour la certification selon la norme de qualité ISO 9001 :2008.

L'entreprise portuaire, assistée par des consultants et experts qualitatifs, a mis en œuvre un plan d'action d'accompagnement axé sur la formation et sensibilisation de l'ensemble de son personnel d'encadrement en premier lieu pour l'étendre à tout son personnel et ce selon le calendrier ci-après :

- ✓ Sensibilisation top management : 19/03/2014
- ✓ Diagnostic et état des lieux : 01 au 03/04/2014
- ✓ Formation : 14 au 15/05/2014 : interprétation de la norme
28 au 29/05/2014 : approche processus

10 au 12/06/2014 : audit interne

Et pour conclure, il faut noter que la démarche qualité et la certification peuvent se résumer par ces quatre réflexions : écrire ce que l'on fait, faire ce que l'on a écrit, vérifier que ce que l'on a écrit est fait.

- trafic global des véhicules :

Tableau n°03 : trafic global des véhicules

Indicateurs	2010	2011	2012	2013	2014 1 ^{ER} semestre
Nombre de véhicules, variation en %	56 359	63 662 +13%	150 081 +136%	121 668 -18.90%	67 200
Nombre de carriers variation %	199	194 -3%	269 +39%	240 -11%	120

Source : statistiques de l'entreprise

- Capacité de stockage et moyennes journalières d'enlèvement des véhicules :

Tableau n°04 : capacité de stockage et moyennes journalières d'enlèvement des véhicules

La capacité de stockage des véhicules au port de Mostaganem est passée de 3000 en 2010 à 10000 véhicules en 2015.

Indicateurs	2010	2011	2012	2013
Capacité de stockage « unité »	3000	5000	7500	10 000
Moyenne journalières d'enlèvement « unité »	140	200	500	700

