

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Sciences de Gestion

Département des Sciences de Gestion

Mémoire

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Finance et Comptabilité

Option : Comptabilité, Contrôle et Audit

Thème

*L'impact de l'audit interne sur la performance
de l'entreprise*

Cas : EPE-TRANSBOIS-SPA

Béjaia

Présenté par :

MAMMERI Massinissa

MEZOUAR Nabil

Sous la direction de :

M^r. DRIR Salah

Soutenu devant le jury composé de :

- **Président** : M^r. YAHYAOUI Moussa
- **Examineur**: M^r. ARRAB Zoubir
- **Rapporteur** : M^r. DRIR Salah

« Promotion 2013 »

L'entreprise est un ensemble organisé de moyens humains et matériels. Elle se trouve dans un environnement de plus en plus complexe où il est difficile de se faire une place et il est encore plus difficile de la garder. C'est pourquoi il est essentiel que chaque responsable maîtrise ses activités pour atteindre les objectifs fixés.

Pour assurer une bonne coordination et un bon déroulement des activités de l'entreprise, le dirigeant doit garder un œil sur toutes les tâches qui doivent se dérouler de manière appropriée, mais cela ne reste possible que dans les petites entreprises. Quand la taille de l'entreprise augmente, cela devient inadapté ; la direction doit mettre en place des dispositifs qui permettent de surmonter l'impossibilité d'appliquer la supervision directe et apporter plus de transparence dans la manière de gérer et d'organiser.

Ces dispositifs visent à s'assurer que chaque service de l'entreprise remplit ses missions avec efficacité et efficience pour faire de cette entreprise, une entreprise performante.

La performance consiste à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaires et la part de marché qui préservent la survie de l'entreprise, l'amélioration de l'image de l'entreprise, le développement d'innovation des produits, l'amélioration des processus, le service après vente

On distingue bien la performance économique, organisationnelle, sociale et sociétal.

Les performances sont évaluées par un ensemble de critères retenus par l'entreprise et consignés dans un document établi par « les contrôleurs de gestion » et destiné aux responsables qui peuvent analyser les écarts entre les objectifs et les résultats pour décider des actions correctrices.

Parmi les éléments qui constituent l'environnement du contrôle interne, on trouve la fonction l'audit interne.

L'audit interne consiste à observer, étudier et analyser la situation des comportements, des faits, des structures et des documents sociaux par rapport à des référentiels internes à l'entreprise. Cela permet donc de relever les écarts, de rechercher les causes, d'étudier leurs conséquences ou implications de relever les risques de l'entreprise de manière à mieux les maîtriser, les supprimer et à mieux assurer les suivis des procédures de contrôle interne.

Le thème traité dans ce présent mémoire va nous permettre de mieux comprendre la notion d'audit interne, son rôle au sein de l'entreprise, ses objectifs et la méthodologie admise pour la conduite d'une mission d'audit.

Une question principale ; alors à laquelle nous nous intéresserons est :

Comment l'audit interne contribue-t-il à améliorer la performance de l'entreprise TRANSBOIS?

En plus de cette question principale, certaines questions secondaires peuvent être posées, à savoir :

- Comment peut-on décrire l'audit interne et la performance ?
- Quelle est la méthodologie admise pour la conduite d'une mission d'audit interne ?
- Comment l'audit interne contribue-t-il à la performance de l'entreprise TRANSBOIS ?

Afin de répondre à ces questions, nous allons essayer de tester les hypothèses suivantes :

H1 : la performance et la réalisation des objectifs tracés par les dirigeants de l'entreprise.

H2 : l'audit interne a pour mission de rechercher les risques, les prouver et les démontrer, puis élaborer des solutions et convaincre les responsables.

H3 : l'audit interne permet à l'entreprise de garantir la qualité de l'information permettant une meilleure appréhension des risques liés à leurs différentes activités et aidant les dirigeants dans le processus décisionnel.

Une recherche bibliographique et un stage pratique d'une durée d'un mois au sein de l'entreprise TRANSBOIS à Bejaia nous ont permis d'apporter quelques éléments de réponse.

Notre mémoire comporte trois chapitres.

Le premier vise à définir et cerner les concepts de l'audit interne, de la performance ainsi que le contrôle interne. Les quatre sections qui le composent ; traitent les généralités sur l'audit interne, sa place dans l'entreprise, l'appréciation du contrôle interne et la performance.

Dans le second chapitre est exposée la méthodologie d'un audit interne avec les différentes organisations qui composent le service d'audit interne, la façon de mener une

mission d'audit, outils utilisés ainsi que les apports de l'audit interne sur la performance de l'entreprise.

Le troisième chapitre traitera de notre cas pratique au sein du service approvisionnement de l'entreprise TRANSBOIS à Béjaia.

Ce stage nous a permis de mettre en pratique nos connaissances théoriques en menant une mission d'audit avec les outils et la méthodologie requis dans le but de faire ressortir l'apport de l'audit interne à la performance de l'entreprise.

Une conclusion générale clôturera notre travail.

SOMMAIRE

Introduction générale	1
Chapitre I : Généralités sur l’audit interne et la performance de l’entreprise	4
Section 1: Généralités sur l’audit interne	4
1.1. Définitions de l’audit interne	4
1.2. Evolution de l’audit interne	5
1.3. Les formes d’audit	6
Section 2 : Positionnement de la fonction d’audit interne	9
2.1. L’audit interne et l’audit externe.....	9
2.2. L’audit interne et le contrôle de gestion.....	11
2.3. L’audit interne et l’inspection.....	12
Section 3 : L’appréciation du contrôle interne	13
3.1. Définition du contrôle interne.....	14
3.2. L’appréciation et l’évaluation du contrôle interne.....	16
3.3. Objectifs du contrôle interne	16
3.4. Les principes fondamentaux du contrôle interne.....	17
Section 4 : Généralités sur la performance de l’entreprise	23
4.1. Définitions de la performance.....	23
4.2. Les concepts de base.....	23
4.3. Les objectifs de la performance	25
4.4. Les types de la performance	25
4.5. Les mesures des la performance.....	28

4.6. Les indicateurs de la performance	29
Chapitre II : La démarche et les apports de l’audit interne.....	31
Section 1 : L’organisation et le cadre de référence.....	31
1.1. L’organisation du service	31
1.2. L’organisation du travail	38
1.3. Code de déontologie.....	41
1.4. Les normes de qualification et de fonctionnement.....	43
Section 2: Les outils et techniques de l’audit interne.....	48
2.1. Les outils d’interrogation.....	48
2.2. Les outils descriptifs.....	54
2.3. Les techniques de recherche de preuves.....	56
Section 3 : Les méthodes de l’audit interne.....	57
3.1. Les principes fondamentaux de la méthodologie.....	57
3.2. La démarche d’une mission d’audit interne.....	58
Section 4 : Les apports de l’audit interne sur la performance de l’entreprise.....	62
4.1. Identification et maîtrise du risque de l’entreprise par l’audit interne.....	62
4.2. L’audit interne comme outil d’aide à la prise de décision.....	66
Chapitre III : Cas pratique au sein de l’entreprise de TRANSBOIS.....	69
Section1 : Présentation de l’entreprise TRANSBOIS et l’audit interne.....	69
1.1. Présentation de l’entreprise de TRANSBOIS.....	69
1.2. Présentation de l’audit interne au sein de TRANSBOIS.....	76
Section 2 : L’audit interne de la fonction approvisionnement.....	78
2.1. La direction commerciale	78
2.2. La procédure de la fonction approvisionnement.....	79

Section 3 : La méthodologie de l’audit interne au sein de TRANSBOIS-SPA.....	83
3.1. Phase de préparation.....	83
3.2. Phase de réalisation.....	90
3.3. Phase de conclusion.....	94
Section 4 : Les apports de l’audit interne sur la performance de l’entreprise TRANSBOIS.....	99
4.1. Méthodologie du questionnaire.....	99
4.2. Présentation et interprétation des résultats des questionnaires.....	99
Conclusion générale.....	105
Bibliographie.....	107
Liste des tableaux.....	109
Liste des figures.....	110
Annexes.....	111

CHAPITRE I

GÉNÉRALITÉS SUR L'AUDIT INTERNE ET LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

Au cours de ces dernières années, l'augmentation des risques dans les économies des pays et les défaillances de plusieurs entreprises ont mis en évidence la nécessité de disposer des outils de pilotage et de contrôle de plus en plus efficaces.

Le bon fonctionnement de toute organisation nécessite donc une maîtrise de son environnement interne par les dirigeants. Cette maîtrise, passe par le suivi correct des opérations effectuées et l'utilisation de moyens adéquats.

Dans un tel contexte, la mise en place d'un service d'audit interne s'impose aux organisations et sa bonne performance doit être admise. Mais dans les pays en voie de développement, l'audit en raison de la jeunesse du métier, est toujours perçu avec crainte, malgré le regard particulier, professionnel et salubre qu'il apporte.

Ce chapitre sera consacré essentiellement à des généralités sur l'audit interne et la performance. Nous essayerons dans les trois premières sections d'expliquer la notion d'audit à travers ses définitions, sa comparaison à des notions similaires et l'appréciation du contrôle interne. Et d'éclairer la notion de performance à travers ses définitions, objectifs et types dans la dernière section.

Section 1 : Généralités sur l'audit interne

Dans cette présente section, nous définirons l'audit interne et son évolution ainsi que les formes d'audit et le rôle de l'audit interne.

1.1. Définitions de l'audit interne

Il existe plusieurs définitions de l'audit interne.

Pour L'IFACI² : « l'audit interne exerce à l'intérieur de l'organisation une fonction d'évaluation pour examiner et apprécier le bon fonctionnement, la cohérence et l'efficacité de

² IFACI : Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne.

son contrôle interne. A cet effet les auditeurs examinent les différentes activités de l'organisation, évaluent les risques et les dispositifs mis en place pour les maîtriser, s'assurent de la qualité de la performance dans l'accomplissement des responsabilités confiées et font toute recommandation pour améliorer sa sécurité et accroître son efficacité ».

Pour **RENARD Jacques**³ : « l'audit interne comme un dispositif interne à l'entreprise qui vise à :

- Apprécier l'exactitude et la sincérité des informations notamment comptables.
- Assurer la sécurité physique et comptable des opérations.
- Garantir l'intégrité du patrimoine.
- Juger l'efficacité des systèmes d'information. ».

D'après **SCHIEKN pierre**⁴ : « l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. ».

1.2. Evolution de l'audit interne

Le temps est révolu où le déclenchement d'un audit interne était reçu par les audités comme un signe de suspicion à leur égard. Aujourd'hui, le regard de l'audit interne, regard particulier mais professionnel, est apprécié comme un examen salutaire, l'équivalent de la maintenance préventive sur les outils industriels ou de l'assistance dans le diagnostic d'une défaillance repérée. Profession créatrice de valeur ajoutée l'audit est un partenaire de la direction générale et du management notamment vis-à-vis de la maîtrise des opérations de l'organisation et la gestion des risques⁵.

Issue du contrôle comptable et financier, la fonction d'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 organisations.

³ RENARD Jacques, « Théorie et pratique du l'audit interne », 7^{ème} Édition, Édition d'organisation, Paris, 2009, p.72.

⁴ SCHIEKN Pierre, « Mémento d'audit interne », Édition Dunod, Paris, 2007, p.5.

⁵ SCHICK P., VERA J., BOURROUILH-PAREGE O., « Audit interne et référentiels de risques », Édition Dunod, Paris, 2010, p.75.

L'audit interne apporte sa contribution à l'ensemble des activités, fonctions ou processus de l'organisation. Il intervient historiquement dans tous les domaines financiers : comptabilité générale, comptabilité analytique et information de gestion, trésorerie, crédit /comptabilité/recouvrement clients, aide aux acquisitions et cession. Celui-ci intervient de nos jours dans tous les domaines de l'organisation. Toute entité, activité, fonction et processus sont concernés par les investigations de l'audit interne.

1.3. Les formes d'audit

Les formes d'audit peuvent être définies selon :

1.3.1. L'objectif de la mission

1.3.1.1. Les audits financiers et comptables.

L'audit financier désigne les missions qui prennent directement appui sur les états financiers de l'entreprise pour étudier les comptes annuels ou consolidés. Son objectif est de vérifier tout ou une partie des processus comptables (comptes annuels, états financiers, documents comptables...).

1.3.1.2. L'audit de la gestion

Sa finalité est de porter un jugement critique sur une opération de gestion ou les performances d'une ou plusieurs personnes. Il a pour objectif d'apporter les preuves d'une fraude, d'une malversation ou d'un gaspillage.

Il diffère de l'audit financier en ce sens que ce dernier a pour objet la vérification de la bonne transcription en langage comptable des opérations de l'entreprise, tandis que le premier a pour objet de juger la pertinence de ces opérations et la qualité des dirigeants.

1.3.1.3. L'audit opérationnel

L'audit opérationnel se concentre sur « l'évaluation des dispositifs organisationnels visant à l'économie, à l'efficience et à l'efficacité des choix effectués par l'entreprise à tous les niveaux et ou l'évaluation des résultats obtenus de ces dispositifs »⁶.

Une mission d'audit opérationnel a pour objet de répondre aux questions suivantes :

- Est-ce que cela fonctionne?
- Quelles mesures correctives prendre si cela ne fonctionne pas ?
- Comment parvenir à un meilleur fonctionnement ?

⁶ Thiery-Dubuisson Stéphanie, « audit ».Édition la découverte, 2004, Paris, P18.

- Quels problèmes vont se poser dans l'avenir ?

L'audit opérationnel comprend toutes les missions qui visent à améliorer les performances de l'entreprise. Il analyse les risques et les déficiences existants dans le but de donner un conseil, de faire des recommandations, de mettre en place des procédures ou de proposer de nouvelles stratégies.

1.3.2. Le domaine d'investigation de la mission

L'audit financier couvre tous les domaines que l'auditeur juge nécessaire de contrôler pour fonder son opinion. Ainsi, la spécificité de l'entreprise peut le conduire à se spécialiser afin de proposer un service complet dans des domaines ou activités particulières (informatique, juridique, environnement...)

L'objectif des audits qualifiés est lié à ceux des audits financiers, opérationnel ou de gestion :

-Audit social : contrôle de la paie, ressources humaines, déclarations sociales et conditions de travail.

- Audit d'évaluation : préalable à une acquisition d'entreprise.

-Audit environnemental : audit des effets des activités de l'entreprise sur son environnement naturel.

1.3.3. L'entité auditée

L'audit est exercé dans toutes les catégories d'entités, y compris celles relevant de secteurs non lucratifs (associations) ou public.

1.3.4. L'intervenant

L'auditeur peut être interne ou externe à l'entreprise :

1.3.4.1. L'audit interne

Exercé par un salarié de l'entité auditée, l'audit interne est : « une fonction indépendante d'appréciation, exercée dans une organisation par un de ses départements, pour examiner et évaluer les activités de cette organisation. L'objectif de l'audit interne est d'aider les membres de l'organisation à exercer efficacement leurs responsabilités. A cet effet, l'audit

interne leur fournit des analyses, appréciations, recommandations, conseils et informations sur les activités examinées »⁷.

- **Le rôle de l'audit interne**

- Le rôle de l'audit interne a évolué en partant d'une procédure administrative axée sur la conformité pour se muer en un élément clé de bonne gouvernance.⁸

- L'audit interne peut analyser les points forts et les points faibles du contrôle interne d'une organisation, compte tenu de sa gouvernance, de sa culture organisationnelle ainsi que des risques liés et des opportunités d'amélioration qui peuvent avoir un impact sur la capacité de l'organisation à atteindre ou non ses objectifs.⁹

- L'audit interne peut aussi contribuer à la réalisation des buts et des objectifs, au renforcement du contrôle et à l'amélioration de l'efficacité et l'efficacé du fonctionnement. La distinction doit être claire : si l'audit interne apporte son soutien au contrôle interne, il n'est pas censé assurer les tâches de gestion ou des missions opérationnelles.¹⁰

1.3.4.2. L'audit externe

La mission du contrôleur externe est de vérifier et d'exprimer une opinion sur les comptes. Il s'assure que ces derniers traduisent bien les opérations réalisées dans leur intégralité et qu'ils ne donnent pas une image de l'entreprise contraire à sa situation effective, et qu'ils sont conformes au référentiel comptable utilisé.

a- Le commissaire aux comptes (auditeur légal) : qualifié de contrôleur légal, sa mission est institutionnelle. L'audit légal comprend une mission d'audit financier conduisant à la certification, des vérifications légales spécifiques et des interventions connexes dans le cas de faits délictueux (de nature à compromettre la continuité de l'exploitation) devant être révélés au procureur de la république.

La mission du commissaire aux comptes est exclusive de toute fonction rémunérée chez le même client.

b- Les fonctionnaires de l'Etat : les fonctionnaires et magistrats mènent eux aussi des missions d'audit qui entrent dans les catégories citées précédemment.

⁷ The Institute of Internal Auditors- 1989 : www.theiia.org

⁸ « Audit interne, indépendance au sein du secteur public », la date de la consultation, le 26 /02 /2012, p3-5. www.issai.org media(892,1033) /INOSAI_GOV_9140_F.pdf

⁹ Idem.

¹⁰ Idem.

- c- L'auditeur contractuel :** il mène une mission dans le cadre d'un contrat qui le lie à l'entité auditée, fixant la nature et les termes de sa mission. L'entreprise a recours à l'audit contractuel dans les cas où elle a besoin de l'opinion d'un auditeur dont la signature jouit d'un prestige particulier, ou qui jouit d'une compétence particulièrement bien adaptée à une mission précise, ou dans le cadre d'une mission particulière de contrôle exigée par un tiers (banque...).

Section 2 : Positionnement de la fonction d'audit interne

Dans cette section nous allons éclaircir et tracer les fonctions qui ont une relation avec l'audit interne, cela pour éviter toute confusion entre elles.

On va donc préciser la position de l'audit interne par rapport à l'audit externe, le contrôle de gestion et l'inspection.

2.1. L'audit interne et l'audit externe

Les deux fonctions sont nettement différenciées et la définition de l'audit externe est universellement admise.

L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultats et états financiers ; et plus précisément, si on retient la définition des commissaires aux comptes : « certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et états financiers. »¹¹

Le tableau N°01 suivant nous montre les différences entre l'audit interne et l'audit externe.

¹¹ RENARD J. (2009), Op. Cit. p69.

Tableau N°01 : Tableau comparatif entre l'audit interne et l'audit externe

	Audit interne	Audit externe
Le statut de l'auditeur	L'auditeur interne appartient au personnel de l'entreprise.	L'auditeur externe (cabinet international ou commissaire aux comptes) est dans la situation d'un prestataire de services juridiquement indépendant.
Les bénéficiaires de l'audit	L'auditeur interne travaille pour le bénéfice des responsables de l'entreprise (managers, D.G., éventuellement comité d'audit).	L'auditeur externe certifie les comptes à l'intention de tous ceux qui en ont besoin (actionnaires, banquiers, autorités de tutelle, clients et fournisseurs, etc.).
Les objectifs de l'audit	L'objectif de l'audit interne est d'apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise (dispositifs de contrôle interne) et de recommander les actions pour les améliorer.	Son objectif est de certifier la régularité, la sincérité, l'image fidèle, des comptes, résultats et états financiers.
Le champ d'application de l'audit	Le champ d'application de l'audit interne est vaste puisqu'il inclut non seulement toutes les fonctions de l'entreprise, mais également dans toutes leurs dimensions.	L'audit externe englobe tout ce qui concourt à la détermination des résultats, à l'élaboration des états financiers dans toutes les fonctions de l'entreprise.
La prévention de la fraude	Une fraude touchant, par exemple, à la confidentialité des dossiers du personnel, concerne l'audit interne et non l'audit externe.	L'audit externe est intéressé par toute fraude, dès l'instant où elle est susceptible d'avoir une incidence sur les résultats.
L'indépendance de l'auditeur	L'auditeur interne est assortie de restrictions liées au fait qu'il reste toujours un employé de l'entreprise.	L'indépendance de l'auditeur externe est celle du titulaire d'une profession libérale, elle est juridique et statutaire.
La périodicité des audits	L'auditeur interne qui exerce en permanence dans son entreprise selon un calendrier de mission planifier en fonction des risques.	L'auditeur externe quant à lui réalise sa mission de façon intermittente et à des moments privilégiés pour la certification des comptes (fin de trimestre, fin d'année).
La méthode de l'auditeur	Les auditeurs internes sont spécifique et originale.	Les auditeurs externes réalisent leurs travaux selon des méthodes qui ont fait leurs preuves, à base de rapprochements, analyses et inventaires.

Source : RENARD J. (2009), Op. Cit, p80.

2.2. L'audit interne et le contrôle de gestion

COHEN E.¹² définit le contrôle de gestion comme : « le contrôle de gestion englobe l'ensemble des dispositifs qui permettent à l'entreprise de s'assurer que les ressources qui lui sont confiées sont mobilisées dans les conditions efficaces, compte tenu des orientations stratégiques et des objectifs courants retenus par la direction. ».

Entre ces deux fonctions (l'audit interne et le contrôle de gestion) il existe des ressemblances et des différences:

2.2.1. Les ressemblances

- Les deux fonctions distinctes sont récentes (relativement aux autres fonctions de l'entreprise) et toujours en développement ;
- leur champ d'intervention englobe toutes les activités de l'entreprise ;
- les deux fonctions sont généralement rattachées au plus haut niveau hiérarchique de l'entreprise ;
- les deux fonctions ne sont pas opérationnelles.

2.2.2. Les différences

Les différences entre ces deux fonctions sont décrites dans le tableau N°02 suivant :

¹² COHEN E., « Dictionnaire de gestion », Édition la Découverte, Paris, 2001, p83.

Tableau N°02 : Tableau comparatif entre l'audit interne et le contrôle de gestion

Différences quant	Audit interne	Contrôle de gestion
Aux objectifs	Les objectifs de l'audit interne sont la maîtrise des activités par un diagnostic des dispositifs de contrôle interne,	-Signaler les erreurs de prévision -S'intéresse plus à l'information qu'aux systèmes et procédure.
A la périodicité	En fonction du risque.	-Dépendante des résultats de l'entreprise. -N'est pas planifié.
Au champ d'application	S'intéresse à tous les domaines de l'entreprise : la sécurité, la qualité...	S'intéresse aux résultats réels ou prévisionnels.
Méthodes de travail	Propre à l'auditeur.	S'appuie sur les informations des opérationnels (prévision et réalisation) et sont largement analytiques et déductives.

Source : RENARD.J, (2009), Op, Cit, p93.

2.3. L'audit interne et l'inspection

Les confusions sont ici nombreuses et les distinctions plus subtiles car comme l'auditeur interne, l'inspecteur est membre à part entière du personnel de l'entreprise. Ces confusions sont aggravées par la pratique et le vocabulaire : on trouve bien évidemment des inspecteurs qui font de l'inspection mais on trouve également des « inspecteurs » qui, en fait, font de l'audit interne, et on trouve aussi – *last but not least* – des inspecteurs qui font de l'inspection et de l'audit interne.¹³

Les différences entre l'audit interne et l'inspection sont illustrées dans le tableau N°03 suivant :

¹³ RENARD J., (2009), Op. Cit. p91.

Tableau N°03 : Tableau comparatif entre l'audit interne et l'inspection

	Audit interne	Inspection
Régularité /Efficacité	Contrôle de respect des règles et leurs pertinences caractère suffisant....	Contrôle le respect des règles sans les interpréter ni les remettre en cause.
Méthode et objectifs	Remonte aux causes pour élaborer des recommandations dont le but est d'éviter la réapparition du problème.	S'en tient aux faits et identifie les actions nécessaires pour les réparer et remettre en ordre.
Évaluation	Considère que le responsable –chef- est toujours responsable et donc critique les systèmes et non les hommes : évalue le fonctionnement des systèmes.	Déterminer les responsabilités et fait éventuellement sanctionner les responsables. Évalue le comportement des hommes, parfois compétences et qualités.
Service/police	Privilégie le conseil et donc la coopération avec les audités.	Privilégie le contrôle et donc l'indépendance des contrôleurs.
Sélection/sélectivité	Répondre aux préoccupations du management soucieux de renforcer sa maîtrise, sur mandat de la direction générale.	Investigation approfondies et contrôle très exhaustifs éventuellement sous sa propre initiative.

Source : SCHICKN Pierre (2007), Op. Cit, p54.

Section 3 : L'appréciation du contrôle interne

Le contrôle interne est un système d'organisation. Le champ d'application du contrôle interne était autrefois limité au système d'organisation comptable et avait pour objet d'éviter les fraudes et les erreurs involontaires. Le champ d'application du contrôle interne est aujourd'hui étendu à l'ensemble des systèmes de l'entreprise et tend de plus en plus à se fondre dans le système qualité de l'entreprise; dans cette perspective, l'objectif du contrôle interne comprend toujours celui de disposer d'un système d'organisation comptable qui évite les erreurs involontaires et les fraudes, mais il est en outre étendu à l'amélioration des performances.