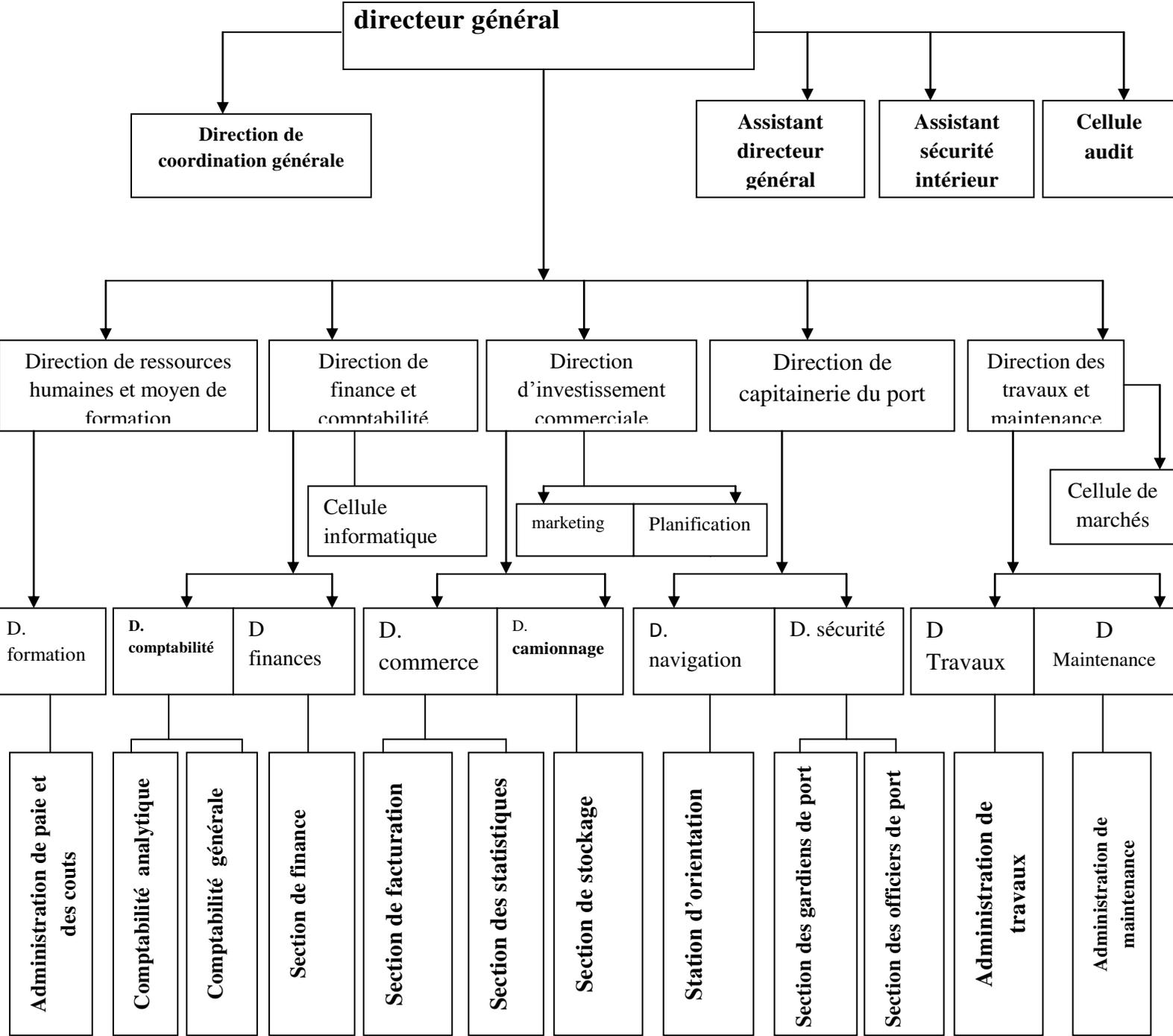
Source : statistiques de l'entreprise

3- organisation de l'entreprise :

Actuellement l'entreprise portuaire comporte une direction générale avec un staff technique administratif repartit en structure suivante :

- ✓ Service social et paie.
- ✓ Département des ressources humaines et formation.
- ✓ Département d'exploitation et moyens commerciaux.
- ✓ département de sureté portuaire. (cellule informatique)
- ✓ Département des travaux et maintenance.
- ✓ Département finance et comptabilité.
- ✓ Direction de capitainerie.
- ✓ Cellule audit.
- ✓ Direction de coordination générale.

Figure N°08 : organigramme de l'entreprise portuaire de Mostaganem



4-objectifs de l'entreprise :

Parmi leurs principaux objectifs à atteindre en peut citer quelques uns :

- Assurer le transfert des marchandises dans les meilleures conditions de délai, qualité, sécurité et prix.
- Offrir de réelles facilités par la mise à disposition des moyens performants dans le traitement et le stockage des marchandises.
- Avoir une attention particulière pour ses clients et être à l'écoute des préoccupations des usagés les plus exigeants.

Section 02 : méthodologie de l'audit interne

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

1. Principes fondamentaux de la méthodologie

On pourrait probablement les appliquer à bien d'autres domaines qu'à celui de l'audit Interne, mais comme ils 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.

1.1 Simplicité :

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

1.4 Rigueur :

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

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

¹ Jacques renard, op cite, p 205.

1.3 Relative vocabulaire :

Le vocabulaire est l'expression et le véhicule de la culture, l'ignorer serait se condamner

A l'incompréhension et partant au refus. Décrire et suggérer une méthode c'est donc également accepter que les différentes phases puissent être « nommées » de façon différente et qu'elles présentent ça et là des singularité spécifiques. L'important est que la méthode existe et que les normes fondamentales soient respectées.

1.4 Adaptabilité :

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

1.5 Transparence :

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

2. Définition de la mission

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

2.1 Le champ d'application :

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

¹ Le petit Larousse, éditon Maury, paris, 2003, p 1024.

❖ **Objet**

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

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

❖ **La fonction**

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

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

3. La démarche de l'audit interne

Une mission d'audit interne se déroule en trois 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-même³.

³ Zied, boudrigua, op cite, 2006, p 56.

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 important d'adjoindre à chaque mission des débutants de façon à les initier très tôt du terrain pour leur fonction.

b. la lettre de mission :

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

Au plus tard 15 jours (30 jours pour l'audit des associations) avant le démarrage de la mission d'audit, le directeur de l'audit adresse aux responsables concernés une lettre de mission. Sous forme de courrier (de préférence électronique ; fax ou papier si justifié) pour informer les audités qu'un audit va être réalisé.

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

c. 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 de domaine à auditer, de mener une analyse de risque et de préciser les objectifs de l'audit

➤ Prise de connaissance

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

1 IFACI « la conduite d'une mission d'audit interne », édition dunod, paris, 1995, p 35.

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

➤ Entretien avec le management de l'entité audité :

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

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

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 ?
- Evaluer sommairement le risque attaché à la tâche.
- Rappeler en face de chacun des risques quel est le dispositif ou quels sont les dispositifs de contrôle interne que l'on devrait trouver pour faire échec au risque identifié.
- Indiquer si le dispositif identifié comme important existe ou n'existe pas.

➤ Note d'orientation :

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

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

➤ Préparation du programme de travail :

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

3.2 Réalisation de la mission

a. La réunion d'ouverture :

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

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

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

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

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

b. Les tests d'audit sur le terrain :

Les travaux de vérification sont effectués et des informations recueillies sur l'ensemble des éléments permettant de répondre aux objectifs de la 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 les entretiens, élaborer des digrammes réalisés 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 toujours important lors de cette phase de :

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

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

c. La formalisation des contacts 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 suivantes :

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

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

3.3 Conclusion de la mission

a. le projet de rapport :

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

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

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

b. la réunion de validation :

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

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

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

c. le rapport définitif :

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

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

Il est recommandé à ces destinataires de n'étendre sa diffusion car :

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

Un rapport d'audit n'est pas neutre :

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

Section 03 : l'audit interne de la fonction d'achat au sein de l'EPM :

Dans cette section on conduira la mission d'audit de la fonction d'achat, tout en respectant les étapes d'audit avec tous les outils essentiels et incontournable. Avant de procéder à notre mission on va définir la fonction d'achat et sa mission au sein de l'entreprise.

1. Préface de la fonction d'achat

1.1 Définition de la fonction d'achat :

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

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

1.2 Le rôle de la fonction d'achat :

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

1.3 Le processus d'achat :

Le processus d'achat se définit comme l'ensemble des actions ordonnées qui permette 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 le quel des négociations sont menée pour choisir celui qui correspond le mieux a la demande. Le choix final dépend de la qualité du fournisseur. L'acheteur doit donc vérifier que tous les paramètres sont respectes pour alimenter sa base de données, affaire par affaire, et noter chaque performance, tout en laissant une possibilité aux nouveaux entrants de pouvoir candidater.

2. La conduite de la mission d'audit interne de la fonction d'achat au sein de l'EPM

Dans la suite de cette section tout d'abord nous aborderons la phase d'étude (plan d'approche du domaine audité) 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 terminant par la phase de conclusion où on présentera le rapport finale.

2.1 Phase d'étude (plan d'approche du domaine à audit) :

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

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

2.1.1 La lettre de mission :

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

Tableau n°05 : la lettre de mission

<p>La lettre de mission 15 mars 20xx</p> <p>Destinataire : le directeur de l'audit interne</p> <p><u>Objet :</u> audit interne de la fonction d'achat</p> <p>La mission se déroulera du 10/04/2016 au 02/05/2016</p> <p><u>Objectifs de mission :</u></p> <ul style="list-style-type: none">▪ Analyse globale du processus d'achat▪ Organisation et efficacité du service d'achat <p>La mission se déroulera au service achat</p> <p>Le budget de mission ne devrait pas dépasser « le montant »</p> <p style="text-align: right;">Le Directeur Général</p>
--

Source : élaborer par l'auditrice de l'EPM

2.1.2 Prise de connaissance du service audité :

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

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

Figure n° : organigramme de la fonction d'achat :

2.1.2.1 la procédure d'achat :

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

A. émission du besoin et demande d'achat

Il est évident que tout achat trouve son origine dans l'émission d'un besoin provenant d'une source dans l'organisation. En effet le besoin peut concerner des composant ou des engins par exemples des remorqueurs, et dans d'autres cas le besoin concerne les fournitures ou produits très consommées destiné à l'exploitation telle que les fournitures de bureau et les produits de nettoyage.

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

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

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

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

- L'originale destinée au service de travaux et maintenance et au service achat pour la commande.
- Une copie pour le responsable du magasin à classer dans les « demandes achats en cours ».
- Une copie est conservée au service demandeur en attendant l'arrivée des achats.

B. traitement de la demande d'achat et établissement de la commande :

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

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

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

Les bons de commandes sont partagés comme suit :

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

C. Réception et contrôle des achats :

Toutes les opérations 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 réception le cachet « ORIGINAL » avec la date et la signature.

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

Les bons de réception sont partagés en deux parties :

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

D. comptabilisation

Dès la réception des factures par le service, ce dernier procède à leur saisies.

Cette opération génère automatiquement un rapprochement avec le bon de commande et le bon de réception. Le rapprochement porte sur la vérification des quantités, des prix et des conditions de règlement.