3.1. Définition du contrôle interne

Le contrôle est une terminologie très courante; elle veut dire "vérifier", c'est à dire examiner que l'acte a été conforme aux règles et aux normes arrêtées, comme elle signifie aussi "maîtrise", c'est à dire compétences, connaissances, organisations... .C'est dans ces prescriptions surtout que se situe le contrôle interne.

Pour mieux déterminer le sens du terme, il est utile de rappeler les définitions suivantes :

➤ **Selon SCHICK Pierre**

Le contrôle interne est « un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société. Il contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources. Il doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité ». ¹⁴

Le dispositif vise plus particulièrement à assurer :

-La conformité aux lois et règlement.

-L'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale ou le directoire.

-Le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs.

-La fiabilité des informations financières. ¹⁵

➤ **Selon le référentiel COSO (Committee of Sponsoring of the tread way commission)**

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

- réalisation et optimisation des opérations;

¹⁴ SCHICK N Pierre, (2007), Op. Cit., p20 .

¹⁵ Idem.

- fiabilité des informations financières;
- conformité aux lois et aux réglementations en vigueur ».¹⁶

➤ **Selon l'ordre des experts comptable français en 1977**

Le contrôle interne est : « l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre d'appliquer des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances .Il se manifeste par l'organisation, les pérennités de celle-ci».¹⁷

➤ **Selon la compagnie nationale des commissaires aux comptes en 1987**

La compagnie nationale propose une définition qui limite le champ d'activité du contrôle interne à la comptabilité et limite son rôle à des mesures de vérification : « le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle, comptable ou autre, que le directeur définit, applique et surveille sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent »¹⁸. Commentaire 2102-01 de la norme de travail relative à l'appréciation du contrôle interne)

➤ **Selon international Federation of Accountants (IFAC) en 1994**

IFAC propose une définition qui étend le champ d'application du contrôle interne à la gestion des activités, mais tout en précisant bien qu'il comprend les enregistrements comptables : « le système de contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures mis en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes et des erreurs, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables.»¹⁹.

¹⁶ BERTINE E., « Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international », Édition Eyrolles, Paris, 2007, p.57.

¹⁷ GRAND B., VERDALLE B., « Audit comptable et financier », Édition Economica, Paris, 1999, p.63.

¹⁸ ARMAND Dayan, « Manuel de gestion » 2^{ème} Édition Ellipes Marketing, Paris, 2004, p.925.

¹⁹ Idem.

3.2. L'appréciation et l'évaluation du contrôle interne

Cette appréciation porte sur les opérations courantes et répétitives (achats, ventes opérations bancaires...). Pour les opérations acycliques, qui par nature ne sont ni répétitives ni courantes, l'auditeur vérifie directement les justificatifs nécessaires.

Pour évaluer le contrôle interne, l'auditeur doit porter un jugement sur les procédures en cours dans l'entité auditée. Il effectue une série de tests qui doivent revêtir une ampleur suffisante pour donner au réviseur la conviction que les procédures contrôlées sont appliquées d'une manière permanente et sans défaillance.

➤ **Tests de conformité** : ont pour objet de confirmer que la description des procédures a été correctement appréhendée et correspond bien aux procédures appliquées dans l'entreprise. Ils permettent, d'une part, de vérifier que la procédure contrôlée existe bien et d'autre part de détecter les procédures dont le réviseur n'a pas eu connaissance jusqu'alors.

➤ **Tests de permanence**: ont pour objet de vérifier que les procédures constituant les points forts du système comptable font l'objet d'une application effective et constante.

L'objet de l'appréciation du contrôle interne est double :

- la fiabilité des procédures conduit l'auditeur à procéder à peu de sondages lors de l'étape de contrôle direct des comptes. A l'inverse, l'existence de procédures peu fiables l'incite à des tests de validation exhaustifs;
- l'inefficacité éventuelle des procédures conduit l'auditeur à recommander des améliorations, d'un coût raisonnable, ayant pour objectif d'éliminer toute source de risque évitable. L'auditeur contribue ainsi à l'amélioration des performances de l'entreprise, et en même temps, prépare des conditions favorables pour l'exécution de sa prochaine mission.

3.3. Objectifs du contrôle interne

- ❖ **Maîtrise de l'entreprise** : diriger l'entreprise de façon à assurer sa pérennité dans le cadre de la réalisation des objectifs fixés.
- ❖ **Sauvegarde des actifs** : veiller à la protection des biens constituant le patrimoine de l'entreprise. Cela concerne non seulement les actifs immobilisés de toute nature, les stocks, les actifs immatériels, mais également :
 - la ressource humaine qui constitue l'élément le plus précieux du patrimoine de l'entreprise;

- l'image de l'entreprise qui peut se trouver détruite par un incident dû à une mauvaise maîtrise des opérations.

- ❖ Assurer la qualité de l'information : contrôler l'exactitude de l'information et assurer la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles.
- ❖ Assurer l'application des instructions de la direction : par le respect des politiques de gestion, plans, procédures, lois et règlement.
- ❖ Assurer l'utilisation économique et efficace des ressources : en favorisant l'amélioration des performances, en accroissant le rendement et en dirigeant l'entreprise efficacement.

3.4. Les principes fondamentaux du contrôle interne

Ces principes conduisent les entreprises à utiliser un minimum de règles et de techniques²⁰ qui sont:

3.4.1. L'organisation

Toute entreprise, quelle que soient sa taille et sa branche d'activité, doit être organisée rationnellement. Ses structures doivent être décrites dans un organigramme, ses procédures doivent être écrites et rassemblées dans un manuel. Plus l'entreprise est grande et plus l'existence d'un manuel écrit s'avère nécessaire. Ce dernier permet de définir les tâches, les responsabilités (d'encadrement en particulier), les pouvoirs (de signature, par exemple), et de décrire les procédures de transmission de l'information. L'organigramme doit mettre en évidence les diverses tâches des services et des membres du personnel : l'organigramme décrit l'architecture de l'entreprise, il indique sa structure et les diverses liaisons qui existent entre les services et les membres qui la composent.

3.4.2. La séparation des tâches

Le principe de la séparation des fonctions ne se pose qu'à partir du moment où l'entreprise grandit. Il existe alors des délégations de pouvoir dont, en particulier, des délégations de signatures sociales. Dès lors, il est nécessaire de séparer les fonctions fondamentales suivantes et les attribuer à des personnes ou hiérarchies différentes :

- fonction de décision (d'autorisation, d'approbation);

²⁰ ARMAND D., (2004), Op. Cit, p926.

- fonction de protection et de conservation de valeurs monétaires (trésoriers);
- fonction de protection et de conservation de biens physiques (magasiniers);
- fonction de comptabilisation (comptable).

➤ **Conséquences du non-respect de la séparation des tâches**

L'exercice, par une seule et même personne, de deux de ces quatre fonctions n'a pas le même niveau de gravité. Par exemple :

- Si le chef magasinier dispose du pouvoir d'approuver lui-même des ordres de provisionnement des stocks, il existe un risque de le laisser commettre des erreurs (stocks commandés en surabondance, coûts d'achats trop élevés...).
- Si la personne qui dispose du pouvoir de décider des acquisitions d'immobilisation dispose également de la signature sociale, il existe le risque de lui laisser régler le fournisseur aussitôt la commande faite, y compris dans les cas où l'utilité du bien commandé est douteuse.

Néanmoins, si ces erreurs ou fraudes sont regrettables, leur gravité est en général limitée. Il existe en revanche deux fonctions qui ne doivent jamais être tenues par la même personne : celle de disposer de la signature sociale et celle d'avoir accès à la comptabilité. Dans le cas contraire les fraudes qui suivent sont fort aisées :

- Comptabiliser des achats fictifs et les payer aussitôt.
- Voler des chèques reçus des clients et annuler les créances par une écriture d'avoir ou de perte sur créance irrécouvrable.
- Comptabiliser une vente pour un montant inférieur à celui qui figure sur la facture adressée au client, puis une fois le règlement du client reçu, conserver la différence entre le montant reçu et le montant comptabilisé.
- Subtiliser une partie du paiement fait par un client et comptabiliser aussitôt une écriture de remise accordée.

3.4.3. L'intégration

Les procédures de contrôle interne doivent comprendre des procédures de contrôle réciproque qui permettent de déceler des anomalies par des processus routiniers. Elles

reposent à la fois sur des recoupements d'information et pour des contrôles réciproques rendus possibles par une bonne séparation des fonctions.

3.4.3.1. Recouplement

Le recouplement consiste à comparer des informations qui doivent être semblables alors qu'elles figurent dans des documents différents. Par exemple, le bénéfice qui figure au compte de résultat doit être le même que celui figuré au bilan, et une facture doit figurer pour un même montant au journal et au grand livre. Le recouplement des informations est une nécessité absolue pour les comptabilités manuelles dans lesquelles figurent presque obligatoirement des erreurs dues à des négligences humaines (erreurs de transcription, chiffres inversés lors de reports) ; en revanche, dans une comptabilité informatisée, de telles erreurs ne peuvent pas être commises par l'ordinateur.

Il est évident que l'informatique multiplie les possibilités de recouplements automatiques pour un coût dérisoire ; par exemple, tout bon de sortie informatisé de marchandise est comparé par l'ordinateur à une facture de vente puis à un encaissement, et la procédure prévoit l'émission du listing des bons de sortie informatisés auxquels ne correspondent aucune facture de vente ou aucun encaissement.

3.4.3.2. Contrôle réciproque (contrôle mutuel)

Le contrôle réciproque est, dans sa conception la plus simple, le travail qui en prolonge un autre tout en permettant de contrôler ce dernier ; exemple :

- Le comptable traite des informations lorsqu'il comptabilise les ventes.
- Le trésorier traite des informations lorsqu'il enregistre les chèques reçus des clients.
- L'employé chargé de la relance des clients qui n'ont pas payé, traite également des informations et, en même temps, effectue une vérification intégrée au système de la procédure des ventes : si le chèque adressé par le client « x » a été volé, ce client « x » relancé à tort apportera la preuve de son paiement et la fraude sera ensuite aisément découverte.

Le contrôle réciproque, s'il permet d'éviter des fraudes, il permet également de détecter des erreurs involontaires (inversion des chiffres) le rapprochement bancaire va permettre de détecter l'erreur.

3.4.4. La bonne information

L'information qui chemine dans les circuits du contrôle interne doit être pertinente, objective, communicable, vérifiable et utile :

-Une information pertinente est une information adaptée à son objet et à son utilisation. Elle doit être disponible et accessible dans les temps et lieux voulus. Très simplement, sur les bons de réception confiés au magasinier les chiffres figurent en kg ou en litres, et en Dinars sur les factures remises au comptable.

-L'information communicable est celle dont le destinataire peut tirer, clairement, sans ambiguïté, les renseignements dont il a besoin. L'analyse financière ou contrôle de gestion formulent l'exemples qui conduisent à s'interroger sur le principe de communicabilité : quels ratios retenir ? En calculant sur quelle durée ?

Quels sont les indicateurs utilisés ? À qui faut-il remettre les tableaux de bord ? Selon quelle périodicité ?

-Pouvoir vérifier une information implique des règles d'enregistrement et de classement méthodique des faits, et une comptabilisation sans retard pour pouvoir le cas échéant déceler des anomalies. La vérifiabilité implique également une numérotation des pièces comptables et un archivage approprié.

-L'utilité dépend des critères déjà évoqués : pertinent, objectif, communicable et vérifiable. En outre, l'information utile doit être directe.

3.4.5. La qualité du personnel

Tout système de contrôle sans qualité, est voué à l'échec. La qualité du personnel comprend la compétence et l'honnêteté, mais la fragilité du facteur humain rend toujours nécessaires de bonnes procédures de contrôle interne.

Une personne qui a des fonctions de supervision ne doit pas partir en congés en même temps que ses subalternes, pour pouvoir contrôler de manière appropriée les intérimaires. De même, une forte rotation du personnel doit être compensée par une pérennité du personnel d'encadrement.

Une bonne protection repose sur la mobilité des personnels, quel que soit leur rang hiérarchique. Les hommes, soi-disant indispensables et de toute confiance, sont toujours

exposés au risque, au fil des ans, d'adapter leur moralité au montant des sommes d'argent qu'ils gèrent.

3.4.6. L'harmonie

Le respect du principe d'harmonie implique l'adéquation du contrôle interne aux caractéristiques de l'entreprise et de son environnement. Sinon le contrôle interne forerait un ensemble rigide et contraignant.

Le principe d'harmonie est probablement le principe le moins bien compris du contrôle interne : le contrôle interne n'implique en aucun cas une multiplication aussi inutile que coûteuse de procédures lourdes ou redondantes ; il doit, bien au contraire, être adapté à l'entreprise et à son environnement en fonction de l'importance des risques qu'il évite et du coût de sa mise en œuvre.

Mettre en place des procédures adaptées conduit toujours à :

- Définir les risques que la direction de l'entreprise entend éviter.
- Rendre en considération le coût de la procédure de traitement ou de vérification par rapport au coût entraîné par la survenance du risque ; cette règle coût /avantage est connue du contrôle interne comme d'autres secteurs d'activité.

3.4.7. L'universalité

Ce principe signifie que le contrôle interne concerne toutes les personnes dans l'entreprise, en tout temps et en tout lieu : il n'y a pas de domaines réservés, il n'y a pas de personnes privilégiées, il n'y a pas de moment où les procédures ne sont plus appliquées, il n'y a pas non plus d'établissements ou d'activités exclues.

Le principe d'universalité est probablement le principe le plus souvent bafoué, soit au nom de la confidentialité, soit au nom du manque de temps, soit par crainte des pouvoirs d'une baronnie propre à l'entreprise. Ainsi des clauses particulières figurant sur le contrat de travail des proches collaborateurs du directeur général ne seront-elles pas vérifiées par le département juridique, le budget alloué à telle recherche ne sera pas justifié poste par poste mais accordé globalement; les frais de déplacement de tel directeur ne seront pas justifiés par des factures mais par un relevé bancaire de dépenses payées par carte bleue, les activités de tel département échapperont aux procédures usuelles...

3.4.8. L'indépendance

Le principe d'indépendance implique que les objectifs du contrôle interne sont à atteindre indépendamment des méthodes, procédés et moyens de l'entreprise : quels que soient les procédés employés pour conclure des contrats (actes notariés ou simples appels téléphoniques), tenir la comptabilité (tenue sur informatique autonome, sous-traitance), ou archiver les informations (papier, CD, ROM), les objectifs de sauvegarde du patrimoine et d'amélioration des performances doivent être atteints.

C'est souvent à l'occasion d'une modification des méthodes de travail due à l'introduction d'un procédé nouveau par l'entreprise (nouvel ordinateur, nouveau logiciel, nouveau support d'archivage, mise un réseau...) que le principe d'indépendance n'est plus respecté.

3.4.9. La permanence

Ce principe de pérennité est fort logique car toute organisation nécessite une stabilité de ses structures de manière à ne pas prendre de temps à l'adaptation du personnel et des machines aux nouvelles procédures mises en place.

Naturellement, le respect du principe de permanence ne doit pas conduire à la création d'une règle de rigidité qui interdirait toute adaptation des procédures à l'évaluation de l'environnement économique ou technique de l'entreprise. De même on peut toujours, quand les circonstances l'exigent, autoriser des dérogations à de bonnes procédures si ces dérogations sont identifiées en tant que telles.

Section 4 : Généralités sur la performance de l'entreprise

Le terme performance est couramment utilisé dans l'appréciation de contrôle de gestion. Sa définition varie pour chacun d'entre nous. Pour éclaircir ce concept nous allons commencer par définir ce concept, ensuite donner ses objectifs, ses types, ses mesures enfin ses indicateurs.

4.1. Définitions de la performance

La notion de performance est multidimensionnelle, ce qui pose la question de sa définition.

Selon LORINO Philippe : « la performance dans l'entreprise est tout ce qui contribue à améliorer le couple valeur-coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur (à contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément, si cela n'améliore pas le solde valeur-coût.) »²¹.

Selon LORINO Philippe: « la performance dans une entreprise est tout ce qui, et seulement ce qui contribue à atteindre ces objectifs stratégiques »²².

ANGELE Dohou et NICILAS Berland: « la performance a longtemps été réduite à sa dimension financière. Cette performance consiste à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaire et la part de marché qui préservent la pérennité de l'entreprise. Mais depuis quelques années, on est schématiquement passé d'une représentation financière de la performance à des approches plus globales incluant des dimensions sociale et environnementale.»²³.

4.2. Les concepts de base

Les concepts de base de la performance sont :

²¹ LORINO Philippe, « Méthodes et pratiques de la performance », 3^{ème} Édition d'organisation, France, 2003, p.5.

²² LORINO Philippe « Méthode et pratique de la performance, le guide du pilotage », Édition d'organisation 1998, p.18.

²³ ANGELE Dohou et NICILAS Berland, « Mesure de la performance globale des entreprises », 28^{ème} congrès de l'IFC, 23-24-25 mai 2007, IAE, Poitiers.p.3.

4.2.1. L'efficacité

Elle se définit par rapport à un objectif donné; elle indique à quel point l'objectif est atteint; elle est complètement indépendante du coût. L'évaluation de l'efficacité ne tient aucunement compte des frais de gestion ni des coûts de production²⁴.

4.2.2. L'efficience

«On entend par efficience le rapport, entre les biens ou les services produits, d'une part, et les ressources utilisées pour les produire, d'autre part. Dans une opération basée sur l'efficience, pour tout ensemble de ressources utilisé, le produit obtenu est maximum, ou encore les moyens utilisés sont minimaux pour toutes qualité et quantité données de service »²⁵.

L'efficience peut également être exprimée par plusieurs autres notions telles que :

La productivité: elle représente le rapport entre une production et un volume de facteurs consommés.

La profitabilité : elle est le rapport d'un résultat au chiffre d'affaires qui lui est associé.

Exemple : résultat d'exploitation /chiffre d'affaires HT.

La rentabilité : est le rapport d'un profit aux capitaux investis pour l'obtenir.

Exemple : bénéfice distribuable/capitaux propres.

4.2.3. L'économie

Par économie, on entend les conditions dans lesquelles on acquiert des ressources humaines et matérielles. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

On peut ajouter que la performance oblige à une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de gestion. Le gestionnaire doit donc rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation :

²⁴ MALO J.L.et MATHE J.CH, « L'essentiel du contrôle de gestion », Édition d'organisation, 1998, pp125-127

²⁵ BECOUR J-C, BOUQUIN H., « Audit opérationnel : efficacité, efficience ou sécurité », 2^{ème} Édition Économica, Paris, 1996, p.112.

- Pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau élevé de qualité.
- Pour la vente, c'est la compétitivité sur le marché ou la différence valeur-coût.
- Pour la finance, c'est la rentabilité qui peut être définie de plusieurs manières.

4.3. Les objectifs de la performance

La mesure de la performance des entreprises ne peut constituer une fin en soi, elle vise en effet une multitude d'objectifs et de buts qui se regroupent comme suit²⁶ :

- Développer des produits innovants.
- Récompenser les performances individuelles.
- Améliorer les processus de fabrication.
- Réduire les coûts de fabrication.
- Lancer de nouveaux produits.
- Respecter les délais de livraison.
- Développer la créativité du personnel.
- Améliorer le traitement des réclamations.
- Développer les parts de marché.
- Renforcer et améliorer la sécurité au travail.
- Identifier et évaluer les compétences-clés.

4.4. Les types de la performance

Il existe plusieurs types de la performance à savoir :

4.4.1. La performance organisationnelle

Selon les études de Taylor et de Fayol, la performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle

²⁶ CALLAT Allain, « Management des entreprises », Édition Hachette Livre, France 2008, p.38.

parvient à les atteindre. M. Kalika, professeur à Paris-Dauphine, propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle²⁷ :

- le respect de la structure formelle;
- les relations entre les composants de l'organisation (logique d'intégration organisationnelle);
- la qualité de la circulation d'informations;
- la flexibilité de la structure.

Dans cette conception, la performance de l'entreprise résulte de la valeur de son organisation. Cette dernière est déterminante et c'est elle qui impose ses exigences au système social. Elle structure l'emploi et l'ensemble des postes, lesquelles déterminent à leur tour les requis professionnels.

4.4.2. La performance stratégique et la performance concurrentielle

Contrairement aux visions à court terme de la performance guidée par l'appréciation boursière de la valeur de l'entreprise, certaines entreprises ont tout misé sur la performance à long terme, garante de leur pérennité. « les sociétés qui sont arrivées à un leadership global au cours des vingt dernières années ont toutes débuté avec des ambitions qui étaient sans proportion avec leurs ressources et capacités. Mais elles ont utilisé une obsession de gagner à tous les niveaux d'organisation et elles ont entretenu cette obsession au cours des dix ou vingt ans au cours desquels elles ont conquis ce leadership global. (G. Hamel et C.K Prahalad, 1989)²⁸.

La performance est alors celle du maintien d'une « distance » avec les concurrents au travers d'une logique de développement à long terme entretenue par une forte motivation (base du système de récompense) de tous les membres de l'organisation.

La performance à long terme est donc associée à la capacité à remettre en cause des avantages acquis pour éviter l'échec d'un bon concept, à la définition d'un système de volonté visant le long terme et à la capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge.

Pour Michael Porter²⁹, la recherche de performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voire à s'approprier, les règles du jeu concurrentiel dans un secteur.

²⁷ MARIE CAROLINE Morand, « La performance globale et ses déterminants », 2008, www.cerg.ac-versailles.fr/spip.php?article282

²⁸ Idem.

²⁹ PORTER, M.E. « How competitive Forces Shape Strategy », HARVARD BUSINESS Review, March/April 1979. In: JOHNSON G., WHITTINGTON R., SCHOLES K., FERERY., Stratégique, 9e Édition, PEARSON, 2011.

La nature du système concurrentiel détermine la manière dont la performance peut être obtenue, compte tenu des modes de compétitions qui sont de règle. C'est en détectant suffisamment les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise ou en anticipant sur des bases nouvelles de différenciation (création de valeur) que les entreprises peuvent s'approprier des sources potentielles de performance.

La performance peut-être à la fois l'exploitation d'un potentiel existant (qui permet de conserver une position favorable) et le développement de nouvelles formes d'avantages concurrentiels par anticipation/construction des règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir. La performance concurrentielle dépend largement de l'analyse stratégique des règles du jeu concurrentiel.

Mettant l'accent sur la qualité de la stratégie, et donc du stratège, axée sur la compréhension de l'environnement, cette approche a eu spontanément tendance à identifier la performance globale à la compétitivité.

4.4.3. La performance humaine

Il est de plus en plus reconnu que l'entreprise n'est pas durablement performante financièrement si elle n'est pas performante humainement et socialement. Les questions liées aux compétences, à la capacité d'initiative, à l'autonomie, à l'adhésion des salariés, à la réalisation des objectifs, voire au projet et donc à la culture de l'entreprise, constituent des éléments déterminants.

4.4.4. Performance interne

La performance interne est celle qui concerne essentiellement les acteurs internes de l'organisation.

Les managers de l'organisation qui sont responsables de la performance s'intéressent plus au processus d'atteinte des résultats. Il s'agit pour eux de prendre, d'organiser et de mettre en œuvre l'ensemble des décisions de valorisation des ressources interne et externe afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

4.4.5. Performance externe

La performance externe s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation. Elle est principalement tournée vers les actionnaires et des organisations financières, et portée sur le résultat présent et futur.

Le tableau N°04 ci-après, permet, de distinguer la différence entre la performance interne et externe.

Tableau N°04 : Tableau comparatif des performances internes et externes

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

Source: DORIATH.B. GOUJET C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Édition, Dunod, Paris, 2007, p.173.

4.5. Les mesures de la performance

La mesure de la performance est le degré de réalisation de l'objectif, obtenu à l'issue de la comparaison (rapport) de la mesure physique à l'objectif.

On distingue deux principaux critères pour mesurer à savoir: les critères quantitatifs et critères qualitatifs.

4.5.1. Les critères quantitatifs

La mesure quantitative de la performance d'une entreprise reste très souvent l'élément principal guidant l'évaluation de l'entreprise.

Les méthodes d'évaluation de performance sont construites autour des critères financiers et surtout comptables à court terme comme le chiffre d'affaire et le profit annuel.

4.5.2. Les critères qualitatifs

L'utilisation des critères non financière pour la mesure la performance est de plus en plus fréquente. Ces critères peuvent être classés en types suivants :

- **Critères commerciaux** : la part de marché qui est l'un des facteurs clés de la performance organisationnelle.
- **Critère marketing** : la qualité des produits et les services et la satisfaction des clients.
- **Critère sociaux** : la dimension humaine représente une garantie pour les performances futures d'une entreprise.
- **Critères stratégiques** : le positionnement du portefeuille de produits (matrice Boston Consulting Group BCG), l'étude des forces et faiblesses de l'entreprise en fonction des Facteurs Clés de Succès (FCS) semble également nécessaires pour évaluer la performance de l'entreprise.