E. règlement

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

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

2.1.3 Identification des zones de risques :

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

Durant cette étape on utilisera deux outils qui sont

- Le questionnaire de contrôle interne.
- Tableau d'analyse des risques.

2.1.3.1 questionnaires de contrôle interne :

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

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

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

Tableau n° 06: questionnaire du contrôle interne

questions	oui	non	observations
1. Existe-t-il un manuel des procédures internes ?		x	
2. la répartition des taches est-elle respectée par les services suivants : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Le service achat (travaux et maintenance) ▪ Le service réception ▪ Le service magasin ▪ Le service comptabilité ▪ Le service trésorerie 	x x x x x		
3. existe t-il un fichier d'inventaire fournisseurs répertorié par catégories ?		x	

Tableau n°07 : tableau d'analyse des risques

Opérations	Objectifs	Risques	Dispositif du C.I	Evaluation
Expression du besoin	Tout achat doit correspondre à un besoin réel de l'entreprise	Achats non nécessaires ou les quantités demandées ne sont pas suffisantes	Le besoin doit être exprimé systématiquement par un responsable.	force
Préparation de l'achat	Traiter équitablement tous les fournisseurs valides et comparer leurs offres de manière pertinente.	Fournisseurs potentiel non consulté ou privilégié certains risques de choisir des fournisseurs non qualifiés.	Disposition d'un fichier des fournisseurs (qualité de produit respect des délais service).	Faiblesse
Signature des documents	Garantir la conformité de toute signature à la liste des personnes habilités à signer.	Falsification des signatures engagement supplémentaire perte de crédibilité.	Etablir une liste référentielle des personnes habilités à signer.	Faiblesse
Contrôle de fournitures achetées	Satisfaction des clients internes (employées).	Entrée de fournitures défectueuse et non conformes à la commande.	Mettre en place un contrôle quantitatif et qualitatif.	force
Etablissement des documents de réception de transfert.	Identification et traçabilité de la réception. Pièce justificative pour l'enregistrement comptable.	Perte de traçabilité. Les données comptables sont incomplètes.	A chaque réception de produit le comptable doit établir un document de réception conforme à la facture.	force
Règlement	Approbaton 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 moi-même et l'auditrice de l'EPM

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 prestation de service entre les audités et le service d'audit.

Mission d'audit de la fonction d'achat
Entreprise portuaire de Mostaganem

Rapport d'orientation

dans ce rapport on va présenter les objectifs et le périmètre d'action de la mission

objectifs généraux

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

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

objectifs spécifiques

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

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

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

Champ d'action

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

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

2.2 Phase de réalisation :

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

2.2.1 La réunion d'ouverture :

La réunion d'ouverture matérialise le démarrage officiel de la mission d'audit. Elle est la première relation entre les audités et l'auditeur. Elle fait tomber la plupart des appréhensions en se basant sur une transparence totale ou du moins c'est ce qu'il faut pour aboutir à une mission réussie.

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

Mission d'audit de la fonction d'achat
Mostaganem le 08/04/2016

Procès-verbal

Objet : réunion d'ouverture

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

Participants :

- Les auditeurs : les noms des auditeurs

Les audités :

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

La réunion d'ouverture a eu lieu le

- La date :
- L'heure :

les auditeurs : signature

les audités : signature

2.2.2 Travail de terrain :

Durant cette phase il s'agit pour l'auditeur de répondre aux questions du QCI. Les outils 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 choisir un autre, les outils vont des observations aux différents sortes de tests : analyse des documents, réconciliation des données, entretiens,...

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

2.2.2.1 questionnaires du contrôle interne

En effet nous avons formulé ce questionnaire pour :

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

Tableau n°08 : questionnaire du contrôle interne

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

Questions	oui	non	commentaires
1. toutes les marchandises reçues sont-elles enregistrées ? a) Sur des documents standards ? b) Pré numérotés	X X		système informatique
2. 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		
3. le service comptable tient-il des registres de réception et des retours ou réclamation pour lesquels les factures et avoirs n'ont pas été reçus ?		X	
4. le journal des achats est-il rapproché de la liste des réceptions retours ou réclamations pour s'assurer que toutes les factures et tous les avoirs sont comptabilisées ?	X		
5. 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		
6. les comptes fournisseurs sont-ils régulièrement rapprochés ? a) Du compte général b) Des relevés fournisseurs	X X		

2.2.2.2 Feuille de révélation et d'analyse de problème :

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 formalisation de la recommandation.

<p style="text-align: center;">Feuille de révélation et d'analyse de problème</p>
--

<p style="text-align: center;">F.R.A.P. N° 01</p>
--

Problème :

Inexistence du manuel des procédures au sein du service d'achat.

Faits :

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

Cause :

Négligence et ignorances des responsables quand à l'importance de l'enregistrement des Procédures.

Conséquences :

Contrôle défaillant, dans certains moments inexistant.

Recommandations :

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

Feuille de révélation et d'analyse de problème
F.R.A.P. N°02

Problèmes :

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.

Conséquences :

Risque de fraude.

Risque de détournement de fonds.

Recommandations :

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

2.2.2.3 Cahier de recommandation :

Ce document va nous permettre de mettre en évidence l'ensemble des recommandations apparus sur les FRAP, son but est de donner à la direction les informations pertinentes afin d'aider l'entreprise à atteindre ses objectifs c'est quand elle arrive à cerner où sont les défaillances c'est là où elle peut innover ou bien freiner les risques qui pourront nuire à la réalisation de ses objectifs.

Mission d'audit interne de la fonction d'achat

Entreprise portuaire de Mostaganem le 10/04/20xx

Lettre de recommandation

Suite à notre mission d'audit de la fonction d'achat, nous avons détecté certaines zones de risques qui peuvent entraver le service de la fonction d'achat et cela aura des conséquences aussi sur l'entreprise en l'empêchant d'atteindre ces objectifs.

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

De ce fait nous recommandons de :

Recommandation 01 :

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

Recommandation 02 :

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

2.3 Phase de conclusion :

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

Cette phase contient les étapes suivantes :

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

2.3.1 Le projet de rapport :

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

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

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

2.3.2 La réunion de clôture :

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

Mission d'audit interne de la fonction d'achat
Entreprise portuaire de Mostaganem

Procès verbal

Objet : réunion de clôture.

Ordre du jour :

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

Participants :

Les auditeurs :

- Les noms des auditeurs

Les audités :

- Le 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 pas les audités.

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

Les auditeurs :

les audités :

2.3.3 Le rapport d'audit final :

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

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

Structure auditée : fonction achat entreprise portuaire

Mostaganem :le ../05/20xx

Rapport d'audit final

Mission : audit interne

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

Destinataire :

- Direction général de la société

réalisé 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 intéressé par cette fonction à savoir service gestion de stock, comptabilité, fournisseurs, et le service de trésorerie.

Les objectifs correspondant aux zones de risque déjà détecté 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 son consultation des fournisseurs potentiels.

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

Faiblesse 2 : falsification des signatures.

Recommandations 2 : établir une liste référentielle des personnes habilitées à signer.

Faiblesses 3 : indisponibilité du budget nécessaire par faute de délais.

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

2.3.4 Lettre de président :

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 08/04/2016 et 02/05/2016 notre évaluation à été effectuée en observant les procédures appliquées à ce service. Elle compte toutes les vérifications que nous avons considérées nécessaires. Sur la base de cette évaluation, on a pu dégager les dysfonctionnements du système de contrôle mis en place. Des tests ont été effectués pour les services concernés.

Les principaux dysfonctionnements se présentent ainsi :

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

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

Signature de chef de mission

Et avant de conclure ce chapitre je vais vous présenter un exemple sur un programme d'audit établi dans l'entreprise portuaire de Mostaganem qui se présente comme suit :

A. Le programme d'audit pour l'année 20xx à consister à :

- Assurer le respect de la législation et de la réglementation en vigueur.
- Promouvoir le développement de l'entreprise.
- Optimiser les espaces de la réalisation d'une meilleure prestation.
- Vérifier et veiller à l'actualisation des procédures réglementaires.
- Formuler les recommandations pour préserver le patrimoine de l'entreprise.
- Mise en œuvre de l'ensemble des résolutions de l'AGO.
- Veiller à la levée des réserves formulées dans les rapports des 03 audits externes.
- Assurer le suivi de l'application des recommandations émises dans les rapports d'audits externes :
 - ✓ Audit de la facturation
 - ✓ Audit de la DRHFM
 - ✓ Audit des écarts des immobilisations

B. application des recommandations des audits externes :

1. opération d'audit externe de la facturation :

- veiller à la levée des réserves et l'application des recommandations formulées par l'audit externe de la facturation, notamment l'actualisation du manuel de procédure relatif à la facturation et s'assurer que l'ensemble des directions et services concernés sont en possession du dit manuel.
- Assurer le suivi de l'élaboration du guide des tâches pour chaque direction et service.
- La formation des agents intervenants dans la chaîne de facturation.
- Préparation de la relève au niveau du service de facturation car le plan de départ en retraite pourrait affecter la bonne marche du service.