4.6. Les indicateurs de la performance

Pour avoir une notion précise des indicateurs de performance, nous devons tout d'abord définir ce qui est un indicateur.

Un indicateur peut être défini comme suit : « un indicateur est une information ou un ensemble d'information contribuant à l'appréciation d'une situation par le décideur ».

4.6.1. Définition d'un indicateur de performance

Un indicateur de performance KPI (key Performance Indicator) est une mesure ou un ensemble de mesures braquées sur un aspect critique de la performance globale de l'organisation. »³⁰

Indicateur de la performance est: « une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat »³¹.

L'indicateur de performance n'est pas nécessairement un chiffre, il peut être un jugement qualitatif, un graphique...

Un indicateur est un outil de gestion élaboré, réunissant une série d'informations :

- Sa raison d'être indicateur (objectif stratégique auquel il se rattache).
- La désignation d'un acteur chargé de le produire (celui qui accède le plus facilement aux informations requises).
- La périodicité de production et de suivi de l'indicateur.

³⁰FERNANDEZ Alain, « Les nouveaux tableaux de bord des managers », 5^{ème} Édition Eyrolles, 2011, p.105.

³¹LORINO P., « Méthode et pratique de la performance », 3^{ème} Édition d'organisation, France, 2003, p.5.

- La désignation d'un acteur responsable de la performance ainsi représenté.
- Sa définition technique : formule de calcul ou convention de calcul, source nécessaire à sa production.
- Le mode de suivi (réel, budgété, écart budgété/réel).

Un indicateur permet donc la mesure de la différence entre le réel et les objectifs pour déterminer si ces derniers sont en voie d'être atteints.

4.6.2. Les catégories d'indicateurs

On distingue deux catégories d'indicateurs :

4.6.2.1. Les indicateurs de moyen

Il vise à décrire le volume ou le coût des moyens utilisés (volume horaire prestation des services...) dans le processus de production du service. Ces indicateurs ont une utilité essentiellement opérationnelle, et afin d'effectuer des comparaisons, leur traduction en unité monétaire est souvent nécessaire.

4.6.2.2. Les indicateurs de résultat

Ils mesurent le niveau de réalisation des objectifs qualitatif et quantitatif, (CA, marge, degrés de satisfaction de la clientèle...).

En conclusion, ce premier chapitre nous a permis de :

Définir la notion d'audit interne, en précisant son positionnement par rapport à l'audit externe, le contrôle de gestion et l'inspection.

Savoir que l'audit interne n'est pas une opération de vérification suite à des suspicions mais contribue bien à accroître la performance de l'entreprise à travers la maîtrise des risques, l'amélioration des processus de gestion et la maintenance d'un système de contrôle efficace.

Conclure que l'audit interne tente de préserver sa pertinence et son efficacité à travers la performance, qui depuis quelques années, n'est plus seulement limitée à la seule dimension financière de l'entreprise mais s'étend aussi aux domaines économique et stratégique.

CHAPITRE II

LA DEMARCHE ET LES APPORTS DE L'AUDIT INTERNE

Après avoir traité les généralités de l'audit interne et la performance des entreprises, nous allons procéder, dans ce deuxième chapitre, au traitement des normes en vigueur, les outils, les techniques et les méthodes dont l'auditeur est tenu de connaître afin de mieux mener une mission d'audit à savoir la gestion et la maîtrise des risques, il aide à la prise de décision dans le but d'apporter une valeur ajoutée à l'entreprise.

Section 1 : L'organisation et le cadre de référence

Nous allons voir dans cette section comment s'organise un audit interne au sein d'une entreprise. En effet, pour organiser un audit interne il ne faut pas seulement organiser le service d'audit, mais il faut aussi organiser le travail et gérer les compétences, ainsi que le cadre de référence.

1.1. L'organisation du service

Le service d'audit s'insère dans l'organisation et peut adopter plusieurs structures possibles; son choix sera évidemment en fonction de la culture de l'organisation.

1.1.1. Les différentes structures possibles

Ces structures ont varié au cours du temps, en particulier, en ce qui concerne le niveau de rattachement à la hiérarchie de l'organisation ; elles sont passées par différentes phases successives, à savoir³² :

- Rattachement au chef comptable : cette situation existait durant les années 1960 et 1970, quand l'idée dominante était celle de contrôle et certification comptable.
- Rattachement à la direction financière : dans cette deuxième étape de l'évolution, l'audit interne s'exerce dans le champ d'application restreint au domaine financier.
- Rattachement à la direction générale : cette situation est appelée à se généraliser puisque en ce moment c'est le cas de figure vers lequel tendent tous les services de l'audit interne.

³² RENARD J, (2009), Op. Cit, p.376.

- Rattachement au comité d'audit : ce rattachement est très largement pratiqué dans les groupes anglo-saxons lesquels avancent que c'est le meilleur moyen de garantir l'indépendance de la fonction. Lorsque celle-ci s'exerce dans le domaine opérationnel, cette affirmation n'est pas évidente.

1.1.1.1. Les critères d'organisation

On distingue deux critères à savoir : la dimension de l'organisation et le choix d'un audit centralisé ou d'un audit décentralisé.

- **La dimension de l'organisation**

L'audit interne d'une PME n'est pas organisé de la même façon que celui d'un grand groupe (une multinationale par exemple). Pour cette simple raison, l'audit n'a pas la même dimension (1 à 3 personnes dans le premier cas, de 20 à 100 dans le second cas).

- **Audit centralisé ou audit décentralisé**

Il s'agit là d'un choix d'organisation qui signifie en termes simples que dans le premier cas on regroupe tous les auditeurs internes au sein d'une même équipe au siège social et que, dans le second cas, on constitue autant d'équipes d'audit interne que d'unités autonomes d'une certaine importance.

1.1.1.2. Les grands groupes

- **Audit centralisé**

Deux formules peuvent être adoptées par les organisations. Elles correspondent à deux conceptions différentes de l'organisation de l'audit interne.

- *Première formule*

C'est une formule dans laquelle l'équipe d'audit interne, en général « direction » à ce niveau d'organisation, est partagée en missions (ou services), avec un responsable à la tête de chacune de ces sections (le chef de mission). Chacune de ces missions regroupe les auditeurs de même formation et qui ont à exercer leurs activités dans un secteur spécifique.

On distingue en général:

- une mission regroupant les auditeurs de culture scientifique qui pratiquent des audits en milieu industriel ou technique;
- une mission regroupant les auditeurs de culture commerciale qui pratiquent des audits de marketing, ventes et logistique ;

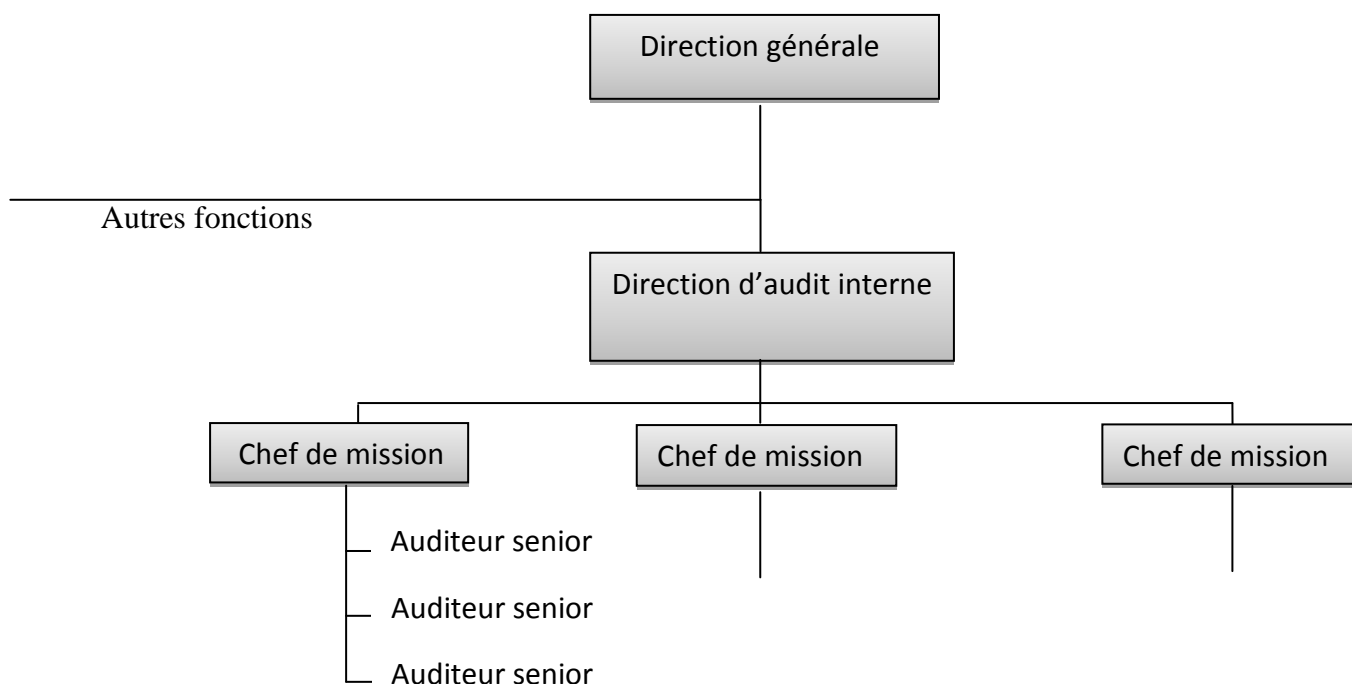
- une mission regroupant les auditeurs de culture financière qui pratiquent des audits comptables et de gestion;
- une mission regroupant les auditeurs de culture informatique qui pratiquent les audits informatiques approfondis...

L'intérêt d'une telle structure est évident :

- Elle facilite l'intégration de spécialistes au sein du service d'audit interne, lorsque l'importance de l'entreprise le justifie.
- Elle permet par voie de conséquence d'étendre le champ d'application de l'audit interne à toutes les fonctions de l'entreprise.
- Elle rend possible, et ce n'est pas un des moindres avantages de cette formule, à chaque responsable d'avoir toujours le même interlocuteur.

La figure N° 01 suivante nous montre la structure d'une grande organisation centralisée.

Figure N° 01 : Structure grande organisation (centralisée)



Source : RENARD Jacques, (2009), Op. Cit, p.379.

Cette culture de spécialisation au sein de l'audit interne a des inconvénients, parmi eux on peut citer, l'influence sur l'unité de service, l'exigence d'échanges de compétences d'une mission à l'autre devient donc d'autant plus nécessaires et indispensables qu'ils ne se réalisent pas toujours spontanément.

Ces inconvénients sont atténués dans la seconde formule :

➤ *Deuxième formule*

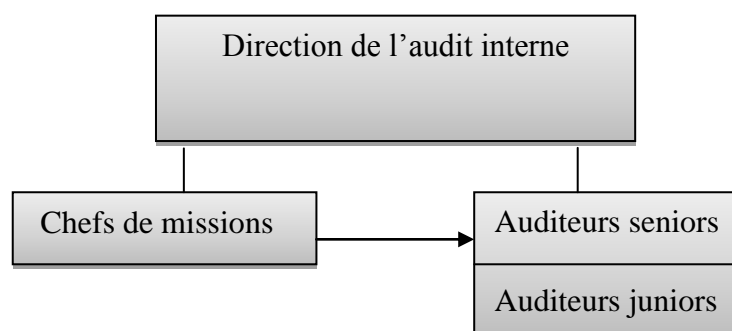
Dans cette seconde organisation, on remarque l'absence de missions prédéterminées et chaque chef de mission n'a pas sous sa responsabilité un effectif précis et permanent d'auditeurs.

À l'occasion de chaque mission, on compose l'équipe en fonction des disponibilités et des capacités de chacun compte tenu des objectifs à atteindre.

Les auditeurs, seniors et juniors sont regroupés dans un ensemble le plus souvent rattaché directement au responsable de l'audit interne.

La figure N°02 suivante nous montre la deuxième formule de la structure d'une grande organisation centralisée.

Figure N° 02 : Structure grande organisation (deuxième formule).



Source: RENARD Jacques, (2009), Op. Cit, p.380.

Contrairement à la première formule, on rencontre plus d'auditeurs généralistes, l'audit interne fait plus souvent appel à des spécialistes lorsqu'il a à gérer des missions exigeant des connaissances spécifiques d'assez haut niveau.

L'intérêt de cette structure elle facilite les progrès méthodologiques et enrichit les auditeurs par les échanges d'expériences plus divers et elle rend plus facile la gestion interne du personnel du service.

À terme, cette structure ne favorise pas l'extension du champ d'application de l'audit interne, elle rend plus difficile le dialogue avec les fonctions techniques et spécialisées.

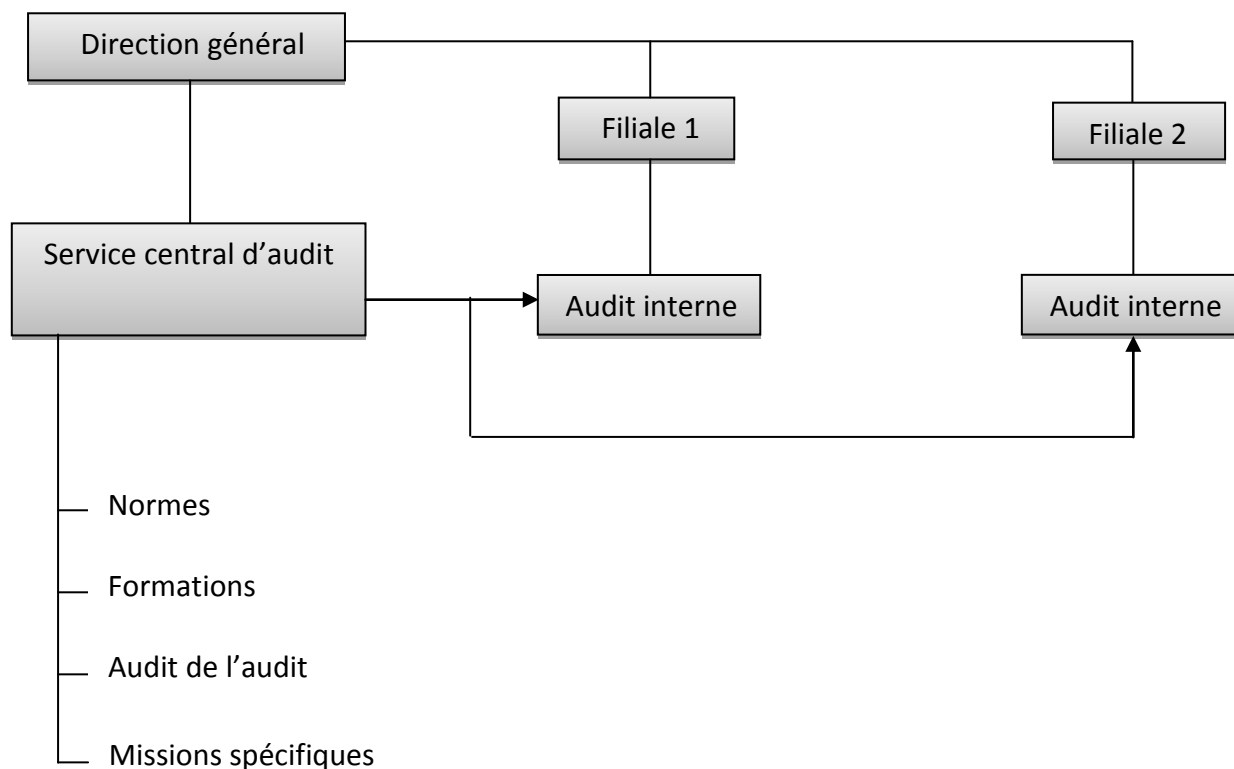
- **Audit décentralisé**

Qu'il soit un grand groupe national ou international, l'audit décentralisé implique l'existence d'un service central d'audit interne auquel il est affecté quatre missions précises :

- définition des normes;
- définition de la politique et des moyens de la Formation professionnelle.
- audit de l'audit;
- réalisation de missions spécifiques.

La figure N°03 suivante nous montre la structure d'une grande organisation décentralisée.

Figure N° 03 : Structure grande organisation (décentralisé).



Source : RENARD Jacques, (2009), Op. Cit, p.381.

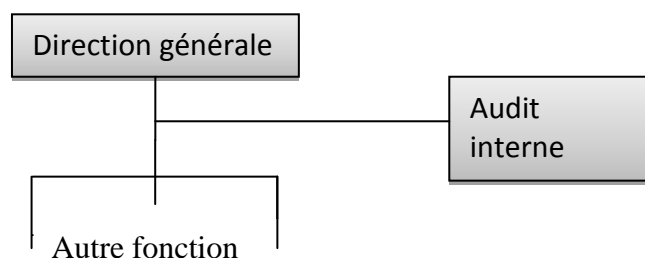
1.1.1.3. Les organisations moyennes

On devrait plutôt dire « les services d'audit interne de moyenne importance ». On peut trouver des entreprises importantes qui ne sont dotées que de petits services d'audit interne.

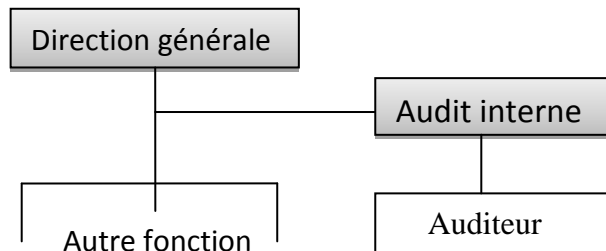
Il existe deux structures possibles à savoir : la structure simple et la structure élémentaire. La structure élémentaire est celle où la fonction est exercée par un seul auditeur.

Figure N° 04 : Structure moyenne organisation.

1- Elémentaire



2- Simple



Source: RENARD Jacques, (2009), p. 384.

1.1.2. Les auditeurs

1.1.2.1. Le recrutement des auditeurs

L'enquête de 2005 indique que, toutes entreprises confondues, « 51% des auditeurs proviennent d'un recrutement externe et 49% d'un recrutement interne »³³.

Il existe deux conceptions liées au recrutement des auditeurs :

³³ Enquête IFACI, 2005. www.ifaci.com

- Une conception traditionnelle où on favorise beaucoup plus le recrutement d'auditeurs qui connaissent la culture de l'entreprise, ce qui fait sortir une moyenne d'âge élevée des services d'audit. Cette conception a pour avantage l'élément d'expérience des auditeurs, ce qui les rend rapidement d'excellents chefs de missions.

Mais elle n'est pas sans inconvénients : la fréquentation habituelle des méthodes et des structures peut parfois diminuer le regard critique, l'auditeur recruté en interne aura une capacité de réaction plus lente pour une discipline où les évolutions sont si rapides.

- Une conception novatrice qui considère que l'audit interne doit être une pépinière de talents où on peut apprendre le maximum de choses en un minimum de temps, il serait donc dommageable de ne pas y mettre les jeunes cadres à haut potentiel qui pourront apporter une vision nouvelle, donc esprit critique développé, une capacité à être le moteur de l'évolution de la fonction, mais cela ne peut pas être sans inconvénients, on peut citer par exemple : connaissance imparfaite du milieu à des faux-pas toujours possibles, cette conception a l'exigence d'un bon encadrement.

1.1.2.2. Gestion et formation

Gérer les auditeurs c'est avant tout les former, et cela ne s'arrête pas seulement à une formation professionnelle au départ, mais aussi à des formations permanentes tout au long de leur carrière.

- **Formation professionnelle**

Elle est obligatoire (norme 1230)³⁴ et essentielle, et s'acquiert de trois façons qu'il convient d'utiliser conjointement :

- **L'enseignement** : pour l'étudiant c'est un enseignement de master d'université. Ces enseignements sont assortis de stages dans des services d'audit interne et permettent donc de se prévaloir d'une base théorique solide. Pour le cadre d'entreprise muté dans un service d'audit interne, on aura recours aux séminaires de formation professionnelle.

- **La connaissance livresque** : elle doit accompagner l'enseignement; le jeune auditeur doit consulter les ouvrages sur l'audit interne et cela, en allant du plus général au plus spécialisé. Il doit faire une place particulière et privilégiée au manuel d'audit et aux guides d'audit; par cette voie il va apprendre à diversifier ses connaissances.

³⁴Norme 1230 : « Les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue. ». La charte de l'audit interne du CNRS. www.CNRS.fr

- **L'apprentissage sur le terrain** : un jeune auditeur qui arrive avec seulement un bagage théorique doit travailler pendant un certain temps avec un tuteur ; l'auditeur junior apprendra peu à peu, avec ses aînés, l'art et la manière de mettre ses connaissances en pratique.

- **La carrière**

Gérer les auditeurs, c'est d'abord gérer une équipe et pour se faire on retrouve la référence incontournable au plan d'audit. Avec ce plan, on connaît les besoins, année par année et on s'organise pour y faire face au-delà du problème des recrutements, c'est à dire assurer une certaine formation permanente.

- **Formation permanente** : son besoin se manifeste lorsque l'auditeur interne doit réaliser pour la première fois un audit sur un sujet spécialisé. Les auditeurs agissent alors de trois façons : recours à la documentation existante (ouvrages, mémoires d'étudiants, articles de revue) ; séminaires spécialisés organisés sur le thème recherché ; informations sollicitées auprès des collègues d'autres entreprises.

- **L'évaluation des performances** : gérer les auditeurs et donc prévoir et planifier les promotions d'auditeurs juniors en auditeurs seniors et éventuellement d'auditeurs seniors en chefs de mission, c'est être en mesure d'évaluer la performance de chacun. Les grandes entreprises ont développé des outils de mesure des performances, lesquels sont en général appréciés en fonction des objectifs assignés à l'auditeur. Ces méthodes d'évaluation peuvent se faire soit par le cumul d'évaluations propres à chaque mission, soit plus simplement par une évaluation annuelle réalisée en fonction des objectifs.

- **Le planning de travail** : le temps passé par l'auditeur dans le service d'audit interne doit être rigoureusement planifié, en effet, la diversité des missions et donc des travaux, la nécessité de s'adapter à des changements continus, l'organisation des absences et des voyages, autant d'éléments qui doivent être pris en considération et cela exige une planification régulière.

1.2. L'organisation du travail

Organiser le travail d'auditeurs internes est l'étape la plus importante dans le déroulement d'une mission d'audit; l'organisation nécessite :

- la charte d'audit ;
- le plan d'audit ;

- le manuel d'audit interne ;
- les dossiers d'audit ;
- les papiers de travail ;
- les moyens matériels.

1.2.1. La charte d'audit

C'est le document constitutif de la fonction d'audit interne et destiné à la présenter et à la faire connaître aux autres acteurs de l'entreprise. Cette charte est exigée par les normes professionnelles (la norme 1000)³⁵. La norme précise que le responsable de l'audit interne doit revoir périodiquement la charte et la soumettre à l'approbation de la direction générale et du conseil.

Cette charte doit :

- définir la position du service d'audit interne dans l'organisation ;
- autoriser l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la bonne exécution des audits ;
- définir l'étendue des missions d'audit.

1.2.2. Le plan de l'audit interne

Ce plan est en effet exigé par la norme 2010 : « le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation. ».

Le plan d'audit exige certains éléments, à savoir :

- un contenu exhaustif ; le plan d'audit d'entreprise doit comporter tous les sujets susceptibles d'être audités.
- un étalement sur plusieurs années (3 à 5 ans) et une analyse globale des risques pour y parvenir ;
- une structure prédéterminée.

Le plan d'audit établi et quelle que soit la méthode d'élaboration est un outil de travail indispensable puisque :

- il définit le cadre dans lequel vont travailler les auditeurs ;
- il permet une estimation rationnelle des besoins en hommes ;

³⁵Norme 1000 : « La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne... ». La charte de l'audit interne du CNRS. www.CNRS.fr

- il donne à la direction générale un support de réflexion pour la définition de la politique à conduire en audit interne.

1.2.3. Le manuel d'audit interne

Il est exigé par la norme 2040 : « le responsable de l'audit interne doit établir des règles et procédures fournissant un cadre à l'activité d'audit interne.» Ce manuel est à usage interne et qui va être enrichi constamment à l'occasion de chaque mission d'audit.

Le manuel d'audit est un document d'entreprise qui reflète l'organisation et les habitudes de travail du service d'audit interne. Ce document doit remplir trois objectifs :

- définir de façon précise le cadre de travail ;
- aider à la formation de l'auditeur débutant ;
- servir de référentiel.

1.2.4. Les dossiers d'audit

Le dossier d'audit contient les documents qui sont indispensables à la preuve ou à la compréhension. Donc le dossier comporte deux catégories de documents :

- des documents descriptifs : analyses de postes, organigrammes, tableau de risques, diagrammes de circulation...
- des documents explicatifs : feuilles d'interviews, questionnaires, FRAP³⁶, tableaux de rapprochement significatifs, résultat des tests...

1.2.5. Les papiers de travail

Tout document écrit ou édité doit avoir un format standard prédéfini. Le papier de travail est le support obligatoire de tout constat, de toute observation ; rien ne doit être laissé à la mémoire. C'est la raison pour laquelle même les interviews sont consignées sur une feuille appropriée.

Chaque papier de travail doit obligatoirement comporter les indications suivantes :

- nom de la société auditée;
- désignation du service audité ;
- nom de l'auditeur;

³⁶ FRAP: La Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème.

- date.

Quand les papiers de travail se rapportent à un test, ils doivent toujours indiquer :

- l'objectif du test (en tête du document) ;
- la structure du test (documents ou transactions examinés) ;
- les détails de la transaction ainsi que les résultats point par point ;
- l'interprétation des résultats en précisant le point de contrôle interne déficient ;
- le numéro de la FRAP sur laquelle ces résultats sont analysés ;
- la référence du document, la date et les initiales de l'auditeur qui a réalisé le test.

Pour finir, on peut dire que de bons papiers de travail doivent être :

- normalisés ;
- datés et signés ;
- compréhensibles ;
- adéquats ;
- simples et peu coûteux ;
- complets.

1.2.6. Les moyens matériels

De plus en plus, les auditeurs ont recours au micro-ordinateur, qui est devenu l'outil de base de leur travail; ils l'utilisent essentiellement pour :

- l'assistance à la méthodologie ;
- la gestion du service d'audit ;
- l'utilisation de logiciels d'audit ;
- le courrier électronique.

1. 3. Code de déontologie

Publié en 1968 puis révisé en 1988 et en 2000. Le code de déontologie est un document désormais placé en tête des normes, comme pour on ne saurait souligner l'importance et signifier qu'il énonce des principes dont l'auditeur ne saurait s'écarter sans trahir sa mission. Le code énonce quatre principes fondamentaux, déclinés en douze règles de conduite³⁷.

1.3.1. Les principes

Les quatre principes sont:

³⁷ RENAD J. (2009), Op. Cit, p.108.

1.3.1.1. L'intégrité

Il est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leurs jugements.

1.3.1.2. Objectivité

Les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivités professionnelles en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leur propre intérêt ou par autrui.

1.3.1.3. La confidentialité

Les auditeurs internes doivent utiliser avec prudence et protéger les informations recueillies dans le cadre de leurs activités. Ils ne doivent pas utiliser ces informations pour en retirer un bénéfice personnel, ou d'une manière qui contreviendrait aux dispositions légales ou porterait préjudice aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.

1.3.1.4. La compétence

Les auditeurs internes ne doivent s'engager que dans des travaux pour lesquels ils ont les connaissances, le savoir faire et l'expérience nécessaires. Ils doivent réaliser leurs travaux d'audit interne dans le respect des Normes pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne.

1.3.2. Les douze règles de conduite

Elles déclinent l'application des quatre principes fondamentaux de façon claire et pratique, et peuvent se résumer ainsi :

- accomplir honnêtement les missions ;
- respecter la loi ;
- ne pas prendre part à des activités illégales ;
- respecter l'éthique ;
- être impartial ;
- ne rien accepter qui puisse compromettre le jugement ;
- révéler les faits significatifs ;
- protéger les informations ;
- ne pas en tirer un bénéfice personnel ;
- ne faire que ce qu'on peut faire ;
- améliorer ses compétences ;
- respecter les normes.

Ces principes ne sont pas sans poser quelques problèmes, en dépit d'une utilité certaine.

1.4. Les normes de qualification et de fonctionnement

Les normes de qualification sont :

1.4.1. Normes de qualification (série 1000)

Elles énoncent les caractéristiques relatives aux organisations aux personnes réalisant des activités d'audit interne, et parmi ses normes on citera :

- **1000 : mission, pouvoirs et responsabilités**

Elle indique l'exigence de la définition de la mission, des pouvoirs et des responsabilités, dans une charte. C'est indiquer clairement que ce document fondateur doit être le premier acte de la création d'un service d'audit interne.

La direction générale a désormais son mot à dire avec le conseil, ainsi qu'il sera souligné dans de nombreux autres articles des normes.

- **1100 : indépendance et objectivité**

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

- **1110 : indépendance dans l'organisation**

Elle se manifeste par le rattachement à un niveau hiérarchique satisfaisant et doit être confirmée au conseil au moins annuellement.

- **1120 : rappel de l'objectivité**

Apporte des précisions sur les problèmes de conflits d'intérêt.

- **1130 : atteintes à l'indépendance et à l'objectivité**

- **1200 : compétence et conscience professionnelle**

Les missions doivent être conduites avec compétence et conscience professionnelle

- **1210 : compétence**

Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles.

- **1220 : conscience professionnelle**

Les auditeurs internes doivent apporter à leur travail la diligence et le savoir-faire que l'on peut attendre d'un auditeur interne raisonnablement averti et compétent. La conscience professionnelle n'implique pas l'infailibilité.

- **1230 : formation professionnelle continue**

Les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, le savoir-faire et les autres compétences par une formation professionnelle continue.

- **1300 : programme d'assurance et d'amélioration qualité**

C'est une exigence pour le responsable de l'audit interne qui doit élaborer et tenir à jours un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne.

- **1310 : évaluations du programme qualité**

Elles sont internes et externes

- **1311 : évaluations internes**

Contrôles continus de la performance de l'audit interne ;

Des revues périodique, effectuées par auto-évaluation ou par d'autre personne qualifié de l'organisation.

- **1312 : évaluations externes**

Des évaluations externes doivent être réalisées au mois tous les cinq ans par un évaluateur ou une équipe qualifiés, indépendants à l'extérieur de l'organisation.

- **1320 : rapports relatifs au programme qualité**

Le responsable de l'audit interne doit communiquer les résultats du programme qualité à la direction générale ainsi qu'au conseil.

- **1321 : utilisation de la mention « Conformément aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne » par le responsable de l'audit interne**

L'IFACI considère que la période de cinq ans est inadaptée pour la réalisation d'évaluations externes.

- **1322 : indication de non-conformité**

Lorsque la non-conformité a une incidence sur le champ d'intervention ou le fonctionnement de l'audit interne, le responsable doit en informer la direction générale et le conseil.

1.4.2. Normes de fonctionnement (série 2000)

Décrivent la nature des activités d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant d'évaluer les services fournis par le personnel de l'organisation, elles sont comme suit :

- **2000 : gestion de l'audit interne**

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

- **2010 : planification**

Le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques pour permettre de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation.

- **2020 : communication et approbation**

Le responsable de l'audit interne doit communiquer à la direction générale et au conseil son programme d'audit et ses besoins, pour examen et approbation, ainsi que tout changement important susceptible d'intervenir en cours d'exercice.

- **2030 : gestion des ressources**

Le responsable de l'audit interne doit veiller à ce que les ressources affectées à cette activité soient adéquates, suffisantes et mise en œuvre de manière efficace pour réaliser le programme d'audit approuvé.

- **2040 : règles et procédures**

Le responsable de l'audit interne doit établir des règles et procédures fournissant un cadre à l'activité de l'audit interne.

- **2050 : coordination**

A fin d'éviter les double emplois, le responsable de l'audit assure la coordination avec les autres prestataires internes et externes.

- **2060 : rapports au conseil et à la direction générale**

Il faut rendre compte périodiquement des résultats obtenus et également des risques importants, du contrôle et de la gouvernance.

● **2100 : nature du travail**

L'audit interne doit évaluer les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle et contribuer à leur amélioration sur la base d'une approche systématique et méthodique.

- **2110 : gouvernement d'entreprise**

L'audit interne doit évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et formuler des recommandations appropriées en vue de son amélioration. À cet effet, il détermine si le processus répond aux objectifs suivants :

- promouvoir des règles d'éthique et de valeurs appropriées au sien de l'organisation.
- garantir une gestion efficace des performances;
- communiquer aux services concernés de l'organisation des informations relatives aux risques et aux contrôles ;
- fournir une information adéquate au conseil, aux auditeurs internes et externes et au management, et assurer une coordination de leurs activités ;

- **2120 : management des risques**

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

- **2130 : contrôle**

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

● **2200 : planification de la mission**

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

- **2201 : considérations relatives à la planification**

Lors de la planification de la mission, les auditeurs internes doivent prendre en compte :

- les objectifs de l'activité soumise à l'audit et manière dont elle est maîtrisée ; les risques significatifs liés à l'activité, ses objectifs, les ressources mises en œuvre et ces tâches opérationnelles, ainsi que les moyens par lesquels l'impact potentiel du risque est maintenu à un niveau acceptable ;
- la pertinence et l'efficacité du processus de management des risques et de contrôle de l'activité, en référence à un cadre ou modèle de contrôle approprié ;
- les opportunités d'améliorer de manière significative les processus de management des risques et de contrôle de l'activité.

- **2210 : objectifs de la mission**

Ils doivent être précisés pour chaque mission.

- **2220 : champ de la mission**

Il doit répondre aux objectifs.

- **2230 : ressources affectées à la mission**

Les auditeurs internes doivent déterminer les ressources appropriées pour atteindre les objectifs de la mission.

- **2240 : programme de travail de la mission**

Les auditeurs internes doivent élaborer et documenter un programme de travail permettant d'atteindre les objectifs de la mission.

● **2300 : accomplissement de la mission**

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

- **2310 : identification des informations.**

Les auditeurs doivent identifier les informations suffisantes, fiables, pertinentes et utiles pour atteindre les objectifs de la mission.

- **2320 : analyse et évaluation**

Les auditeurs internes doivent fonder les résultats de leurs missions sur des analyses et évaluation appropriées.

- **2330 : documentation des informations**

Les auditeurs internes doivent documenter les informations pertinentes pour étayer les conclusions et les résultats de la mission.

- **2340 : supervision de la mission**

Les missions doivent faire l'objet d'une supervision appropriée afin de garantir que les objectifs sont atteints, la qualité assurée et le développement professionnel du personnel effectué.

- **2400 : communication des résultats**

Les auditeurs internes doivent communiquer les résultats de la mission.

- **2410 : contenu de la communication**

La communication doit inclure les objectifs et le champ d'application, ainsi que les conclusions, recommandations et plans d'action.

- **2420 : qualité de la communication**

La communication doit être exacte, objective, claire, concise, constructive, complète et émise en temps utile.

- **2421 : erreurs et omissions**

Si une communication finale contient une erreur ou une omission significative, le responsable de l'audit interne doit faire parvenir les informations corrigées à tous les destinataires de la version initiale.

- **2430 : utilisation de la mention « conduit conformément aux normes... »**

Les auditeurs internes peuvent indiquer dans leur rapport que leurs missions sont conduites conformément aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne seulement si les résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité le démontrent.

- **2440 : diffusion des résultats**

Le responsable de l'audit interne doit diffuser les résultats aux destinataires appropriés.

• 2500 : surveillance des actions de progrès

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

• 2600 : acceptation des risques par la Direction Générale (DG)

Lorsque le responsable de l'audit interne estime que la DG a accepté un niveau de risque résiduel qui pourrait s'avérer inacceptable pour l'organisation, il doit examiner la question elle-même. Si aucune décision concernant le risque résiduel n'est prise, le responsable de l'audit interne doit soumettre la question au Conseil aux fins de résolution.

Section 2: Les outils et techniques de l'audit interne

Pour bien mener une mission d'audit, l'auditeur interne utilise les outils d'interrogation, les outils descriptifs et techniques.

2.1. Les outils d'interrogation

On distingue plusieurs outils d'interrogation, et qui sont : les interviews, les questionnaires d'audit, les sondages statistiques et les outils informatiques.

2.1.1. Les interviews

L'interview est un outil que l'auditeur interne utilise fréquemment, mais une mission d'audit qui ne serait opérée qu'avec des interviews ne pourrait être considérée comme une mission d'audit interne. De surcroît, l'interview d'audit interne ne saurait être confondue avec des techniques d'apparence similaire³⁸ :

- Ce n'est pas une conversation : l'auditeur interne n'est pas dans la position d'un journaliste qui interviewe un homme politique, sur sa demande. Ici c'est celui qui écoute (l'auditeur) qui est demandeur de l'entretien. L'interview d'audit est organisée et centrée sur les objectifs à atteindre qui sont l'obtention d'un certain nombre d'informations.
- Ce n'est pas un interrogatoire dans lequel le rapport serait celui d'un accusé face à son accusateur. Tout au contraire l'atmosphère d'une interview d'audit interne doit être une atmosphère de collaboration. C'est la raison pour laquelle il faut vivement déconseiller l'usage du magnétophone, lequel ne crée pas les conditions d'une bonne interview et le fait ressembler à un interrogatoire de police.

³⁸ RENARD J., (2009), Op. Cit, pp.335. 336.

2.1.1.1. Les règles d'une bonne interview

- Il faut respecter la voie hiérarchique : l'auditeur ne doit procéder à une interview sans que le supérieur hiérarchique de son interlocuteur ne soit informé ;
- rappeler clairement la mission et ses objectifs ;
- les difficultés, les points faibles, les anomalies rencontrés seront évoqués avant toute autre chose ;
- les conclusions de l'interview, résumées avec l'interlocuteur, doivent recueillir son adhésion avant d'être communiquées sous quelque forme que ce soit à la hiérarchie ;
- conserver l'approche système : l'auditeur devra donc se garder de toute question ayant un caractère subjectif et mettant en cause d'autres personnes ;
- savoir écouter : l'auditeur doit éviter d'être celui qui parle plus qu'il n'écoute ;
- l'auditeur interne qui procède à une interview doit considérer son interlocuteur comme un égal dans la conduite du dialogue.

2.1.1.2. Les étapes de l'interview

Dans le respect des règles antérieures, l'interview se déroule normalement en quatre étapes.

➤ Préparation de l'interview

Une interview ne s'improvise pas, elle se prépare. Préparer une interview c'est :

- définir au préalable le sujet d'entretien;
- préparer l'interview c'est aussi connaître son sujet et cela recouvre deux éléments :
 - connaître la personne que l'on va rencontrer : quelles sont ses activités, ses responsabilités, sa place dans la hiérarchie ;
 - connaître l'objet de l'entretien, disposer d'informations sur l'activité concernée, apparaître comme quelqu'un qui est concerné par cette activité.
- préparer l'interview, c'est ensuite préparer les questions essentielles : il s'agit, compte tenu de la personnalité de l'interlocuteur et du contexte, de poser les bonnes questions pour obtenir la réponse adéquate ;
- prendre rendez-vous est un acte indispensable pour un bon déroulement de l'interview. L'auditeur interne ne doit pas se présenter sans prévenir.

➤ **Début de l'interview**

- Il faut commencer par se présenter : l'auditeur rappelle ce qui il est, quel est l'objet de la mission, et ce qu'il vient faire ;
- dès les premières questions, l'auditeur interne doit s'adapter à son interlocuteur;
- en ce début d'interview et pour bien positionner ses questions, l'auditeur interne observe les attitudes de son interlocuteur.

➤ **Les questions**

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

- toujours vérifier que l'on a bien compris la réponse de l'interlocuteur en répétant la réponse enregistrée pour accueillir son approbation ;
- toujours laisser l'audité s'exprimer. Laisser l'audité s'exprimer implique qu'il ne s'exprime que pour formuler ce qu'on attend de lui.

Les réponses doivent être notées par écrit mais sans casser le rythme de l'interview : la prise de note doit se faire en même temps que la prise de parole et les instants de silence sont à proscrire.

➤ **La conclusion de l'interview**

- Conclure c'est procéder à une validation générale en résumant les principaux points notés pour s'assurer qu'il n'y a pas d'erreur d'interprétation, ni omission ;
- conclure, c'est aussi demander à l'audité si quelques autres points ne méritent pas selon lui d'être abordés, s'il n'existe pas en complément des personnes à interroger et des documents à consulter ;
- enfin, et lorsque tout est dit, remercier l'audité pour le temps qu'il a bien pu consacrer à l'interview.

2.1.1.3. Les questions écrites

Appelés parfois questionnaires, la liste des questions écrites peut précéder l'interview, c'est une façon de la préparer et de réduire le temps passé avec l'interviewé. Cette méthode permet également à celui qui va être interrogé de disposer d'un temps de réflexion dont on peut penser qu'il va contribuer à améliorer la qualité des réponses.

2.1.2. Les questionnaires d'audit (check list)

Le contrôle interne nécessite la recherche de toutes les informations valables concernant l'activité étudiée. Afin de réunir ces éléments, l'auditeur dispose d'une batterie de questions pour atteindre le but qu'il s'est fixé, c'est le questionnaire.

Le questionnaire de base utilisé dans les travaux d'audit est structuré autour de cinq questions :

1. Quoi ? question orientée sur le travail.
2. Qui ? question orientée sur l'exécutant.
3. Où ? question orientée sur le lieu d'exécution.
4. Quand ? question orientée sur l'ordre d'exécution et le moment d'exécution.
5. Comment ? Question orientée sur la méthode de travail.

Le questionnaire répond au besoin de formaliser, normaliser et d'uniformiser l'approche de l'audit par un ensemble d'auditeurs.

La méthode d'approche par les questionnaires dépend de la crédibilité des réponses données par les audités. Le questionnaire n'exonère pas l'auditeur de procéder à la vérification des données collectées.

La forme et le contenu du questionnaire sont révélateurs de l'approche suivie :

- Approche visant à l'universalité de la couverture : questionnaire fermé.
- Approche *ad hoc*: questionnaire ouvert, instruments pertinents dont l'établissement s'intègre au processus de planification de la mission.

Ils sont ajustés aux différentes phases de l'audit :

- **Phase préparatoire** : vision générale, découverte des champs des audits possibles, souvent associés à la notion de changement dans l'organisation, des contextes interne et externe, bilan préalable de l'état de contrôle interne... pouvant conduire aux deux options extrêmes que sont le non – audit ou la mise en œuvre d'un processus d'audit.

- **Phase terrain** : identification des risques, de leurs sources, leurs traçabilité, leurs coûts de couverture, des responsabilités.

- **Phase de vérification de la couverture opérée** : fait passer le questionnement des systèmes et structures de contrôle aux objectifs atteints ou à atteindre, en terme de pertinence, cohérence, adéquation, faisabilité, crédibilité, efficacité, traçabilité, sécurité....

Le questionnaire devient alors un outil de qualification des points d'audit et des rapports. Il permet de faire des synthèses par nature de risques et de performances.

2.1.3. Les sondages statistiques

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

La population est l'ensemble sur lequel on effectue la recherche. Cet ensemble peut être composé d'individus, de chiffres, d'objets, ...

Cependant, quelque soit le cas, le sondage statistique doit toujours être réalisé avec rigueur et respecter certains principes. Les 10 commandements du sondage statistique selon B.SAWYERL:³⁹

- a) n'utiliser le sondage que s'il est adapté aux objectifs de l'audit ;
- b) connaître la population : l'auditeur interne ne doit pas s'aventurer dans des sondages statistiques sur des populations mal définies, incomplètes, aux frontières indécises ;
- c) le choix doit être aléatoire : l'utilisation sans concession d'une méthode aléatoire est une exigence absolue ;
- d) pas de biais personnel : il faut chasser de son esprit toute idée d'un résultat que l'on s'efforcerait d'atteindre ou de justifier ;
- e) l'échantillon reste aléatoire en dépit des configurations particulières de la population. Se trouver en présence d'un échantillon sans « gros clients » alors que ceux-ci représentent 10% de la population « clients » ne doit pas être un élément de trouble ou de doute ;
- f) ne pas extrapoler de façon déraisonnable ;
- g) ne pas perdre de vue la réalité : à trop jongler avec les chiffres on finit par oublier le contexte ;
- h) stratifier chaque fois que cela réduit la dispersion de l'échantillon : on ne doit pas hésiter à faire plusieurs sondages au lieu d'un seul ;
- i) ne pas fixer sans nécessité des niveaux de confiance élevés ;
- j) ne pas s'arrêter aux résultats statistiques : rechercher les causes.

En effet pour l'auditeur interne, le sondage statistique n'est pas une fin en soi. Il ne s'agit pas seulement d'obtenir une information, mais également et surtout de rechercher les causes du phénomène après avoir mesuré son ampleur.

³⁹ LAWRENCE B. SAWYER, « La pratique de l'audit interne », 2^{ème} Édition, IIA, 1976, p.123.

2.1.4. Les outils informatiques

Ils sont de plus en plus nombreux et sont d'autant plus difficile à inventorier que la plupart des services d'audit créent leurs propres outils, plutôt que d'adapter des logiciels peu adaptés à leur fonction. Trois catégories d'outils informatiques peuvent être définies :

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

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

2.1.4.1. Les outils de travail de l'auditeur

Nous énumérons quelques logiciels, très largement connus sur le marché ⁴⁰ :

- les logiciels de traitement de textes qui sont utilisés en permanence ;
- les logiciels de dessin (Power point – Flow charting...) qui sont particulièrement utiles dans l'illustration des rapports et pour la réalisation des diagrammes de circulation ;
- les tableurs qui sont très utilisés pour mettre de l'ordre dans les chiffres ;
- les gestionnaires de bases de données qui sont utiles dans le traitement automatique des résultats des missions ;
- les logiciels de représentations graphiques qui sont toujours utiles.

2.1.4.2. Les outils de réalisation des missions

On trouve à la fois des logiciels du marché et des logiciels conçus par le service. Les outils méthodologiques permettant à l'auditeur interne de concevoir son tableau des risques, d'établir et de suivre le déroulement de son questionnaire de contrôle interne, de formaliser la feuille de travail ..., sont pour la plupart des logiciels conçus par le service.

Quelques logiciels du marché sont de plus en plus utilisés et permettent la réalisation et le suivi des missions et recommandations, mais ils ont l'inconvénient de ne pas toujours être adaptés aux spécificités de l'organisation. HORUS est le plus connu. Les logiciels Horus, Horus Webet e-Sphynx couvrent notamment les besoins de gestion des missions d'audit, de suivi de la mise en œuvre des recommandations, de suivi des plans d'actions, de reporting de contrôle interne et de cartographie des risques.

⁴⁰ RENARD J., (2009), Op. Cit, p.343.

2.1.4.3. Les outils de gestion du service

Ces outils sont très largement conçus par le service lui-même car ils sont en fonction de son organisation. Cependant des outils d'éditeurs existent : exemple le logiciel Mission Report.

Le logiciel Mission Report est destiné aux auditeurs afin de leur permettre d'utiliser un outil unique pour la gestion du service, la réalisation de leurs missions, l'édition des rapports et l'archivage des missions.

2.1.4.4. L'informatique communicante

Les auditeurs sont de plus en plus appelés à travailler à distance, de manière délocalisée. Ils ont à préparer leur mission sur des sites éloignés des entités à vérifier. Ils ont à transmettre des informations d'un site à un autre, adresser leurs rapports aux audités ou aux directions. L'auditeur, de par ses nombreux déplacements et son rôle nomade est donc l'un des premiers consommateurs d'informatique communicante.

Plusieurs technologies sont à sa disposition :

- les réseaux d'entreprise qui permettent l'échange et la transmission rapide de fichiers ;
- les intranets qui permettent la création de sites dédiés à la direction de l'audit ;
- l'internet qui permet à l'auditeur d'accéder à une multitude d'informations utiles à la préparation de sa mission.

2.2. Les outils descriptifs

On distingue cinq catégories qui généralement se complètent⁴¹:

2.2.1. Les organigrammes

La collecte des organigrammes de l'entreprise par l'auditeur est importante afin de pouvoir comprendre les responsabilités respectives du personnel. L'auditeur est très souvent amené à mettre à jour les organigrammes et/ou à rajouter ses propres commentaires sur les responsabilités réelles.

2.2.2. Le narratif

L'avantage du narratif est qu'il est à la portée de tous (les auteurs et les lecteurs). Toutefois, il est généralement difficile à exploiter du fait de lourdeur et du manque de rigueur. Décrire une procédure à l'aide d'un narratif ne permet pas de décrire rigoureusement le processus. Une autre difficulté du narratif est « jusqu' où faut-il aller dans le détail ? ».

Il est donc souvent plus judicieux d'utiliser des diagrammes auxquels on ajoute des narratifs.

⁴¹ VALIN G., « Controlor & Auditor », Édition, Dunod, Paris, 2006, pp.179-189.

2.2.3. Le Diagramme de Circulation (Flow Chart)

Le diagramme de circulation est un schéma dressé par l'auditeur pour présenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centre de responsabilité, d'indiquer leur origine et leur destination afin de donner une vision globale du cheminement des informations et de leurs supports (voir annexe N°01).