2. opération d'audit externe des ressources humaines (DRHFM) :

Un rapport a été élaboré par la structure audit intitulé : levée des réserves de la direction des ressources humaines (DRHFM).

Ainsi dans ce cadre des recommandations formulées par l'audit externe ont été suivies et appliquées ces recommandations ont été confinées à travers les points suivants :

- ✓ vérification des modalités de calcul de l'IDR et de l'allocation de décès à la lumière des clauses conventionnelles.
- ✓ L'établissement de la procédure liée à la paie (contrôle des éléments de la paie)
- ✓ Vérification de la conformité de l'octroi des frais de mission au regard de la convention collective.
- ✓ La mise à jour des livres légaux de l'entreprise.

3. opération de traitement des écarts d'immobilisation :

Ce dossier a fait objet d'un rapport établi par la structure audit intitulé :

Traitement des écarts d'immobilisations dans le dit rapport il a été procédé aux démarches ci après :

- ✓ Présentation de l'état des écarts d'investissements par âge et par structure.
- ✓ Mise en relief des manquants d'investissements repères et justifiés par les différentes structures.

Le comité d'audit interne de l'entreprise accompagné par la structure audit à effectuer une mission qui a porté sur les points suivants :

- ✓ Placements des navires
- ✓ Programmation des investissements et leur réalisation

Les orientations émises ont été suivies et appliquées. Ces recommandations s'articulent comme suit :

- ✓ L'apposition du visa du directeur général sur le registre des placements des navires au début de chaque semaine.
- ✓ L'ordre séquentiel des procès verbaux de la commission de placements des navires est respecté ainsi que la bonne tenue de classements des procès verbaux et les documents y afférents.
- ✓ Les mouvements de déhalage des navires sont facturés à l'ensemble des clients (amateurs).
- ✓ Les contraintes liées à l'éclairage et l'indisponibilité des quais sont pris en charge.
- ✓ L'accostage des navires obéit au respect de l'ordre de priorité.

– Néanmoins pour la programmation des investissements et leur réalisation, les recommandations formulées dans ce cadre ont été également suivies et sont en cours d'exécution.

- ✓ La réception des travaux effectués sur les quais, assurer un éclairage approprié, veiller au développement de la communication avec les clients et les opérateurs pour l'optimisation des espaces et la réalisation d'une meilleure présentation de placement des navires.
- ✓ L'actualisation et la formalisation de la procédure usuelle de gestion des opérations des investissements.
- ✓ La fixation du seuil des marchés qui doit être soumise au conseil d'administration, et ce conformément aux procédures en vigueur pour la passation des marchés.

L'ensemble de ces travaux ont pour finalité d'éponger et d'assainir les écarts d'actifs, de coordonner et de consolider le suivi du fichier des investissements.

A ce titre les résultats des recherches effectuées se sont soldés par une résorption sensible de ces écarts dont les montants ont atteint certains chiffres.

L'écart final des investissements restant à éclaircir, aussi il fait signaler que les recommandations ont été suivies et mise en application, notamment :

- ✓ La protection physique des actifs doit faire l'objet d'une grande attention. Les fichiers de données y afférents sont en actualisation pour permettre de relier les informations existantes aux données comptables, de manière à pouvoir les utiliser de façon optimale
- ✓ L'élaboration des procédures concrètes et uniformes précisant comment effectuer les contrôles et évaluation afin de pouvoir établir au 31 décembre un inventaire complet et fiable proposant des règles de base pour sécuriser de manière satisfaisante les fichiers de données relatifs aux immobilisations corporelles.

Donc voilà c'était un modèle du programme annuel de l'audit interne de l'entreprise portuaire de Mostaganem un document officiel provenant de la cellule d'audit interne de l'entreprise.

Conclusion chapitre 03 :

Dans un environnement changeant, d'auditeur peut jouer le rôle dépassant largement celui de « contrôleur » pour devenir un « catalyseur » encourageant les dirigeants d'entreprise à agir quoi qu'il en soit, l'existence d'une structure d'audit interne au sein d'un organisme ou d'une entreprise traduit la volonté affirmée de la part de ses instances dirigeantes de se doter d'un outil en vue de limiter les risques, de rendre les organisations existantes plus performantes.