Cette méthode de schématisation remplace une longue description et a de nombreux avantages :

- C'est un document figuratif, donc facile à lire et à comprendre ; chaque opération est représentée par un symbole différent : création de document, duplication, comparaison, transmission, archivage,...

- Elle met en évidence les points forts et les points faibles du processus étudié. En effet, les points de contrôle sont clairement identifiés et les interfaces entre les services sont mises en lumière. La schématisation va rendre visibles les anomalies : document inutilisé, absence de contrôle,...

- Les risques d'omission sont minimisés : un document ou un exemplaire ne peut être oublié car le diagramme permet de le suivre à la trace.

2.2.4. Les grilles de séparation des tâches

La grille d'analyse des tâches est une photographie à un instant donné de la répartition du travail. Sa lecture permet de découvrir les manquements à la répartition des tâches pour ensuite porter les corrections nécessaires (voir annexe N° 02).

2.2.5. La Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes (FRAP)

La FRAP est le document de travail synthétique qui permet une analyse simple, claire et d'une grande efficacité et par lequel l'auditeur présente et documente chaque dysfonctionnement, conclut chaque section de travail et communique avec l'audité concerné.

La FRAP est un document de travail structuré qui permet d'atteindre les cinq objectifs suivants :

- Guider la réflexion de l'auditeur (sûreté et rapidité) lors des entretiens réalisés.
- Communiquer avec l'audité (identifier et résoudre).
- Piloter la mission (section par section, FRAP validées et référencées).
- Faciliter la synthèse.
- Accélérer la rédaction du rapport (ossature du rapport).

La FRAP attire l'attention sur les conséquences des dysfonctionnements et les recommandations de l'auditeur, plus que les faiblesses elles-mêmes. Elle permet de faire

ressortir les risques dus au non-respect des règles et les coûts engendrés par les dysfonctionnements.

Tout dysfonctionnement digne d'être signalé sera formulé sous forme de FRAP. Le modèle de FRAP suit les étapes suivantes: (voir annexe N°03)

- le problème ;
- les faits ;
- les causes ;
- les conséquences ;
- la solution ou la recommandation.

2.3. Les techniques de recherche de preuves

Selon l'objectif de la mission d'audit et la nature de l'élément examiné, l'auditeur doit rechercher les éléments de preuves qui justifieront sa position.

Les techniques de recherches de preuves sont :

- L'examen physique : il ne faut pas dissocier le contrôle physique du support documentaire qui justifie la propriété.
- La confirmation indépendante : se fait par un tiers, pour attester de l'existence d'un actif, d'un passif ou d'un engagement contractuel ou cautionné.
- La vérification sur document : (audit vertical) c'est la recherche de la justification des écritures comptables à travers l'examen des documents.
- Le contrôle par recoupement interne : dans le but de s'assurer qu'il n'existe pas une variété de présentations différentes de la situation financière de l'entreprise (ex. l'interaction entre les données de la comptabilité générale et analytique).
- Le contrôle mathématique : pour s'assurer de la bonne qualité numérique des comptes.
- Le contrôle de vraisemblance : consiste à s'assurer, à priori, de la validité des informations chiffrées, ce qui permet à l'auditeur d'orienter ses recherches en étudiant les indicateurs suivants :
 - Les ratios significatifs du bilan et leur évolution dans le temps.
 - Les indices du tableau de comptes de résultats et de comptabilité analytique concernant la rentabilité des produits et la proportionnalité des charges et des dépenses.
 - La stratification, l'homogénéité et la structure des comptes des tiers.

Section 3 : Les méthodes de l'audit interne

Pour mener une mission d'audit interne au sein de l'entreprise l'auditeur doit utiliser les principes fondamentaux de la méthodologie et une démarche de l'audit interne.

3.1. Les principes fondamentaux de la méthodologie

Ce sont des principes qui peuvent probablement être appliqués à bien d'autres domaines qu'à celui de l'audit interne, il existe cinq principes : la simplicité, la rigueur, la relativité du vocabulaire, l'adaptabilité et la transparence.

3.1.1. La simplicité

Il faut toujours partir de l'axiome « une bonne méthode est une méthode simple ». Cette affirmation est importante lorsqu'elle s'applique à une technique encore en cours d'élaboration, au sujet de laquelle se multiplient études, théories et expériences diverses. La théorie pure est nécessaire; c'est à partir d'elle que la pratique va progresser. La méthodologie ici présentée, corroborée par la pratique, n'a donc d'autre prétention que la simplicité, ce qui doit la rendre facilement compréhensible et applicable.

3.1.2. La 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. On a vu que la fonction d'audit interne devait respecter les normes professionnelles, ces normes ne définissant pas de méthodologie précise mais imposant d'en avoir une « norme de fonctionnement » ; de ce fait, il est bon que des normes universelles ne descendent pas à ce niveau de détail, faute de se trouver en contradiction avec l'environnement et la culture.

3.1.3. La relativité du vocabulaire

Si quelques termes fondamentaux sont admis et reconnus par tous, dès qu'on approche les pratiques quotidiennes et le vécu des organisations, on rencontre des appellations différentes. Ces appellations signifient parfois la même chose ; elles sont la plupart du temps la traduction de nuances différentes dans l'application des principes, car pénétrer dans les processus des organisations, en analysant des dysfonctionnements et leurs causes, recommander des solutions, qui soient réalistes et donc acceptables par l'environnement.

3.1.4. L'adaptabilité

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

C'est dans ce même esprit que les normes professionnelles de l'audit énoncent en général des principes mais se gardent bien de dire comment on doit s'y prendre pour les appliquer, réservant ces règles aux modalités pratiques d'application non obligatoires.

3.1.5. La transparence

L'audit est avant tout « interne », au service des responsables audités, son objectif est leur faire partager à la fois la pertinence des constats relevés et la nécessité d'agir en conséquence.

Il est frappant de constater combien les responsables des services d'audit interne témoignent de plus en plus du caractère pédagogique de leur mission et de la nécessité pour eux de toujours chercher à mieux communiquer, non seulement autour des résultats mais aussi de la méthode mise en œuvre.

Le déroulement de la mission et l'utilisation de certains outils ne sont que des illustrations de cette double recherche de simplicité et de transparence qui doit caractériser l'approche de l'auditeur.

3.2. La démarche d'une mission d'audit interne

Pour effectuer ses missions, l'auditeur interne est tenu de respecter une méthodologie au bien la démarche à suivre, on commence par la définition de la mission, le champ d'application de la mission, la durée de la mission enfin les trois phases de la mission d'audit interne.

3.2.1. Définition de la mission

Mission du mot latin « mittere » qui signifie envoyer selon le petit Larousse : la mission est « fonction temporaire et déterminée dont un gouvernement charge un agent spécial... ».⁴²

La mission de l'auditeur est bien « ce travail temporaire qu'il sera chargé d'accomplir dans l'intention de la direction générale. ».⁴³

Ces missions peuvent être appréciées selon deux critères à savoir :

- le champ d'application ;
- la durée.

3.2.2. Le champ d'application

Ce champ d'application d'une mission d'audit peut varier de façon significative selon la variation de deux éléments à savoir : l'objet et la fonction.

⁴² RENARD J., (2009), Op. Cit, p.209.

⁴³ Idem.

➤ L'objet

L'objet permet de distinguer les missions spécifiques et missions générales.

- *Mission spécifique* : c'est le cas le plus fréquent, on parle de mission spécifique quand elle porte sur un point précis en un lieu déterminé. Exemple : l'audit des achats d'une filiale.
- *Mission générale* : contrairement aux missions spécifiques, les missions générales ne vont connaître aucune limite géographique.

➤ La fonction

Selon la fonction on distingue : les missions unifonctionnelles et les missions plurifonctionnelles.

- La mission unifonctionnelle: spécifique ou générale, elle ne va concerner qu'une seule fonction.
- La mission plurifonctionnelle : dans ce genre de missions l'auditeur est concerné par plusieurs fonctions au cours d'une même mission. Lorsque les auditeurs internes se déplacent pour auditer une filiale, dans leur pays ou à l'étranger, ils auditent en général tout ou une partie des activités de la filiale sans se limiter à une fonction précise.

3.2.3. La durée

La durée de la mission dépend de l'importance du sujet à auditer. Elle peut durer 10 jours ou 10 semaines, mais dans ce cas l'instrument de mesure est insuffisant. Il faut également retenir dans le calcul le nombre d'auditeurs affectés à la mission. Selon le niveau de détail auquel sont tenues les statistiques, on s'exprime donc en heures/auditeur, ou en jours/auditeurs, ou en semaines/auditeurs.⁴⁴

On distingue deux types de missions à savoir: missions courtes et missions longues

3.2.3.1. La mission courte (Inférieure ou égale à 4 semaines).

Elle exige une condensation des actions pour parvenir au résultat. Cette condensation est d'autant plus naturelle que, si la mission est courte, c'est en général qu'elle est simple, que le thème est bien connu des auditeurs et que les investigations à réaliser sont peu nombreuses. Dans la plupart des cas, le rapport d'audit en résultant est bref, ce qui ne veut pas dire que les questions soulevées sont sans importance.

⁴⁴ RENARD J., (2009), Op. Cit, p.211.

3.2.3.2. Les missions longues

Sont des missions dans lesquelles on déroule tout le processus méthodologique de l'audit interne ; on utilise une quantité et une diversité importante d'outils d'audit, on constitue des dossiers volumineux et documentés et on conclut par un rapport d'audit riche en recommandations constructives.

En d'autres termes, la mission longue est la parfaite illustration de la méthodologie d'audit appliquée par l'équipe d'audit interne en charge de la mission.

3.2.4. Les phases de l'audit interne

Une mission d'audit interne peut être cernée au niveau de trois phases fondamentales qui sont :

3.2.4.1. Phase de préparation

a. Initialisation de la mission (le droit d'accès ou l'ordre de mission)

L'équipe d'audit en charge de la mission doit se faire préciser clairement les attentes du commanditaire. Elle établit pour cela un ordre de mission qui est validé par le commanditaire et présenté au responsable de l'entité auditée. Cet ordre de mission constitue à la fois : le contrat passé entre le service d'audit et le demandeur de la mission et le droit d'accès de l'audit à l'entité concernée.

b. Présentation de la mission (examen de l'activité et élaboration d'un tableau de risque)

L'équipe d'audit établit le tableau des risques relatifs au domaine audité (ou ajuste celui existant si le service d'audit interne dispose d'une « bibliothèque » de référentiels des risques). Un tableau des risques relate, pour une thématique donnée, les bonnes pratiques en matière de contrôle interne qui devraient être présentées dans l'entité objet de l'audit. Dans la suite de la mission, ce référentiel sert de base à laquelle « la réalité du terrain » va être comparée. C'est un document fondamental pour le bon déroulement de la mission et la qualité des conclusions de l'audit. Il sera revu par le chef de mission et présenté aux audités avant le lancement de mission sur site⁴⁵.

c. Lancement de la mission sur site (de la réunion d'ouverture au programme de vérification)

La réunion d'ouverture marque le lancement officiel de la mission d'audit dans l'entité concernée. L'équipe d'audit, en partant du tableau des risques préétablis, identifiés durant cette phase les forces et faiblesses apparentes du contrôle interne de l'entité auditée. Cette

⁴⁵SCHICK Pierre, VERA Jacques, BOURROUILH-PAREGE Olivier, « Audit interne et référentiels de risques », Édition Dunod, Paris, 2010, p.75.

démarche de discernement des risques se construit : par les entretiens avec les audités, la consultation de la documentation disponible concernant les processus ... Un Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes (TFFA) synthétise ce travail d'identification des éventuels dysfonctionnements (et points forts) de l'organisation. Mais à ce stade, tous ces éléments s'inscrivent dans un cadre théorique sans valeur probante. Dans la perspective de conduire des vérifications l'équipe d'audit établit, à partir du tableau des forces et faiblesses apparentes :

- Un rapport d'orientation qui définit les grands axes d'investigation pour la suite, destiné aux audités pour information.
- Un programme de vérifications, à usage de l'équipe d'audit et qui précise la nature des contrôles à réaliser.
- Un budget planning qui précise la répartition des contrôles dans le temps et entre les membres de l'équipe.

3.2.4.2. Phase de réalisation

a. Conduite des réalisations

Durant cette phase de réalisation, l'équipe d'audit réalise l'ensemble des travaux de contrôle prévus au programme de vérification. Pour ce faire, les auditeurs disposent des techniques d'audit mises à leur disposition.

Afin de conserver la traçabilité des contrôles réalisés, ils formalisent tous ces travaux dans divers documents :

- Les « papiers de travail » véritables « brouillons » des auditeurs sur lesquels sont consignés les détails des investigations.
- Les « feuilles de couverture » qui résument, pour chaque contrôle : l'objectif du contrôle, sa nature, les résultats obtenus et les conclusions de l'auditeur en charge de contrôle.
- Enfin, lorsqu'un contrôle atteste d'un dysfonctionnement, une Feuille de Révélation et d'Analyse du Problème (FRAP) synthétise l'opinion de l'auditeur sur cette faiblesse de contrôle interne.

La FRAP relate pour le problème évoqué : les éléments de preuves qui en relèvent l'existence, les causes avérées, les conséquences réelles ou potentielles et enfin les propositions de recommandations formulées par l'équipe d'audit pour remédier à ce dysfonctionnement.

3.2.4.3. Phase de conclusion

a. Rédaction des conclusions (de l'ossature du rapport d'audit à sa validation)

L'équipe de l'audit doit maintenant établir les conclusions de sa mission. Dans un premier temps à travers la construction de l'ossature du rapport de l'audit qui va servir de support pour le compte rendu final sur site auprès des audités et de base pour l'établissement du projet de rapport. Une fois validé par le chef de mission, ce projet de rapport est communiqué aux audités en préparation de la réunion de validation. Cette réunion est déterminante quant à la valeur ajoutée de la mission d'audit. Elle donne l'opportunité aux audités de : demander des explications sur les dysfonctionnements relevés, contribuer à l'élaboration des recommandations définitivement retenues. Suite à cette réunion, les auditeurs établissent le rapport d'audit final communiqué au commanditaire et les audités finalisent leur plan d'actions retourné au service d'audit afin de permettre le suivi de la mise en œuvre des recommandations.

b. Suivi de la mission (le suivi des recommandations et les actions de progrès)

A des échanges bien précis après la fin de la mission (par exemple 3 mois, 9 mois, 1 an), le service d'audit a en charge le suivi de la mise en œuvre des plans d'action afin de « boucler la boucle » et de remplir complètement et véritablement sa mission. Ce suivi peut prendre diverses formes (d'un simple déclaratif de la part des audités jusqu'à des missions d'audit de suivi de courte durée sur terrain); il fait l'objet d'une transcription sur un « état des actions de progrès ». A l'achèvement de la mise en œuvre des plans d'actions, l'état final des actions de progrès est communiqué au commanditaire de la mission.

Section 4 : Les apports de l'audit interne sur la performance de l'entreprise

La fonction d'audit interne donne à l'entreprise une assurance sur le degré de maîtrise des risques, lui apporte des conseils pour les améliorer dans le but de créer de la valeur ajoutée.

4.1. Identification et maîtrise du risque de l'entreprise par l'audit interne

4.1.1. Définition du risque

La notion de risque implique la coexistence d'un aléa et d'un enjeu :

- Aléa : événement, phénomène, danger ou probabilité d'un événement qui peut affecter notre environnement.

- Enjeu : personne, bien, équipement, environnement susceptibles de subir les conséquences de l'événement.

Ce concept peut être appliqué au domaine des entreprises où l'aléa par exemple consiste dans la difficulté de prévoir quelle sera l'évolution du marché et des besoins des clients, quelles sont les nouvelles innovations techniques ou matériels. Quant à l'enjeu, celui-ci est la manière d'arriver au gain espéré ou d'éviter la perte soit par l'investissement, par le maintien d'une activité, ...

« La notion du risque est inhérente à la vie des organisations. En conséquence, ces dernières ont cherché à maîtriser la part d'incertitude et à pallier par des contrôles et procédures, notamment afin de protéger le patrimoine de l'entreprise et atteindre les quatre objectifs permanents d'une entreprise : économie, efficacité, efficience et sécurité. »⁴⁶

Les risques peuvent être classés selon trois niveaux à savoir :

Niveau 1 : Risques élevés (actions prioritaires).

Niveau 2 : Risques moyens (actions sont envisagées).

Niveau 3 : Risques faibles (situation acceptable).

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

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

4.1.2. Gestion et maîtrise des risques

Toute activité économique est porteuse de risques qui peuvent mettre en péril l'entreprise, son fonctionnement, sa rentabilité, son développement ou sa pérennité. Devant cette présence continue de risques, le rôle du chef d'entreprise est d'identifier les risques encourus par son entreprise, d'évaluer leurs conséquences ainsi que leur gravité, et de mettre en œuvre des actions visant à les maîtriser du mieux possible.

Le processus de la gestion des risques se décompose en quatre grandes étapes :

- Etapes n°1 : L'identification et la caractérisation des risques.
- Etape n°2 : L'évaluation des risques.

⁴⁶THIERY- DUBUISSON Stéphanie, (2004), Op. Cit, p. 26.

- Etape n°3 : Le traitement des risques.
- Etape n°4 : Le suivi et le contrôle des risques.

4.1.2.1. L'identification et la caractérisation des risques

Le préalable à toute démarche de gestion des risques consiste à répertorier, de manière la plus exhaustive possible, tous les événements générateurs de risques.

Il en résulte alors, une liste de risques possibles, qu'il convient ensuite de classer selon différentes typologies de causes (techniques, humaines, réglementaires,...), de façon à définir par la suite des actions de maîtrise adaptées à chaque risque.

4.1.2.2. L'évaluation des risques

Cette seconde étape consiste :

- A évaluer d'une part dans la mesure du possible, la probabilité d'apparition de chaque risque recensé.
- A estimer d'autre part la gravité des conséquences directes et indirectes de ce risque sur l'entreprise.

Une fois les risques évalués, il convient ensuite de les hiérarchiser, de manière à distinguer les risques acceptables des risques non acceptables pour l'entreprise. Le but de cette hiérarchisation est d'apprécier l'impact de chacun des risques détectés et de déterminer globalement le niveau d'exposition aux risques de l'entreprise.

Ainsi, grâce à cette quantification, le chef d'entreprise pourra se concentrer sur les risques prépondérants et définir les actions à mener en priorité pour les maîtriser.

4.1.2.3. Le traitement des risques

La gestion des risques consiste également à les traiter, c'est-à-dire définir et mettre en œuvre les dispositions appropriées pour les ramener à un niveau acceptable et les rendre ainsi, plus supportables pour l'entreprise. Il existe plusieurs techniques de gestion des risques qui peuvent être mises en place et parmi ces techniques on a :

- L'évitement : là le choix consiste à savoir est-ce que l'entreprise peut éliminer un service ou une activité qu'elle considère trop risqué ?

- La prévention ou la modification : c'est de prendre des mesures pour réduire les probabilités qu'une menace ne survienne. La question qu'il faut se poser est : l'entreprise pourra-t-elle modifier l'activité de manière à contenir dans les limites de l'acceptable un danger donné et les dommages éventuels pouvant en résulter ?

-L'atténuation : quelles mesures mettre en place pour atténuer l'incidence des menaces qui pourraient se produire?

-La conservation : certains risques sont inhérents aux activités de l'entreprise. Pour cela cette dernière peut accepter ou conserver une partie ou la totalité d'un risque et de ses conséquences.

-Le transfert (partage) : l'entreprise peut décider de transférer un risque à un de ses tiers, comme par exemple mettre le transport d'une marchandise sous la responsabilité du fournisseur pour éviter tous les risques liés à la transportation.

Après l'examen de toutes les options possibles et de tous les risques, l'organisation détermine à partir de ce moment-là quelles techniques de gestion du risque offrent le meilleur rapport efficacité/abordabilité. Pour cela, l'entreprise doit mettre en œuvre un plan de gestion des risques et déterminer en termes réels et pratiques la façon dont elle s'y prend pour que l'option choisie produise des résultats probants.

4.1.2.4. Le suivi et le contrôle des risques

Au cours du temps, la liste des risques potentiels doit être réajustée. Certains risques peuvent disparaître, d'autres apparaître ou d'autres encore, considérés initialement comme faibles, peuvent devenir inacceptables pour l'entreprise. C'est pourquoi il est important de procéder périodiquement au suivi et au contrôle des risques encourus.

Ainsi, l'objet de cette quatrième étape est de mettre à jour la liste initiale des risques identifiés, d'affiner les caractéristiques des risques déjà connus, de contrôler l'application des actions de maîtrise, d'apprécier leur efficacité et de surveiller le déclenchement des événements redoutés et leurs conséquences.

4.1.3. Le rôle de l'audit interne dans la maîtrise des risques

Depuis quelques années, l'importance de la gestion du risque pour un gouvernement d'entreprise efficace est de plus en plus largement reconnue. Les organisations doivent impérativement identifier tous les risques sociaux, déontologiques, environnementaux, financiers et opérationnels auxquels elles sont exposées et expliquer comment elles les maintiennent à un niveau acceptable. Dans le même temps, l'utilisation de référentiels de gestion intégrée des risques de l'entreprise s'est répandue, car les organisations comprennent que ces cadres sont plus efficaces que les approches moins coordonnées.

L'audit interne est une activité indépendante qui apporte des conseils et une assurance objectifs. Concernant le management des risques, son principal rôle consiste à donner au Conseil, l'assurance objective que la gestion des risques est efficace. Des travaux de recherche ont montré que les membres du conseil et les auditeurs internes s'accordent à dire

que les deux activités d'audit interne les plus porteuses de valeur ajoutée pour les organisations sont les suivantes : 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 fonctionnent correctement.

L'IIA⁴⁷ précise que les organisations doivent bien comprendre que la direction reste responsable de la gestion des risques. Le travail des auditeurs internes consiste à donner des conseils et à contester ou soutenir les décisions de la direction concernant le risque, mais en aucun cas les auditeurs ne prennent ces décisions eux-mêmes. La nature des responsabilités de l'audit interne doit être consignée dans la charte d'audit et avalisée par le comité d'audit.

4.2. L'audit interne comme outil d'aide à la prise de décision

4.2.1. Définition de la décision

La décision est une activité qui consiste à délibérer en vue de choisir des moyens adéquats pour atteindre des buts préalablement définis et qui aboutit à une action.⁴⁸

Selon BELLUT Serge la décision : « c'est choisir l'action à entreprendre, c'est-à-dire choisir une action parmi toutes celles qui sont possibles. ».⁴⁹

«Une décision est considérée comme le choix réalisé un moment donné dans un contexte précis, en tenant compte des contraintes et des objectifs à atteindre. ».⁵⁰

4.2.2. Les étapes de la décision

Une prise de décision passe par différentes étapes que nous essayerons de résumer en cinq étapes principales à savoir : identification des problèmes, recherche des solutions, choix d'une ou plusieurs solutions, mise en œuvre de la solution et enfin le contrôle.

4.2.2.1. Identification des problèmes

C'est la phase où on fait appel aux capacités de compréhension pour bien comprendre les problèmes auxquels nous devons faire face ; ce qui nous amène à faire une analyse détaillée de la situation.

4.2.2.2. Recherche des solutions

Cette phase consiste à faire une évaluation des risques et les faire comparer aux moyens dont dispose l'entreprise pour faire un classement des solutions possibles.

4.2.2.3. Choix d'une ou plusieurs solutions

C'est la phase où les compétences du décideur jouent un grand rôle pour un choix décisif puisque c'est l'étape où on met en place une décision.

⁴⁷Institute of Internal Auditors ,29 septembre 2004. www.iaa.org.uk

⁴⁸Collection C'est facile, « Economie de l'entreprise », Édition Lasary, Alger, 2001, p.36.

⁴⁹BELLUT Serge, « Les processus de la décision », Édition Afnor, France, 2002, p.87.

⁵⁰BRENNEMANN R., SEPARI S., « Économie d'entreprise », Édition Dunod, Paris, 2002, p.13.

4.2.2.4. Mise en œuvre de la solution

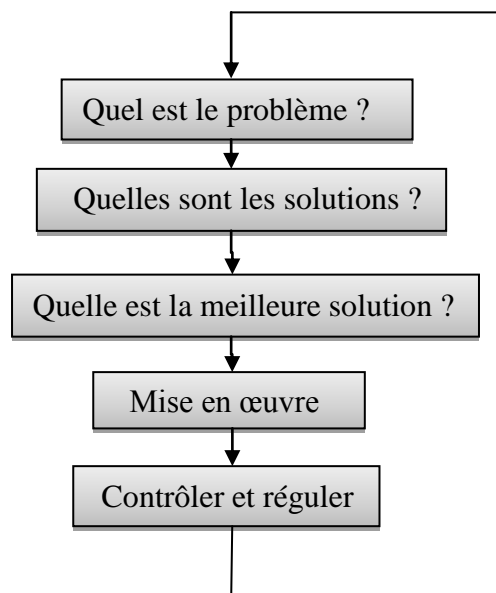
C'est le moment où on passe l'ordre aux exécuteurs et leur donner tous les moyens nécessaires pour la réalisation de la mission.

4.2.2.5. Contrôle ou phase de suivi

Après la prise d'une décision et le passage de l'ordre d'exécution, il y a lieu de suivre le degré d'exécution de l'ordre et d'avancement des travaux pour faire une comparaison des résultats par rapport aux provisions.

Voici la figure N° 05 qui récapitule les étapes d'une décision :

Figure N° 05: Les étapes d'une décision



Source : ANELKA T., DHENIN J.F., PICO P., POU-MEROU-LIE M., Collectif, « Économie - Droit », Édition Bréal, France, 2004, p.108.

4.2.3. Le rôle de l'audit interne dans la prise de décision

Des milliers de décisions sont prises chaque jour dans les entreprises, chacune d'entre elles se situe à différents niveaux hiérarchiques, en vue d'atteindre des objectifs déterminés.

Compte tenu de la complexification et de l'instabilité de l'environnement de l'entreprise, les décideurs sont obligés de collecter une multitude d'informations.

Les systèmes d'information produisent, entre autres, des données opérationnelles, financières ou encore liées au respect des obligations légales et réglementaires, qui permettent de gérer et contrôler l'activité. Ces systèmes traitant non seulement les données produites par

la direction mais également celles qui sont liées à son environnement externe, sont nécessaires à la prise de décisions pertinentes.

A cet effet, l'auditeur interne joue un rôle principal dans l'entreprise dans la mesure où il met à la disposition de l'équipe dirigeante les informations nécessaires à la prise de décision pertinentes, il permet également aux responsables et aux dirigeants de cette entreprise de s'assurer de la qualité et de la fiabilité des informations fournies. Dans ce cas là, l'auditeur interne leur donne une assurance sur l'application de leurs décisions.

C'est donc dans ce sens, que l'audit interne aide les responsables d'une entreprise à la prise de décision en mettant à leur disposition des informations fiables et crédibles.

En conclusion de ce chapitre, nous avons développé les différentes manières d'organiser un audit interne et cela pas seulement par l'organisation du service, mais aussi par l'organisation du travail.

Nous avons pu voir aussi que l'auditeur a le choix entre plusieurs outils et techniques mis à sa disposition pour réaliser sa mission et cela en fonction de la nature de celle-ci et du résultat et des objectifs à fixés.

En effet, nous avons essayé de voir en quoi consiste la mission d'audit et les étapes à suivre que l'auditeur doit accomplir de façon minutieuse. Trois phases fondamentales constituent la mission : phase d'étude, phase d'accomplissement et phase de conclusion.

Enfin, nous avons démontré dans la dernière section, la corrélation entre l'audit interne et la performance, et cela en mettant l'accent sur la contribution de l'audit interne à l'analyse et maîtrise des risques et au processus décisionnel. Nous constatons qu'à travers ses différentes activités, l'audit interne joue un rôle majeur.

CHAPITRE III

CAS PRATIQUE AU SEIN DE L'ENTREPRISE TRANSBOIS

Après dans ce troisième chapitre nous essayerons de mettre en pratique toutes les notions théoriques développées ci-dessus, dans le but de faire ressortir l'importance de l'audit interne à la performance des entreprises.

Ce qui nous amène à s'intéresser essentiellement en premier lieu à la présentation de l'entreprise et l'audit interne de TRANSBOIS, puis en second lieu l'audit interne de la fonction d'approvisionnement, en troisième lieu sur la méthodologie de l'audit interne au sein de TRANSBOIS et enfin en quatrième lieu les apports de l'audit interne à la performance de l'entreprise TRANSBOIS.

Section 1 : Présentation de l'entreprise TRANSBOIS et l'audit interne

Dans cette section nous allons commencer par faire une présentation de l'entreprise TRANSBOIS et son audit interne.

1.1. Présentation de l'entreprise de TRANSBOIS

Nous allons voir en premier lieu l'historique de l'entreprise TRANSBOIS, sa situation géographique, ses missions et objectifs, son effectif et domaine d'activité enfin sa structure organisationnelle.

1.1.1. Historique

Suite à l'ordonnance du 09.09.1967 est créée la Société Nationale des Lièges (SNL). Le 22.02.1968 née une autre entreprise SNIB (Société Nationale des Industries de Bois).

Quatre années après, suite à l'ordonnance du 03.10.1972, ces deux sociétés se sont regroupées dans le cadre d'une stratégie de développement et d'expansion des industries lièges; est née alors la Société Nationale des Lièges et du Bois (SNLB).

La maîtrise de la gestion et le contrôle des entreprises nationales devenant difficile ; la restructuration de la SNLB, en décidée le 30.06.1983, selon différents secteurs d'activité pour donner naissance aux entreprises suivantes :

- Entreprise Nationale des Lièges (ENL).
- Entreprise Nationale de Transformation des Bois (ENATB).
- Entreprise Nationale des Articles Quincailleries Serrurier (ENAQSA).
- Entreprise Nationale de Menuiserie Générale et de Préfabriqué(ENAMG).

Une nouvelle politique économique, réfléchiée en 1986, décidée en 1988, est entrée en application en 1990 entraînant la libération des entreprises.

La venue de la loi 88-01 renforce la volonté d'une décentralisation concernant aussi bien les aspects décisionnels que ceux relatifs à la gestion des entreprises, instaure formellement l'autonomie de gestion.

C'est ainsi que l'ENATB a accédé à son autonomie et à partir de 01.06.1998, ENATB est devenue une Entreprise Publique à caractère Économique (EPE) et aura pour nom social « TRANSBOIS ». Le début de son activité est fixé en juin 1998.

La société de transformation de bois EPE-TRANSBOIS-SPA, au capital du 281250000.00 DA dont le siège social se trouve à Béjaia arrière port, est au plan juridique, définitivement constituée, après son inscription au registre de commerce, l'ouverture d'un compte bancaire et la libération en numéraire du premier apport du capital.

1.1.2. La situation géographique

L'unité de TRANSBOIS est située à l'Est du port de Béjaia. Elle est à proximité des réseaux d'approvisionnement et de distribution les plus importants à savoir : le port de Bejaia, la route nationale N° 09, l'aéroport et le chemin de fer. Elle s'étend sur une superficie de 14,5 hectares dont la majeure partie est occupée par le parc de réception du bois, les parcs des premières transformations des agrumes et les routes pour la libre circulation des engins (camions, Clarke ...). Le reste est constitué en :

- un atelier de production ;
- un atelier de maintenance ;
- des locaux administratifs ;

- des magasins de stockages (produits finis) ;
- deux hangars pour chaudières.

1.1.3. Missions et objectifs

L'entreprise TRANSBOIS-SPA est la plus grande société de transformation du bois au niveau national. Sa mission s'inscrit essentiellement dans le cadre du développement du secteur de l'industrie « filière bois et dérivés ». Elle a pour objectif:

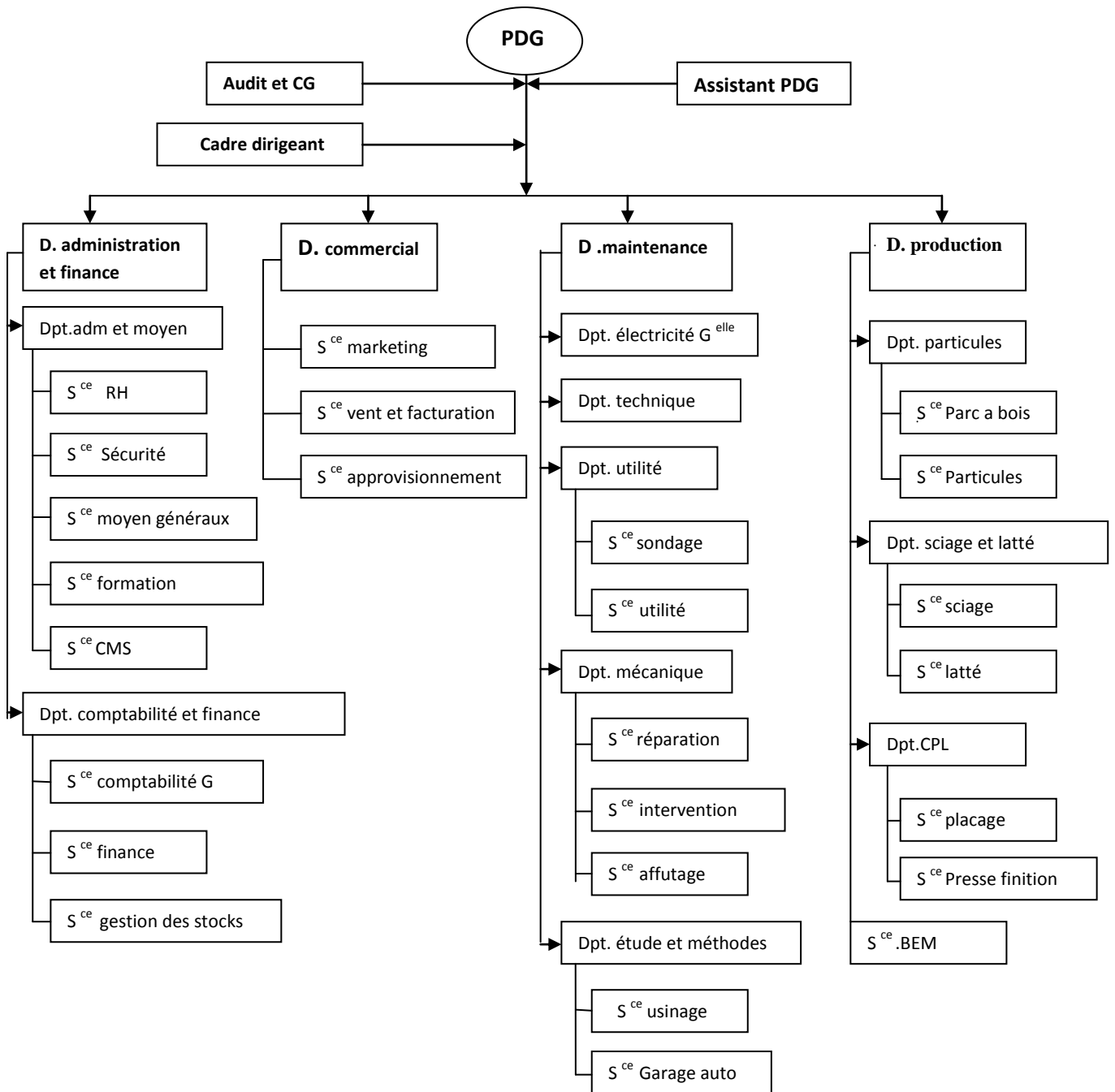
- Production et commercialisation de ses produits.
- Satisfaire le marché local et le besoin des entreprises de menuiserie générale et d'ameublement en matière de bois.
- Réalisation des bénéfices.
- Création des postes de travail.
- L'élargissement de la distribution au niveau national, ainsi que la relance de l'économie en particulier.

1.1.4. L'effectif et domaine d'activité de l'entreprise

L'effectif total de TRANSBOIS en 2009 s'élève à 356 employés. Cette entreprise spécialisée dans la fabrication des panneaux industriels, contreplaqué, latté, particule, anoblis, placage, tranchage et sciage.

La figure N° 06 suivante nous montre l'organigramme de d'EPE-TRANSBOIS-SPA

Figure N°06 : Organigramme général d'EPE-TRANSBOIS-SPA



Source : document interne de TRANSBOIS

1.1.5. La structure organisationnelle de l'entreprise EPE-TRANSBOIS-SPA

1.1.5.1. Le Président Directeur Général

Le PDG est responsable du bon fonctionnement du plan stratégique de l'entreprise, et en cas d'absence, le directeur d'administration et finances assure le remplacement.

Le directeur d'administration et finances : il est le bras droit du PDG et son assistant. Il assure le suivi et la gestion de toutes les directions de l'entreprise.

1.1.5.2. Assistant du PDG

Son travail se situe au niveau de la Direction Générale (la saisie, le courrier,...).

1.1.5.3. Audit et contrôle de gestion

C'est une fonction qui recueille l'ensemble des informations qui proviennent de toutes les structures de l'entreprise de TRANSBOIS.

Le contrôle de gestion recouvre l'ensemble des techniques quantitatives susceptibles d'être utilisées pour faciliter la prise de décision.

Il a pour rôle :

- la détermination de calcul du prix de revient ;
- le contrôle budgétaire ;
- l'élaboration des rapports d'activité de l'unité.

1.1.5.4. La direction administration et finances

Elle comprend deux départements : département administration et moyens et le département comptabilité et finances.

❖ Département administration et moyen

Le chef de département administration et moyens, occupe un poste très sensible et sa principale tâche est d'assurer le suivi de carrière de son personnel et il veille à l'application de réglementation et les procédures en vigueur et les décisions prises au sein de son département qui comprend les services suivants :

-Service Ressources Humaines(SRH).

- Service sécurité.
- Services moyens généraux.
- Service formation.
- Centre Médical et Soins (CMS).

❖ **Département comptabilité et finances**

Il élabore le budget des investissements, le budget des charges, le budget de la trésorerie et le budget d'exploitation département finance et comptabilité.

Le département comptabilité comprend les services suivants :

- Service comptabilité générale.
- Service finances.
- Service gestion des stocks.

1.1.5.5. La direction commerciale

La tâche de cette direction consiste en approvisionnement en matière première (local et importation) conformément aux besoins de la production. Elle est chargée aussi d'organiser la distribution, ainsi que la satisfaction des besoins, la mise en place des produits à travers tout le pays. La direction commerciale comprend les services suivants :

- Service marketing.
- Service vente et facturation.
- Service approvisionnement.

1.1.5.6. La direction maintenance

Elle intervient dans toutes les entreprises préventives, de mécanique générale ou électrique en cas de panne, prendre en charge les études de conceptions et d'aménagements.

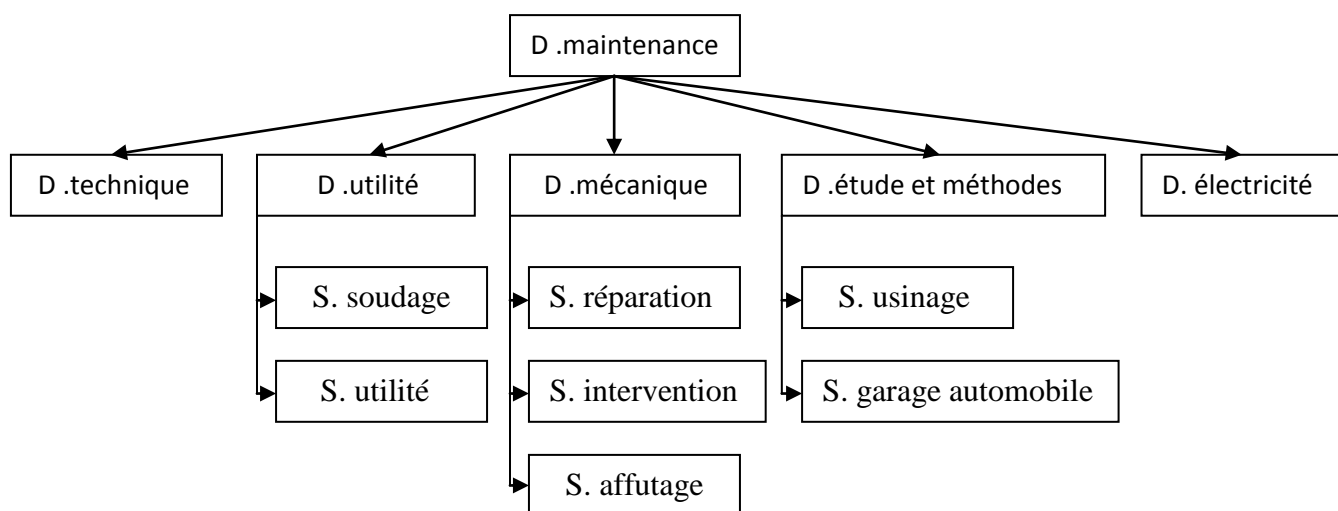
Le rôle de la direction à travers ces départements et services sont:

- instaurer des meilleures méthodes de travail ;

- se rendre compte à tout moment de l'état et des modifications des machines ;
- arriver à minimiser l'importation de la pièce de recharge par la recherche des moyens de leurs réalisations ;
- mettre à jour la documentation, technique au fur et à mesure des modifications et améliorations effectuées sur les machines ;
- assurer la gestion de la pièce de rechange ;
- élaborer la situation périodique et le rapport mensuel.

La figure N°07 suivante nous montre que la direction maintenance comprend les départements et les services suivants :

Figure N° 07 : La direction maintenance

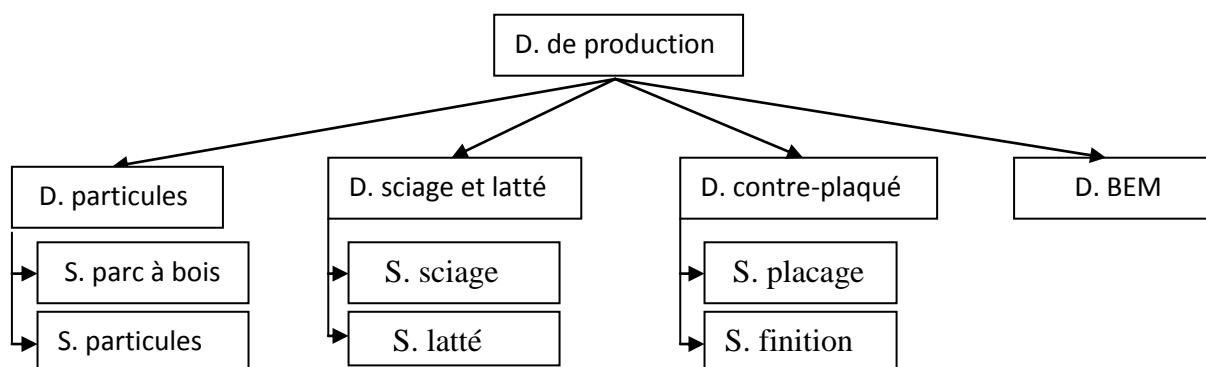


Source : document interne de TRANSBOIS

1.1.4.7. Direction de production

Cette direction est dirigée par un directeur, qui assure le contrôle et le suivi des différentes chaînes de fabrication. Elle est composée de plusieurs départements et service qui sont illustrés dans la figure N° 08 suivante :

Figure N° 08 : La direction de production



Source : document interne de TRANSBOIS

1.2. Présentation de l'audit interne au sein de TRANSBOIS

1.2.1. La naissance de la fonction d'audit interne au sein de TRANSBOIS

La cellule d'audit interne a été installée le 10 Juin 2012, suite à une recommandation du Commissaire Aux Comptes (CAC). L'audit interne est une fonction indépendante et objective qui donne à TRANSBOIS une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour améliorer et contribuer à créer de la valeur ajoutée.

Elle est composée de deux éléments permanents qui sont:

- Un chef de département d'audit.
- L'auditeur interne.

1.2.2. Les missions et objectifs de l'audit interne au sein de TRANSBOIS

L'audit interne est une fonction qui examine objectivement le fonctionnement du dispositif de contrôle interne et évalue le degré de maîtrise de ses activités.

Le contrôle a pour objectif d'estimer l'efficacité des autres contrôles, d'assister tous les responsables de l'entreprise dans l'exercice de leur fonction et de fournir des analyses, des informations sur les activités examinés, des appréciations, des recommandations et des avis pour éviter tout dysfonctionnement.

La mission de l'audit interne est de mesurer l'efficacité des systèmes d'organisation mis en place au sein de l'entreprise pour réaliser ses performances tout en donnant l'assurance sur :

- la qualité d'intégrité des informations opérationnelles et financières ;
- la protection du patrimoine ;
- l'application correcte des procédures, instructions, règlements et lois... ;
- l'efficacité et la bonne utilisation des ressources ;
- le respect des objectifs assignés.

1.2.3. La place de l'audit interne dans l'organigramme de TRANSBOIS

Dans l'organigramme de TRANSBOIS, la fonction d'audit interne est rattachée à la Direction Générale pour garantir son indépendance et son objectivité vis-à-vis de toutes les autres fonctions de l'entreprise qui relèvent de son champ d'intervention.

Elle est composée d'un chef de département et d'auditeur qualifié et formé dans le domaine qui ont le statut de cadres supérieurs de l'entreprise.

1.2.4. Le programme d'audit au sein de TRANSBOIS

Un plan d'audit interne annuel est élaboré pour organiser l'intervention de l'audit interne tout au long de l'année considérée. (voir l'annexe N° 04)

Le plan d'audit du 1^{er} trimestre 2013 a été élaboré et a pour objectif de prendre en charge un nombre de services (section paie, service approvisionnement et vente). Ce plan contient :

- Les objets discutés de l'audit.
- La durée d'audit (à titre indicatif).
- Aspects spécifiques de l'audit.
- Les structures concernées.
- Les auditeurs.

1.2.5. Aspects communs à l'ensemble des missions d'audit

- Modalités d'application des procédures.
- Evaluation de l'efficacité des procédures (rendements).
- Organisation générale (utilisation rationnelle des moyens de toute nature ...).
- Recommandations et plan d'actions corrections.

Le plan est discuté entre le DG et le responsable de la cellule d'audit et ensuite présenté au conseil d'administration de l'entreprise pour validation.

Le plan d'audit peut être modifié une ou plusieurs fois. Il prévoit une place pour les missions spécifiques dont le besoin peut être ressenti au cours de l'année. Ces missions sont exécutées à la demande du PDG.

Section 2 : L'audit interne de la fonction approvisionnement

Pour mener à bien notre travail nous allons voir en premier lieu la présentation de la direction commerciale qui comprend les services suivants : service marketing, service vente et facturation et enfin le service approvisionnement, puis nous allons voir en deuxième lieu la mise en place des procédures qui définit les règles et dispositions à respecter et délimité les responsabilités de chaque intervenant.

2.1. La direction commerciale

La tâche de cette direction consiste en approvisionnement en matière première (locale et importation) conformément aux besoins exprimés par les différentes structures de l'entreprise notamment la structure de la production. Elle est chargée aussi d'organiser la distribution, ainsi que la satisfaction des besoins divers. La direction commerciale illustrée dans la figure N°09 ci-dessous comprend les services suivants :

- Service marketing.

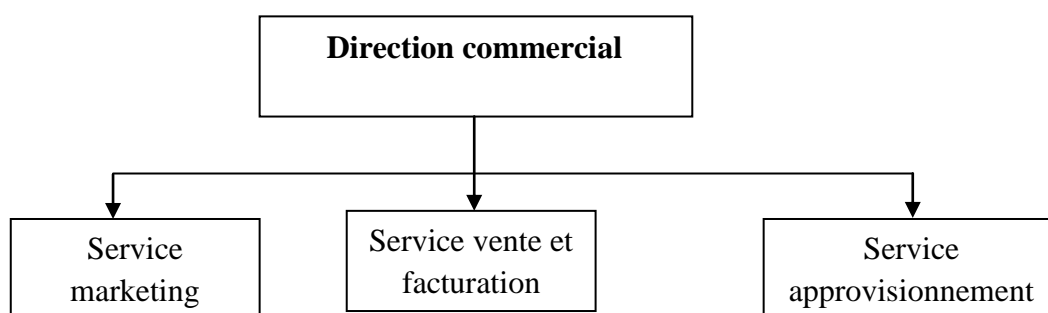
-Service vente et facturation.

-Service approvisionnement: c'est une structure qui s'occupe d'approvisionnement de l'entreprise. Le service se compose de :

- Un chef de service.

- Un chef de section.

- Deux démarcheurs.

Figure N°09 : La direction commerciale

Source : document interne de TRANSBOIS

2.2. La procédure de la fonction approvisionnement

Les achats à terme concernent les produits consommables, fourniture de bureau et pièces de rechange.

2.2.1. Achat local

• **La demande d'achat** : l'achat d'une matière première ou d'une fourniture quelconque doit faire l'objet d'une demande d'achat établie par le service demandeur, destinée au service approvisionnement en trois (03) exemplaires.

- Un exemplaire destiné au service approvisionnement.
- Un exemplaire destiné au magasinier.
- Un exemplaire aux services gestion de stock.

La demande d'achat est impérativement signée par quatre (04) personnes.

- Le magasinier.
- Les responsables du service concerné par la demande.
- Le service approvisionnement.
- Chef du service concerné.

• **La prospection** : c'est l'analyse de la demande d'achat (vérification des stocks).