Donc d'après le stage effectué dans l'entreprise de Mostaganem on a constaté que la fonction d'audit interne c'est les yeux et les oreilles de l'entreprise d'après leur auditrice, un outil de pilotage, l'audit interne repère les lacunes et défaillances, gère tous les risques et dans ce cas là l'entreprise peut aller de l'avant et innover.

Mais on ce qui concerne cette entreprise ce n'est pas vraiment le cas d'après leur auditrice, ils n'ont pas accès à toutes les informations souhaitées ça reste partielle, ils ont encore du mal à s'adapter, mais se reste un outil de pilotage incontournable dans l'entreprise.

Et pour conclure la fonction d'audit interne n'est pas encore développée en Algérie elle n'a pas encore atteint le sommet.

Conclusion générale

Conclusion générale

Conclusion générale :

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

L'atteinte des objectifs fixés par l'entreprise passe avant tout par la gestion et la maîtrise du fonctionnement de l'entreprise, c'est-à-dire par un système de contrôle interne efficace et efficient (performant).

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

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

Ce qu'on a pu constater d'après notre mission d'audit menée au niveau de cette entreprise, que l'audit interne aide cette entreprise a atteindre ses objectifs et participe a l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation du système de contrôle interne, dans la mesure où il lui propose des recommandations claires et constructives et des conseils concernant les activités examinées. Ainsi il met à la disposition de l'équipe dirigeante de l'entreprise portuaire les informations nécessaire à la prise de décision, ces informations fournies par l'auditeur les aident é réaliser les objectifs qu'elle s'est fixé. (Hypothèse 01 confirmé).

Nous avons constaté également d'après notre mission d'audit menée au niveau de cette entreprise, que l'audit interne apporte une vrai valeur ajoutée ainsi considérer comme un outil principal dans la gestion des risques a fin d'améliorer les performances de l'entreprise, à travers la détection des insuffisances et lacunes, les forces et les faiblesses des dispositifs de contrôle interne de maîtrise des risques opérationnels. (Hypothèse 02 confirmé).

Passant maintenant au rôle de l'audit interne dans la réduction de l'asymétrie d'information passe donc par la création du comité d'audit ou par son rattachement au conseil d'administration. Le comité d'audit assure la fiabilité de rapport d'audit interne adressé à la direction générale, selon lequel l'audit interne informe la direction sur l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne. On peut affirmer que l'audit interne est devenu un acteur principal dans la réduction de l'asymétrie d'information. (Hypothèse 03 confirmé).

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

Conclusion générale

La fonction de l'audit interne veille sur l'efficacité du système du contrôle interne en formulant des recommandations qui peuvent servir de base pour l'identification et la correction des anomalies et défaillances du système de contrôle ainsi que l'évaluation des risques liés aux objectifs de l'organisation. En effet, un bon système de contrôle interne joue un rôle important dans le maintien voire l'amélioration des performances d'une entreprise ainsi que dans la réussite d'une démarche de création de valeur solide et durable.

Par ailleurs ce travail a été entaché par certaines contraintes au niveau du lieu de notre stage et ce pour multiples raisons :

- La confidentialité des documents internes de l'entreprise, il se pose donc le problème de la volonté des auditeurs de collaborer et de divulguer les informations concernant leur entreprise, en effet, plusieurs auditeurs considèrent ce sujet comme étant une source de conflit avec la direction générale.
- La mise en place de la fonction d'audit interne les structures de l'audit interne ont été installées récemment.
- La difficulté d'étendre notre travail, car j'aurais aimé faire des interviews auprès des commissaires aux comptes, afin de comprendre la démarche et les contrôles qui leur permettent d'évaluer le système de contrôle interne en matière d'efficacité, ainsi que les obstacles rencontrés lors de cette mission.

Les recommandations que nous pouvons apporter sont :

- Il est nécessaire de faire des séminaires pour tout le personnel de l'entreprise pour illustrer le rôle de l'audit interne dans les esprits.
- La fonction d'audit interne doit occuper une place importante au sein de l'organisation, car elle est considérée comme instrument de gestion qui vient à l'amélioration du fonctionnement de l'entreprise.
- Il est important que les auditeurs internes entretiennent de plus en plus des relations étroites avec le conseil d'administration et de bénéficier de soutien de la DG et de l'assemblée générale afin de favoriser de plus en plus l'indépendance des auditeurs internes. Ceci permet de la création d'un environnement favorable à la promotion de l'audit interne susceptible de promouvoir la valeur ajoutée apportée par les auditeurs internes.