• **La consultation** : la consultation se fait pour divers fournisseurs pour permettre de choisir la meilleure offre (prix et qualité) de la matière à acheter.

- **La réception de la facture pro forma.**

- **Etablissement d'un état comparatif des prix.**

- **Choix du fournisseur.**

- **Etablissement d'un bon de commande :** sur la base de la demande d'achat, le service approvisionnement établit un bon de commande, exprime la quantité à acheter, le délai de livraison et le prix d'achat. Ce bon est établi en quatre (04) exemplaires :

- Un exemplaire au fournisseur.

- Un exemplaire au service approvisionnement

- Un exemplaire à la comptabilité.

- Un exemplaire au magasin, pour servir de base au contrôle lors de la réception de la marchandise.

- **Bon de Livraison (B.L) :** établi par le fournisseur est signé par le démarcheur à titre de reconnaissance de la livraison de la marchandise

- **Bulletin de Réception (B.R) :** le bon de réception doit être établi au moment même de la livraison de la marchandise, on doit mettre un bon de réception par commande reçu et par livraison. Il sert à la tenue d'une fiche de stock. Le contrôle de la réception quantitative peut être assuré par le magasinier du service technique ou production.

- **Réception de la facture définitive :** la facture est un document transmis par le vendeur à son client en deux exemplaires, il faut souligner que les factures sont subordonnées à respecter certaines normes générales imposées par le code de commerce algérien à savoir :

Toute facture doit comporter les caractéristiques suivantes :

- numéro d'identification fiscale ;
- numéro d'identification statistique ;
- numéro de registre de commerce ;
- article d'imposition ;
- raison sociale et adresse de fournisseur ;
- date et numéro de la facture.

2.2.1.1. Achat à terme : (pièces de rechange)

- **La demande d'achat :** établie par le service demandeur et destiné au service approvisionnement. (voir l'annexe N°05)

- **La consultation** : la consultation par fax des quantités à acheter, le délai de livraison et le prix d'achat pour plusieurs fournisseurs (minimum trois (03), appel d'offre). (voir l'annexe N°06)

- **La réception de la facture pro forma**
- **Etablissement des tableaux coopératifs des prix.** (voir l'annexe N°07)
- **Choix d'un fournisseur**
- **Etablissement de bon de commande** : signé par le chef de service puis envoyé à la DG. (voir l'annexe N°08)
- **Bon de Livraison (B.L)**
- **Bulletin de Réception (B.R)** (voir l'annexe N°09)
- **Réception de la facture définitive.**

Les achats à terme concernent les produits consommables, fournitures de bureau, pièces de rechange. . .

2.2.1.2. Achats locaux (matière première bois) : c'est un marché de gré à gré.

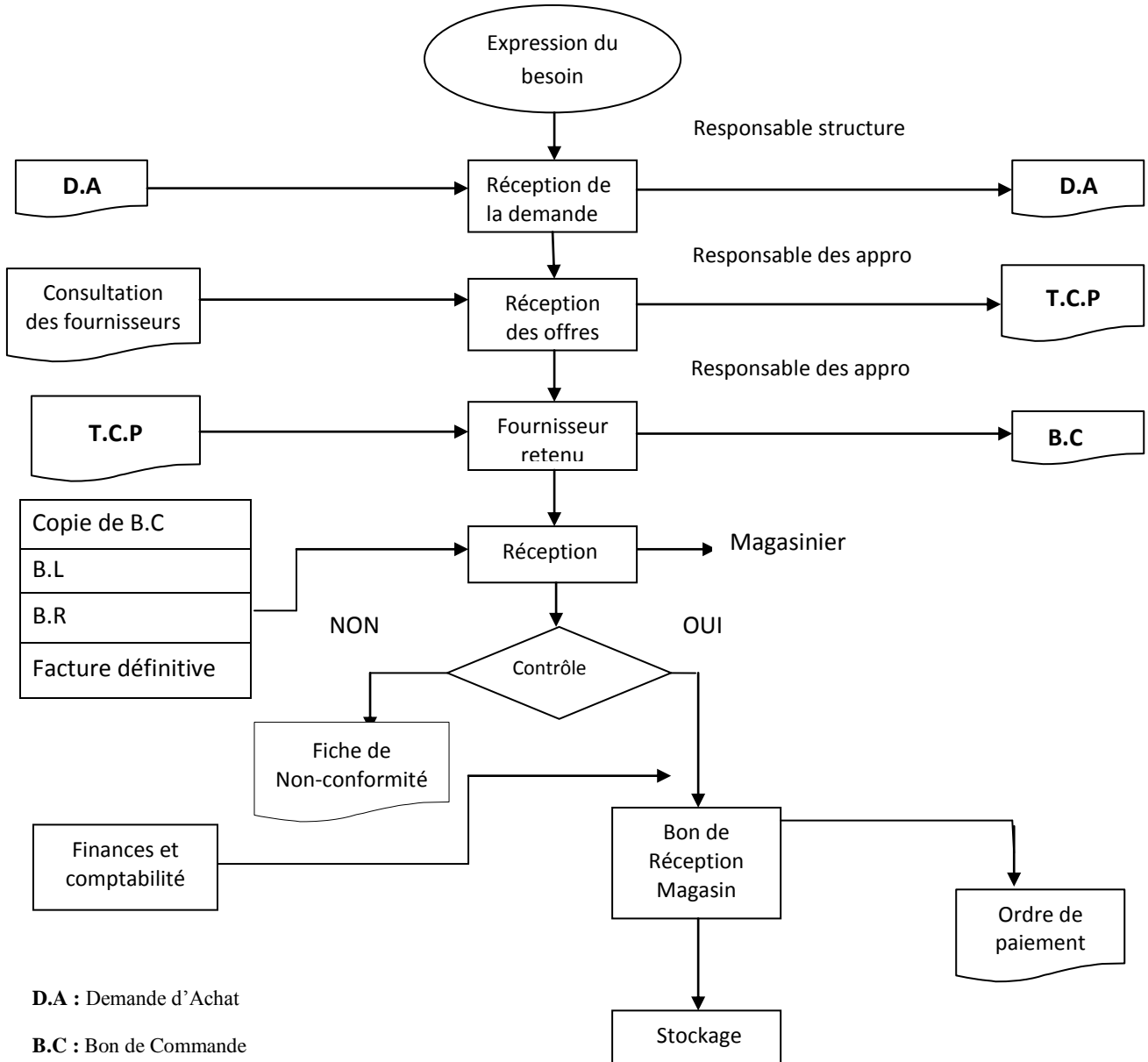
- **Appel à l'exploitation**
- **La consultation** : c'est le service approvisionnement qui s'occupe de l'achat de matière première (marché de gré à gré) par contact avec un autre agent économique extérieur (exploitant).
- **Choix de l'exploitant**
- **Etablissement de la convention d'exploitation de bois** : elle est établie par le service approvisionnement et signée par les deux parties à savoir le PDG de l'entreprise et l'exploitant. (Voir annexe 10)
- **Bulletin de réception** : la réception de la matière première par la direction de production. Il faut signaler qu'une copie du bon de réception est destinée au service approvisionnement.

2.2.1.3. Achats externes (importations)

- **Une demande d'achat** : établie par la direction de production.
- **La consultation** : la direction commerciale lance un avis d'appel d'offre.
- **Réception d'une facture pro forma.**
- **Contrat d'achat** : établi entre la direction commerciale et le fournisseur étranger.

- Attestation de main lever.
- Réception de la marchandise par la direction de production.

Figure N°10 : La procédure d'achat de l'EPE-TRANSBOIS-SPA



Source : établi par nous-mêmes à partir d'un document interne.

Section 3 : La méthodologie de l'audit interne au sein de TRANSBOIS

Pour mener une mission d'audit interne du service approvisionnement au sein de l'entreprise TRASBOIS-SPA, nous allons mettre en pratique toutes nos connaissances théoriques acquises tout en respectant la démarche de l'audit interne en utilisant tous les outils nécessaires en support. A cet effet, le travail est divisé en trois phases qui sont :

- Phase de préparation.
- Phase de réalisation.
- Phase de conclusion.

3.1. Phase de préparation

La phase de préparation est la première étape où nous allons réaliser les travaux préparatoires avant de passer à l'action. Cette phase est constituée de :

- Une lettre de mission (ordre de mission)
- La prise de connaissance du domaine audité (service approvisionnement)
- Identification des risques
- Définition des objectifs

3.1.1. Lettre de mission

L'auditeur reçoit la lettre de mission (ordre de mission) qui est un mandat du 20/03/2013, c'est un document qui fait déclencher la mission d'audit, signé par le PDG. Il s'agit d'un document d'information qui nous donne le droit d'accès au service d'approvisionnement à auditer. (voir l'annexe N°11)

Après le déclenchement de la mission, pour bien mener notre mission, nous passerons par:

3.1.2. La prise de connaissance du domaine audité (service approvisionnement).

Notre travail s'appuie sur les outils et les techniques d'audit interne pour que nous puissions prendre connaissance du domaine (service approvisionnement) à auditer, en utilisant la grille de séparation des tâches et trois Questionnaires du Contrôle Interne (QCI) qui sont :

3.1.2.1. Questionnaire de Contrôle Interne (prise de connaissance)

Le questionnaire vérifie le respect des principes du contrôle interne principalement la séparation des tâches.

Tableau N° 05 : Questionnaire du Contrôle Interne(QCI)

Questions	Oui	Non	Observations
Existe-il un manuel de procédure interne ?	X		
Existe-il un respect des répartitions des taches des services suivants ? - Le service approvisionnement - Le service finance. - Le service réception (magasinier).	X X X		
Est-ce que tout le personnel est satisfait des procédures de l'entreprise TRANSBOIS?		X	
Est-ce que tous les moyens sont mis à la disposition des services suivants pour l'accomplissement de leur fonction? - Le service approvisionnement - Le service finance. - Le service réception (magasinier).	X X X		
La procédure de passation de la commande est-elle toujours respectée ?		X	
Est-ce que les fiches de stocks sont tenues régulièrement par le magasinier ?	X		
Les BC préparés par le service approvisionnement sont-ils envoyés à tous les services concernés ?	X		
Le système contrôle interne mis en place dans le service approvisionnement assure-t-il un niveau suffisant de sécurité ?		X	
Les moyens existants sont-ils suffisants pour atteindre les objectifs préalablement définis ?		X	
Est-ce que le personnel du service d'approvisionnement respecte les procédures qui leur sont dicté ?	X		
Les procédures mises en place permettent-elles d'atteindre les objectifs du service d'approvisionnement ?		X	

Source : réalisé par nos soins

3.1.2.2. Questionnaire du Contrôle Interne (achat de bois)

Ce questionnaire permet d'apporter un jugement de qualité sur l'ensemble de mesures de sécurité mises en œuvre pour la maîtrise du fonctionnement des activités, et par conséquent apporter des améliorations susceptibles de rendre le contrôle interne plus performant.

Tableau N° 06 : Questionnaire du Contrôle Interne (achat de bois)

Questions	Oui	Non	Observations
Est ce qu'il existe une convention pour chaque exploitant ?	X		
Y a-t-il une vérification de la convention ?	X		
Est ce que la convention est bien présentée ?		X	
Y a-t-il respect des articles de la convention ?	X		
Lors de la réception du bois, est ce qu'on vérifie :			
-Permis de colportage.	X		
-Bon du pesage.	X		
-Bon de réception (livraison).	X		
-Bulletin de réception.	X		

Source : Réalisé par nos soins.

3.1.2.3. Questionnaire du Contrôle Interne (achat de pièces de rechange)

Tableau N° 07 : Questionnaire du Contrôle Interne (achat de pièces de rechange)

Questions	OUI	NON	Observations
Est-ce que les commandes sont signées par des personnes habilitées ?	X		
Est-ce que la séparation des tâches est respectée ?	X		
Est –ce que la procédure d'achat est respectée ?			
-Demande d'achat.	X		
-Consultation.	X		
-Réception de la facture pro forma.	X		
-Etablissement de TCP.	X		

-Bon de Commande (BC).	X		
-Bon de Livraison(BL).	X		
-Bulletin de Réception(BR).	X		
-Réception de facture définitive.	X		
Est-ce que les Bons de commande sont aux normes ?	X		
Est-ce que les BC sont validés au prix du fournisseur ?		X	Ne porte pas les prix
Les Bons de Commande sont-ils établis systématiquement ?	X		
Est-ce que l'ordre numérique (pré numérotés) des BC est respecté?	X		
Est-ce que la voie hiérarchique est respectée? -Demande d'achat ; -Approuvée par le service d'approvisionnement ; -Validation par DG.	X X X		
Les Bulletins de Réception (BR) sont-ils établis soigneusement?		X	
Est-ce que tout achat représente un besoin (un respect du besoin exprimé) ?	X		
Est-ce que les factures sont conformes ?	X		
Est-ce que la sélection des fournisseurs est établie sur la base de : -Tableau Comparatif des Prix. - Qualité de la marchandise. - Prix et la qualité de la marchandise.	X X X		Lorsque c'est un grand marché (investissement)

Source : Réalisé par nos soins

3.1.2.4. La grille de séparation des tâches pour la fonction d'approvisionnement

C'est l'un des outils que l'auditeur utilise pour réaliser sa mission. Cette grille permet de retracer les fonctions, la nature et les personnes concernées.

Tableau n°08 : La grille de séparation des tâches

Personne Concerné	Responsable de structure (demandeur)	Responsable du service achat	Chargé d'achat (démarcheur)	Service réception (Magasinier)	Comptable et financier	Fondateur du pouvoir DG
Fonctions						
Demandeur d'achat	X					
Etablissement des commandes		X				
Signature de bon de commande		X				
Réception de la marchandise				X		
comparaison commande-facture					X	
Comparaison bulletin de réception-facture					X	
Bon à payer (caisse)					X	
Achat de pièce de rechange et divers			X			
Signature des chèques					X	X

Source : réalisé par nos soins

3.1.3. Identification et analyse des risques

Cette étape s'appuie sur le tableau des risques et en même temps de concevoir son programme et de l'élaborer de façon modulée en fonction des forces et faiblesses.

Tableau N°09: Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes (TFFA)

Tâches	Objectifs	Risques	Conséquences	Evaluation
Réception du bois Avec un bon de colportage et le Bon de pesage	moyens de justification (permis de circulation).	Perte des données de la commande de la part de FRS.	Poursuites judiciaires ou bien saisis.	Force
Vérification de la convention établie par l'entreprise et l'exploitant	Respecter les clauses du contrat entre les deux parties.	Modification sur le contenu de la convention.	Litige et risque de poursuite judiciaire.	Faiblesse
Sélection du fournisseur	Choix d'un fournisseur potentiel pour subvenir aux besoins de l'entreprise.	Risque de choisir des fournisseurs non qualifiés.	Les prix pratiqués sur le marché sont inférieurs à ceux du FRS.	Force
Envoi de BC au fournisseur	La conformité en quantité et en qualité.	Non conformité, erreur des références ou des quantités.	Retard dans le processus d'achat.	Force
- La date de mise en vigueur - Le prix d'achat unitaire en HT de la convention	-Le respect de l'échéance. -Définir le prix unitaire.	-L'échéance n'est pas claire (illisible). -Le prix n'est pas défini quand l'entreprise assure le transport.	-Retard dans la réception de la marchandise. - Litiges entre l'entreprise et les exploitants vis avis du prix.	Faiblesse
Demande d'achat (pour pièce de rechange)	Exprime un besoin.	Modification des produits ou des quantités après la signature (raturé).	Non respect de la voie hiérarchique.	Faiblesse
Les Bulletins de Réception	Toutes les réceptions sont conformes à la commande.	BR raturé (barré) et sans la griffe de signataire.	-Risque de modification. -Des achats non autorisés.	Faiblesse
Bulletin de Réception des fournitures de bureaux	La conformité du BR au BA.	BR est établis par des personnes non habilités.	L'ingérence et le non respect de répartition des tâches.	Faiblesse

Source : réalisé par nos soins

3.1.4. Définition et objectif : le rapport d'orientation sera réalisé dans cette étape .Il est comme un contrat passé avec l'audit et précisera les objectifs généraux, les objectif spécifiques et le champ d'application de la mission d'audit.

Audit de la fonction d'approvisionnement

date.../.../...

Société auditée : EPE-TRANSBOIS-BEJAIA

Rapport d'orientation

Dans le présent rapport, nous allons présenter les objectifs généraux se rapportant avec les objectifs du contrôle interne, les objectifs spécifiques de la mission d'audit de la fonction d'approvisionnement et enfin, le champ d'action.

Objectifs généraux

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

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

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

Objectifs spécifiques

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

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

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

Champ d'action

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

- Service approvisionnement.
- Service finance et comptabilité.
- Service moyens généraux.
- Les magasins de TRANSBOIS.

Source : Réalisé par nos soins

3.2. Phase de réalisation

La phase de réalisation contient les étapes suivantes :

- La réunion d'ouverture.
- Le travail sur le terrain.

3.2.1. Réunion d'ouverture : la phase de réalisation débute par une réunion d'ouverture. La réunion d'ouverture s'est tenue le 25 mars 2013 à 10h avec le chef service approvisionnement et le chef de section. Nous avons commencé par nous présenter, ensuite une présentation du service, objectif et du plan du travail a été faite. La réunion d'ouverture fut sanctionnée par un procès verbal qui se présente comme suit :

Mission d'audit de service approvisionnement

le 25/03/2013

Entreprise auditée : EPE-TRANSBOIS-SPA de Béjaïa

PROCÈS VERBAL

Objet : Réunion d'ouverture

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

Participants :

- **Les auditeurs :**

A

B

- **Les audités :**

Le responsable du service d'approvisionnement

Le chef de section

La réunion d'ouverture a eu lieu le jour/mois/année, (indiquer aussi l'heure) au siège social de l'entreprise

Les auditeurs

Les audités

Source : réalisé par nos soins

3.2.2. Travail sur le terrain

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

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

FRAP N° 1
Problème Les folios des conventions sont signés et ne sont pas parafés.
Constats Négligence du l'assistant de direction.
Causes Rapport de confiance entre l'entreprise TRANSBOIS et l'exploitant.
Conséquences Risque de modification du contenu de la convention (prix, durée, article...).
Recommandations Les folios de la convention doivent être paraphés par la direction commerciale ou autre personne habilitée (assistant de direction).
Etablie par: Mammeri. M Mezouar. N

Source : Réalisé par nos soins

FRAP N° 2
<p>Problème</p> <ul style="list-style-type: none"> -La date de la mise en vigueur des conventions inexistantes ou illisibles. -Le prix unitaire en HT de la convention reste ouvert quand l'entreprise assure le transport.
<p>Constats</p> <ul style="list-style-type: none"> -L'entreprise TRANSBOIS a l'habitude de fixer le prix unitaire en HT rendu (transport assuré par l'exploitant). -Difficulté de respecter l'échéance à cause des conditions climatiques.
<p>Causes</p> <p>L'échéance n'est pas claire.</p>
<p>Conséquences</p> <ul style="list-style-type: none"> -Risque de dépasser l'échéance. -Risque de conflit entre l'entreprise et l'exploitant à cause du prix.
<p>Recommandations</p> <p>Prendre soins dans la formalisation des clauses des conventions d'exploitation et veuillez au respect de chaque article de la convention.</p>
<p>Etablie par:</p> <p>Mammeri. M Mezouar. N</p>

Source : Réalisé par nos soins

FRAP N° 3
<p>Problème</p> <p>Demande d'achat modifiée après la signature.</p>
<p>Constats</p> <p>Déclanchement des achats sans l'autorisation de la voie hiérarchique.</p>
<p>Causes</p> <ul style="list-style-type: none"> -Non respect de la séparation des tâches. -Confusion dans l'exécution des tâches.
<p>Conséquences</p> <p>Modification en quantité ou en qualité des produits demandés.</p>
<p>Recommandations</p> <ul style="list-style-type: none"> - Les D.A seront établies soigneusement par les personnes et services habilités tout en respectant la voie hiérarchique. aussi on interdit toute rature ou surcharge sur les demandes d'achat.
<p>Etablie par :</p> <p>Mammeri M. Mezouar N.</p>

Source : Réalisé par nos soins

FRAP N° 4
Problème Le bulletin de Réception raturé et sans la griffe du signataire.
Constats Négligence dans la tenue du BR par le magasinier.
Causes Non respect des procédures et normes de réception de la marchandise.
Conséquences Le bulletin de réception raturé est mal présenté ainsi il risque la modification de son contenu (quantité) et non respect des normes.
Recommandations Les Bulletins de Réception doivent être établis par des personnes mandatées habilitées : -La raison sociale du FRS. -Désignation complète des produits réceptionnés. -La signature et la griffe obligatoires du magasinier. Tous les BR raturés ou mal présentés seront automatiquement rejetés.
Etablie par : Mammeri M. Mezouar N.

Source : Réalisé par nos soins

FRAP N° 5
<p>Problème</p> <p>BR de fourniture de bureau est établi par des personnes non habilitées.</p>
<p>Constats</p> <p>Un manque dans la définition des responsabilités.</p>
<p>Causes</p> <p>Non respect de la division des tâches.</p>
<p>Conséquences</p> <p>Risque d'un double emploi.</p>
<p>Recommandations</p> <p>- Tous les achats de fourniture de bureau doivent être réceptionnés exclusivement par le service des moyens généraux (magasinier, matière et fourniture).</p>
<p>Etablie par :</p> <p>Mammeri M.</p> <p>Mezouar N.</p>

Source : Réalisé par nos soins

3.3. Phase de conclusion

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

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

La phase de conclusion contient les étapes suivantes :

- Réunion de clôture.

- Rédaction du rapport d'audit.
- Plan d'action.

3.3.1. Réunion de clôture

Une réunion s'est tenue au niveau du bureau de l'audit le 10/04/2013, avec la présence de tous les participants à la réunion d'ouverture. L'ordre du jour de cette réunion était l'examen du rapport d'audit.

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

Mission d'audit de la fonction d'achat	le : 10/04/2013
Entreprise auditée : EPE-TRANSBOIS-SPA de Bejaia	
PROCÈS VERBAL	
Objet : Réunion clôture	
Ordre de jour : Examen du « rapport d'orientation »	
Participants :	
- Les auditeurs : Mammeri M. Mezouar N.	
- Les audités : Le chef de service approvisionnement	
La réunion de clôture a eu lieu le 10/04/2013, à 10h00 au siège social de l'entreprise TRANSBOIS Bejaia avec le chef de service approvisionnement afin de cerner les observations relatives à notre rapport de synthèse.	
A cet effet, nous avons procédé à la lecture de l'ensemble des observations susceptibles d'influer négativement sur le bon fonctionnement de cette structure. Pour permettre le contrôle et la vérification de cette activité jugée importante et sensible, il est nécessaire de prévoir des supports d'enregistrement et le suivi de l'ensemble des achats.	
Les auditeurs	Les audités

Source : Réalisé par nos soins

3.3.2. Rédaction du rapport d'audit

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

Rapport d'audit

Structure auditée : Fonction Approvisionnement de EPE-TRANSBOIS-SPA.

Mission d'audit : Audit des approvisionnements.

Date du rapport : 17/04/ 2013.

Destinataires :

- Direction Générale
- Direction Approvisionnement

Rédigé par :

M^r. MAMMERI Masinissa
M^r. MEZOUAR Nabil

Validé par :

PDG de TRANSBOIS

Approuvé par :

Chef de mission

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

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

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

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

Faiblesse n°1 : Les folios des conventions sont signés et ne sont pas parafés.

Recommandation :

- Les folios de la convention doivent être paraphés par la direction commerciale ou autre structure habilitée.

Faiblesse n°2 : - La date de la mise en vigueur des conventions inexistantes ou illisibles.

-Le prix unitaire en HT de la convention reste ouvert quand l'entreprise assure le transport.

Recommandation :

- Prendre soin dans la formalisation des clauses des conventions d'exploitation et veillez à l'application de chaque article de la convention.

Faiblesse n°3 : Demande d'Achat modifiée après la signature.

Recommandation :

- Les D.A seront établies soigneusement par les personnes et services habilités tout en respectant la voie hiérarchique, aussi on interdit toute rature ou surcharge sur les demandes d'achat.

Faiblesse n°4 : Le bon de réception raturé et sans la griffe du signataire.

Recommandation :

- Les bons de réception doivent être établis sans rature et avec griffe par des personnes habilitées :
 - La raison sociale du FRS.
 - Désignation complète des produits réceptionnés (nature et quantité).
 - La signature et la griffe obligatoires du magasinier.
 - Rejet de tout B.R raturé ou surchargé par le service finance et comptabilité.

Faiblesse n°5 : B.R de fourniture de bureau est établi par des personnes non habilitées.

Recommandation :

-Tous les achats de fournitures de bureau doivent être réceptionnés exclusivement par le service habilité à savoir le service des moyens généraux (magasinier).