Conclusion générale

Pour que demain les mots « efficacité, sincérité, régularité » soient le langage unique et exceptionnel des chefs d'entreprise, et qu'on parlera d'une économie moderne et développée, l'état doit renforcer les mécanismes de contrôle sur les pôles économiques et financiers, mettre en place pour les auditeurs internes, une formation obligatoire pour qu'ils puissent pratiquer cette mission.

Perspective et futures pistes de recherche :

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

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

Bibliographie

Bibliographie :

Ouvrage :

1. Vlaminck H, « *histoire de la comptabilité* », édition pragmos, Paris, 1979.
2. Philippe Lorino, « *Comptes et récits de la performance : essai sur le pilotage de l'entreprise* », édition organisation, paris, 1995.
3. Ghertman Michel, application de la théorie des couts de transaction, groupe HEC, France, 1998.
4. Jacques Renard, « *Audit interne : ce qui fait débat* », édition Maxima, Paris, 2003.
5. Stéphanie Thiery-Dubuisson, « *L'audit* », Editions La Découverte, Paris. 2004.
6. Mohammed-Hamzaoui, « *Audit gestion des risques et contrôle interne* », Editionvillage mondial, paris, 2005.
7. Alain finet, F. Missonier-piera, A. hamadouch, H. dupret, gouvernance d'entreprise enjeux managériaux comptable et financier, édition Boeck, Bruxelles, 2005.
8. Duret D, Pillet M, « *Qualité en production: De l'ISO 9000 à Six Sigma* », 3ème édition, Organisation, Paris, 2005.
9. Élisabeth Bertin, « *audit interne enjeux et pratique à l'international* », édition eyrolles, paris, 2007.
10. Jacques Renard, « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 6e Edition d'Organisations, Paris, 2007
11. Khelassi.Red, « *l'audit interne : audit opérationnel: techniques, méthodologie, contrôle interne* », 2 eme éditions Houma, Alger, 2007.
12. Schick. P, « *Mémento d'audit interne* », Edition Dunod, Paris, 2007.
13. Robert Obert Marie-Pierre Mairesse, « *comptabilité et audit : manuel et applications* », 2e édition, Dunod, Paris, 2009.
14. Jacques Renard, « *théorie et pratique de l'audit interne* », 7e édition, eyrolles, paris, 2010.
15. Mémento pratique Francis Lefebvre, « *Audit et commissariat aux comptes* ». Edition Francis Lefebvre. Paris, 2010.
16. Zied Boudriga, « *L'audit Interne : Organisation et Pratiques* », Collection Azurite, 2012, Tunisie.
17. Gerard Valin & AL J.-F. Cavanou, C. Guttman, J. Le Vourch, « *Controlor & Auditor* », Edition Dunod. Paris, 2013.

Bibliographie :

Mémoires :

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

Articles et revues :

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

Séminaires et conférences :

1. Abdesselam Medjoubi, séminaire « généralité sur l'audit interne », Alger, janvier 2013.
2. Comptable agréé du Canada, séminaire, Norme ISA 315 (révisée), Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, Canada, 2012.
3. Jacquet. S, « Management de la performance : des concepts aux outils », CREG, 2012.
4. Moussa Vasi, séminaire, « la prévention de la fraude en entreprise », Cesag, mars 2000.

Bibliographie :

Sites internet :

1. <http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/278/normes.pdf>
2. <http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-contrôle-interne/les-metiers-du-contrôle-interne-306.html>
3. www.univ-oran.dz/theses/document/TH3906.pdf
4. www.amf-france.org/documents/general/76012.pdf
5. <http://normes-ias-ifs-au-maroc.over-blog.com/article-29313104.html>
6. <http://algerieassociation.forumactif.com/t121-association-des-auditeurs-consultants-internesalgériens>
7. <http://www.linternaute.com/dictionnaire/fr/definition/auditopérationnel>
8. www.compta-online.com/management/la-performance-de-lentreprise/
9. <http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/278/normes.pdf>,
10. www.larcf.com/seekref/RefPdf/fich_085_059.pdf
11. www.wikiberal.org/wiki/Montesquieu,
12. [.http://www.agrojob.com/dictionnaire/definition-contrôle-2570.html](http://www.agrojob.com/dictionnaire/definition-contrôle-2570.html)