3.3.3. Plan d'action

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

La date : 13/04/2013
Mission d'audit de la fonction d'approvisionnement
Entreprise auditée : EPE-TRANSBOIS-SPA de Bejaia
Plan d'action
Dans le cadre de la mission d'audit interne effectuer dans votre service approvisionnement.
Veillez transmettre à la cellule d'audit le plan d'action concernant les recommandations que nous avons proposées et cela conformément à la directive de la DG.
A ce titre nous comptons beaucoup sur vous pour l'importance et le soin que vous accordez à la rédaction de ce rapport.
Copie pour : - DG
-Département d'audit interne.
-Service approvisionnement.
Les auditeurs :
Mammeri M.
Mezouar N.

Source : Réalisé par nos soins

Cette mission d'audit nous a permis de voir le rôle que joue l'audit interne dans le renforcement du contrôle interne et par conséquent l'efficacité du service approvisionnement qui permet par la maîtrise des procédures d'apporter une vraie valeur ajoutée à l'entreprise dans sa totalité.

Section 4 : Les apports de l'audit interne sur la performance de l'entreprise TRANSBOIS

L'audit interne est l'une des activités les plus importantes dans l'entreprise, vu qu'il permet d'évaluer l'efficacité du système de contrôle interne, la maîtrise des risques au sein de l'entreprise et permet d'aboutir à des recommandations à tout dysfonctionnement. Il est donc considéré comme un outil de mesure et de création de valeur ajoutée et l'amélioration de la performance de l'entreprise.

Dans cette quatrième section, nous allons examiner l'impact de l'audit interne sur la performance de TRANSBOIS.

4.1. Méthodologie du questionnaire

Nous avons élaboré un questionnaire qui est destiné aux différents responsables. Il contient onze (11) questions en quinze (15) exemplaires. Pour nous permettre de réaliser notre étude sur l'impact de l'audit interne au sein de TRANSBOIS, nous avons suivi les étapes suivantes :

Premier étape : élaboration d'un questionnaire. (Voir annexe 12)

Deuxième étape : récupération des questionnaires au niveau des différentes directions et départements.

Troisième étape : analyse et interprétation des questionnaires à travers les réponses données par les différents responsables des directions et départements.

4. 2 .Présentation et interprétation des résultats des questionnaires

Après récupération des questionnaires distribués aux différents responsables de TRANSBOIS, nous interprétons ces résultats ;

Question 01 : Quelle est l'origine de la recommandation pour la création de l'audit interne au sein de l'EPE- TRANSBOIS-SPA ?

Choix de réponse	Effectif	Pourcentage (%)
Exigence de l'Etat	4	26,67
Commissaire au compte	11	73,33
Cabinet d'audit externe	0	0
Autres	0	0
Total	15	100

La majorité des réponses (73,33%) montre que l'origine des recommandations pour la création de la fonction d'audit interne provient du commissaire au compte.

Par contre (26,67%) pensent que l'origine de la recommandation pour la création de la fonction d'audit interne est une exigence de l'Etat.

La cellule d'audit interne de l'entreprise TRANSBOIS a été installée le 10 Juin 2012, suite à une recommandation du Commissaire Aux Comptes (CAC).

Question 02 : Pensez-vous que l'existence de cette fonction d'audit interne soit en relation avec la taille de l'entreprise ?

Choix de réponse	Effectif	Pourcentage (%)
Oui	8	53,33
Non	7	46,67
Total	15	100

Plus de la moitié des réponses (53,33 %) pensent que l'existence de la fonction d'audit interne soit en relation avec la taille de l'entreprise. (46,67%) ont répondu qu'elle n'est pas en relation avec la taille de l'entreprise.

La fonction d'audit concerne toutes les entreprises quelque soit sa taille ; petite ; moyenne ou grande.

Question 03 : Fonction d'audit interne est rattachée au :

Choix de réponse	Effectif	Pourcentage (%)
Au comité d'audit	0	0
Direction générale	15	100
Autres	0	0
Total	15	100

Nous remarquons que (100%) des réponses obtenues montrent que la fonction d'audit interne est rattachée à la direction générale, cela signifie son indépendance vis-à-vis de toutes les autres fonctions.

Question 04 : Que comprenez-vous par l'audit interne ?

Choix de réponse	Effectif	Pourcentage (%)
Contrôle	4	26,67
Inspection	2	13,33
Vérification	8	53,33
Jugement	1	6,67
Total	15	100

Par rapport à leurs réponses : (53,33%) voient que l'audit interne signifie vérifications, (26,67%) disent que c'est un contrôle, (13,33%) pensent que c'est inspection et le reste (6,67%) croient que c'est un jugement.

D'après ces différentes réponses, on constate que les responsables ne connaissent pas exactement la vraie signification de l'audit, et les limites d'intervention de l'audit interne car la cellule d'audit interne est installée récemment.

Question 05 : L'audit interne a-t-il proposé des recommandations aux dysfonctionnements relevés ?

Choix de réponse	Effectif	Pourcentage (%)
Oui	10	66,67
Non	2	13,33
Nul	3	20
Total	15	100

La majorité des réponses (66,67%) confirme que l'audit interne leur propose des recommandations aux dysfonctionnements. Par contre (13,33%) infirme les propositions de recommandation par l'audit interne car il n'existe pas de dysfonctionnement ou bien le manque de documentation et d'information sur la direction auditée. Le reste (20%) dit que les directions ne sont pas encore auditées donc il n'existe pas de recommandations.

Question 06 : Ces recommandations sont-elles réalistes, pertinentes et claires ?

Choix de réponse	Effectif	Pourcentage (%)
Oui	10	66,67
Non	2	13,33
Nul	3	20
Total	15	100

La plupart (66,67%) dit que les recommandations sont réalistes, pertinentes et claires, (13,33%) voient que les recommandations ne sont pas réalistes, pertinentes et claires. (20%) dit que les directions ne sont pas encore auditées.

Question 07 : L'auditeur a-t-il effectué un suivi des recommandations qu'il avait formulé ?

Choix de réponse	Effectif	Pourcentage (%)
Oui	8	53,33
Non	7	46,67
Total	15	100

Plus que la moitié des réponses (53,33 %) disent que l'auditeur a effectué un suivi des recommandations qu'il avait formulé. (46,67%) confirme que l'auditeur n'a pas effectué un suivi du plan d'action de recommandation.

Question 08 : L'audit interne apporte-il une valeur ajoutée à votre entreprise TRANSBOIS ?

Choix de réponse	Effectif	Pourcentage(%)
Oui	8	53,33
Non	7	46,67
Total	15	100

(53,33%) des réponses disent que l'audit interne apporte une valeur ajoutée à notre entreprise TRANSBOIS. (46,67%) montre qu'il n'apporte pas de valeur ajoutée à notre entreprise. Cela les réponses expliquent le non application de suivi des recommandations par les responsables concernés.

Question 09 : Considérez-vous que l'audit interne est une unité performante ?

Choix de réponse	Effectif	Pourcentage (%)
Oui	13	86,67
Non	2	13,33
Total	15	100

La majorité des réponses des responsables (86,67%) considère que leur direction est performante. (13,33%) voit que leur unité n'est pas performante à cause de manque de moyens et d'organisation.

Question 10 : Selon vous, la performance est :

Choix de réponse	Effectif	Pourcentage (%)
De réaliser un résultat correspondant à des objectifs fixés avec une utilisation rationnelle des moyens.	9	60
D'atteindre les objectifs qu'on s'est fixé	5	33,33
Autres	1	6,67
Total	15	100

Nous constatons que la majorité des réponses résume la signification globale de la performance (efficacité, efficience, rentabilité et productivité).

Question 11 : Comment évaluer-vous la performance de l'audit interne ?

Choix de réponse	Effectif	Pourcentage (%)
Très satisfaisante	1	6,67
Satisfaisante	9	60
Pas satisfaisante	5	33,33
Total	15	100

Les performances de l'audit interne selon les interrogés sont satisfaisantes avec un pourcentage de (60%), pas satisfaisante (33,33%) et très satisfaisante avec (6,67%).

Dans ce dernier chapitre, nous avons pu mener une mission d'audit interne sur la fonction approvisionnement au niveau de l'entreprise TRANSBOIS sous forme d'un stage pratique. En effet, il nous a permis de confronter nos connaissances théoriques à la réalité du terrain et d'approfondir un peu plus nos acquis en la matière. Ce stage nous a permis aussi de ressortir l'apport de l'audit interne à la performance de l'EPE- TRANSBOIS.

Notre mission s'est déroulée en trois phases (préparation, réalisation et conclusion) dans le but d'identifier et d'analyser des risques, nous avons rédigé quelques recommandations pour faire face à tous dysfonctionnement, ayant pour objectif la protection et la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise.

Après avoir distribué le questionnaire aux différents responsables de l'entreprise TRANSBOIS, d'après l'analyse de leurs réponses, nous constatons que: l'audit interne est une fonction indépendante et objectif vis-à-vis des autres fonctions et elle est rattachée à la Direction Générale.

D'après ces déférentes réponses, nous avons constaté que les responsables de TRANSBOIS ne connaissent pas exactement la vraie signification de l'audit interne et ces limites d'interventions parce qu'elle est installée récemment, en plus il y a des services qui ne sont pas encore audités.

Toute entreprise quelle que soit sa taille doit effectuer des vérifications permanentes qui peuvent aller d'un simple contrôle pour les petites entreprises, à un audit pour les plus grandes et ce dans le but de garantir la qualité de l'organisation et de l'information à travers la performance de l'entreprise.

Ce travail nous a permis de vérifier à quel point l'audit interne est important notamment dans l'évaluation du système de contrôle interne, par sa vérification de la bonne application des procédures mises en place ainsi que l'efficacité de ces procédures, d'où sa contribution par ses conseils et recommandations à l'efficacité du système de contrôle interne. Ainsi, nous avons pu nous apercevoir que l'audit interne joue un rôle important dans la maîtrise des risques liés aux activités de l'entreprise à travers sa recherche, sa reconnaissance et son évaluation en permanence des risques importants quelle que soit leur nature qui pourraient compromettre ou empêcher la réalisation des objectifs.

Autre point ressorti de ce travail, nous a permis de voir que l'audit interne est un outil indispensable pour toute organisation. Il leur permet une meilleure organisation ainsi qu'un bon fonctionnement de leurs services et une bonne application des procédures mises en place par la direction générale, il est donc primordial que la pratique de ce dernier ne soit pas négligée par toute organisation désirante à être performante et efficace.

En effet, à travers notre stage nous avons constaté que la cellule d'audit mise en place au sein de TRANSBOIS est devenue un outil indispensable pour la gestion et la maîtrise de ses activités, ce qui explique l'importance attribuée par les dirigeants pour les propositions et les solutions suggérées par ce service.

Cependant, nous remarquons que malgré la place occupée par ce service au sein de l'entreprise, cette cellule d'audit est une structure installée récemment. Cela rend difficile la maîtrise et la détection de tous les dysfonctionnements auxquels est confrontée l'entreprise.

Cependant durant notre stage pratique nous avons relevé les insuffisances et les dysfonctionnements suivants :

- Les folios des conventions sont signés et ne sont pas parafés.
- La date de mise en vigueur des conventions inexistantes ou illisibles.

- Le prix unitaire en HT de la convention reste ouvert quand l'entreprise assure le transport.
- Demande d'achat modifier après la signature.
- Le Bon de Réception raturé et sans la griffe du signataire.
- Le B.R de fourniture de bureaux est établi par des personnes non habilités.

En conséquence, il est indispensable d'élargir cette cellule dans l'avenir.

Nous aurions voulu mener notre mission de la manière suivante :

- s'informer sur la situation de l'entreprise avant l'installation de la cellule d'audit ;
- voir l'impact de l'installation de cette cellule d'audit au sein de l'entreprise
TRANSBOIS.

Mais malheureusement nous n'avons pas pu procéder ainsi de par la contrainte de temps. La période du stage de trente (30) jours handicape principalement notre mission d'audit. Ajoutant à cela le manque de la documentation au niveau de la bibliothèque de l'université.

Bibliographie

I. OUVRAGES

1. ANELKA Taylor, DHENIN Jean-François, PICO Pilippeh, POUMEROULIE Michel, Collectif, « Économie - Droit », Édition Bréal, France, 2004.
2. ARMAND Dayan, « Manuel de gestion » 2^{ème} Édition EllipesMarketing, Paris, 2004.
3. BECOUR Jean-Charles, BOUQUIN Henri, « Audit opérationnel : efficacité, efficience ou sécurité », 2^{ème} Édition Economica, Paris, 1996.
4. BELLUT Serge, « Les processus de la décision », Édition Afnor, France, 2002.
5. BERTINE Elisabeth, « Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international », Édition Eyrolles, Paris, 2007.
6. BRENNEMANN Rudolf, SEPARI Sabine, « Economie d'entreprise », Édition Dunod, Paris, 2002.
7. CALLAT Allain, « Management des entreprises », Édition Hachette Livre, 2008.
8. COHEN Elie, « Dictionnaire de gestion », Édition la Découverte, Paris, 2001.
9. Collection C'est facile, « Économie de l'entreprise », Édition Lasary, Alger, 2001.
10. DORIATH Brigitte, GOUJET Celine, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance » 3^{ème} Édition, Dunod, Paris, 2007.
11. FERNANDEZ Alain, « Les nouveaux tableaux de bord des managers », 5^{ème} Édition Eyrolles, 2011.
12. GRAND Berbard, VERDALLE Bernard, « Audit comptable et financier », Édition Economica, Paris, 1999.
13. LAWRENCE B. SAWYER, « La pratique de l'audit interne », 2^{ème} Édition, IIA, 1976.
14. LORINO Philipe, « Méthodes et pratiques de la performance », 3^{ème} Édition d'organisation, France, 2003.
15. LORINO Philipe, « Méthode et pratique de la performance, le guide du pilotage », Édition d'organisation, 1998.
16. MALO Jean-Louis et MATHE Jean-Charles, « L'essentiel du contrôle de gestion », Édition d'organisation, 2002.
17. MARIE CAROLINE Morand, « La performance globale et ses déterminants », 2008, www.cerg.ac-versailles.fr/spip.php?article282

18. RENARD Jacques, « Théorie et pratique du l'audit interne », 7^{ème} Édition, Édition d'organisation, Paris, 2009.
19. SCHIEKN Pierre, « Mémonto d'audit interne », Dunod, Paris, 2007.
20. SCHICK Pierre, VERA Jacques, BOURROUILH-PAREGE Olivier, « Audit interne et référentiels de risques », Édition Dunod, Paris, 2010.
21. THIERY- DUBUISSON Stéphanie, « Audit », Édition la Découverte, Paris, 2004.
22. VALIN Gérard, « Controlor&Auditor », Édition Dunod, Paris, 2006.

II. ARTICLES, REVUES ET SITE INTERNET

1. ANGELE Dohou et NICILAS Berland, « Mesure de la performance globale des entreprises », 28^{ème} congrès de l'IFC, 23-24-25 mai 2007, IAE, Poitiers.
2. « Audit interne, indépendance au sein du secteur public », la date de la consultation, le 26 /02 /2012, p3-5. [www.issai.org](http://www.issai.org/media(892,1033)/INOSAI_GOV_9140_F.pdf)media(892,1033) /INOSAI_GOV_9140_F.pdf
3. Enquête IFACI, 2005. www.ifaci.com
4. Institute of Internal Auditors, 29 septembre 2004. www.iaa.org.uk
5. La charte de l'audit interne du CNRS. www.CNRS.fr
6. PORTER, Michael, « How competitive Forces Shape Strategy », HARVARD BUSINESS Review, March/April 1979. In: JOHNSON Gerry, WHITTINGTON Richard, SCHOLLES Kevan, ferery, Stratégique, 9e Édition, PEARSON, 2011.
7. The Institute of Internal Auditors- 1989 : www.theiia.org

Table des matières

Introduction générale	1
Chapitre I : Généralités sur l’audit interne et la performance de l’entreprise	4
Section 1: Généralités sur l’audit interne	4
1.1.Définitionsde l’audit interne	4
1.2.Evolution de l’audit interne	5
1.3.Les formes d’audit	6
1.3.1.L’objectif de la mission	6
1.3.1.1.Les audits financiers.....	6
1.3.1.2. L’audit de la gestion	6
1.3.1.3.L’audit opérationnel.....	6
1.3.2.Le domaine d’investigation de la mission	7
1.3.3. L’entité auditée.....	7
1.3.4. L’intervenant.....	7
1.3.4.1. L’audit interne.....	7
1.3.4.2. L’audit externe.....	8
Section 2 : Positionnement de la fonction d’audit interne	9
2.1.L’audit interne et l’audit externe.....	9
2.2. L’audit interne et le contrôle de gestion.....	11
2.2.1. Les ressemblances.....	11
2.2.2. Les différences.....	11
2.3. L’audit interne et l’inspection.....	12
Section 3 : L’appréciation du contrôle interne	13
3.1. Définition du contrôle interne.....	14
3.2. L’appréciation et l’évaluation du contrôle interne.....	16
3.3. Objectifs du contrôle interne.....	16
3.4. Les principes fondamentaux du contrôle interne.....	17
3.4.1. L’organisation	17
3.4.2. La séparation des fonctions.....	17
3.4.3.L’intégration.....	18
3.4.3.1. Recoupement.....	19
3.4.3.2. Contrôle réciproque (contrôle mutuel).....	19

3.4.4. La bonne information	20
3.4.5. La qualité du personnel	20
3.4.6. L'harmonie.....	21
3.4.7. L'universalité.....	21
3.4.8. L'indépendance.....	22
3.4.9. La permanence.....	22
Section 4 : Généralités sur la performance de l'entreprise.....	23
4.1.Définitions de la performance.....	23
4.2. Les concepts de base.....	23
4.2.1. L'efficacité.....	24
4.2.2. L'efficience.....	24
4.2.3. L'économie	24
4.3. Les objectifs de la performance.....	25
4.4.Les types de la performance	25
4.4.1. La performance organisationnelle.....	25
4.4.2. La performance stratégique et la performance concurrentielle.....	26
4.4.3. La performance humaine.....	27
4.4.4. Performance interne.....	27
4.4.5. Performance externe.....	27
4.5. Les mesures de la performance	28
4.5.1. Les critères quantitatifs.....	28
4.5.2. Les critères qualitatifs.....	28
4.6.Les indicateurs de la performance	29
4.6.1.Définition d'un indicateur de performance.....	29
4.6.2.Les catégories d'indicateurs.....	30
4.6.2.1. Les indicateurs de moyen.....	30
4.6.2.2. Les indicateurs de résultat.....	30
Chapitre II : La démarche et les apports de l'audit interne.....	31
Section 1 : L'organisation et le cadre de référence.....	31
1.1. L'organisation du service	31
1.1.1. Les différentes structures possibles	31

1.1.1.1. Les critères d'organisation	32
1.1.1.2. Les grands groupes	32
1.1.1.3. Les organisations moyennes	36
1.1.2. Les auditeurs	36
1.1.2.1. Le recrutement des auditeurs	36
1.1.2.2. Gestion et formation	37
1.2. L'organisation du travail	38
1.2.1. La charte d'audit	39
1.2.2. Le plan de l'audit interne.....	39
1.2.3. Le manuel d'audit interne.....	40
1.2.4. Les dossiers d'audit.....	40
1.2.5. Les papiers de travail.....	40
1.2.6. Les moyens matériels.....	41
1.3. Code de déontologie.....	41
1.3.1. Les principes	41
1.3.1.1. L'Intégrité.....	42
1.3.1.2. Objectivité.....	42
1.3.1.3. La confidentialité.....	42
1.3.1.4. La compétence.....	42
1.3.2. Les douze règles de conduite.....	42
1.4. Les normes de qualification et de fonctionnement.....	43
1.4.1. Normes de qualification (série 1000).....	43
1.4.2. Normes de fonctionnement (série 2000).....	44
Section 2: Les outils et techniques de l'audit interne.....	48
2.1. Les outils d'interrogation.....	48
2.1.1. Les interviews.....	48
2.1.1.1. Les règles d'une bonne interview.....	49
2.1.1.2. Les étapes de l'interview.....	49
2.1.1.3. Les questions écrites.....	50
2.1.2. Les questionnaires d'audit (check list).....	51

2.1.3. Les sondages statistiques.....	52
2.1.4. Les outils informatiques.....	53
2.1.4.1. Les outils de travail de l'auditeur.....	53
2.1.4.2. Les outils de réalisation des missions.....	53
2.1.4.3. Les outils de gestion du service.....	54
2.1.4.4. L'informatique communicante.....	54
2.2. Les outils descriptifs.....	54
2.2.1. Les organigrammes.....	54
2.2.2. Le narratif.....	54
2.2.3. Le Diagramme de Circulation (Flow Chart).....	55
2.2.4. Les grilles de séparation des tâches.....	55
2.2.5. La Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes (FRAP).....	55
2.3. Les techniques de recherche de preuves.....	56
Section 3 : Les méthodes de l'audit interne.....	57
3.1. Les principes fondamentaux de la méthodologie.....	57
3.1.1. La simplicité.....	57
3.1.2. La rigueur.....	57
3.1.3. La relativité du vocabulaire.....	57
3.1.4. L'adaptabilité.....	57
3.1.5. La transparence.....	58
3.2. La démarche d'une mission d'audit interne.....	58
3.2.1. Définition de la mission.....	58
3.2.2. Le champs d'application.....	58
3.2.3. La durée.....	59
3.2.3.1. La mission courte.....	59
3.2.3.2. Les missions longues.....	60
3.2.4. Les phases de l'audit interne.....	60
3.2.4.1. Phase de préparation.....	60
3.2.4.2. Phase de réalisation.....	61
3.2.4.3. Phase de conclusion.....	62
Section 4 : Les apports de l'audit interne sur la performance de l'entreprise.....	62
4.1. Identification et maîtrise du risque de l'entreprise par l'audit interne.....	62

4.1.1. Définition du risque.....	62
4.1.2. Gestion et maîtrise des risques.....	63
4.1.2.1. L'identification et la caractérisation des risques.....	64
4.1.2.2. L'évaluation des risques.....	64
4.1.2.3. Le traitement des risques.....	64
4.1.2.4. Le suivi et le contrôle des risques.....	65
4.1.3. Le rôle de l'audit interne dans la maîtrise des risques.....	65
4.2. L'audit interne comme outil d'aide à la prise de décision.....	66
4.2.1. Définition de la décision.....	66
4.2.2. Les étapes de la décision.....	66
4.2.2.1. Identification des problèmes.....	66
4.2.2.2. Recherche des solutions.....	66
4.2.2.3. Choix d'une ou plusieurs solutions.....	66
4.2.2.4. Mise en œuvre de la solution.....	67
4.2.2.5. Contrôle ou phase de suivi.....	67
4.2.3. Le rôle de l'audit interne dans la prise de décision.....	67
Chapitre III : Cas pratique au sein de l'entreprise de TRANSBOIS.....	69
Section1 : Présentation de l'entreprise TRANSBOIS et l'audit interne.....	69
1.1. Présentation de l'entreprise de TRANSBOIS.....	69
1.1.1. Historique.....	69
1.1.2. La situation géographique.....	70
1.1.3. Missions et objectifs.....	71
1.1.4. L'effectif et domaine d'activité de l'entreprise.....	71
1.1.5. La structure organisationnelle de l'entreprise EPE-TRANSBOIS-SPA.....	73
1.1.5.1. Le Président Directeur Général.....	73
1.1.5.2. Assistant du PDG.....	73
1.1.5.3. Audit et contrôle de gestion.....	73
1.1.5.4. La direction administration et finances.....	73
1.1.5.5. La direction commerciale.....	74
1.1.5.6. La direction maintenance.....	74
1.1.5.7. Direction de production.....	75
1.2. Présentation de l'audit interne au sein de TRANSBOIS.....	76
1.2.1. La naissance de la fonction d'audit interne au sein de TRANSBOIS.....	76

1.2.2. Les missions et objectifs de l’audit interne au sein de TRANSBOIS.....	76
1.2.3. La place de l’audit interne dans l’organigramme de TRANSBOIS.....	77
1.2.4. Le programme d’audit au sein de TRANSBOIS.....	77
1.2.5. Aspects communs à l’ensemble des missions d’audit.....	77
Section 2 : L’audit interne de la fonction approvisionnement.....	78
2.1. La direction commerciale	78
2.2. La procédure de la fonction approvisionnement.....	79
2.2.1. Achat local.....	79
2.2.1.1. Achat à terme : (pièces de rechange).....	80
2.2.1.2. Achats locaux (matière première bois).....	81
2.2.2. Achats externes (importations).....	81
Section 3 : La méthodologie de l’audit interne au sein de TRANSBOIS-SPA.....	83
3.1. Phase de préparation.....	83
3.1.1. Lettre de mission.....	83
3.1.2. La prise de connaissance du domaine audité (service approvisionnement).....	83
3.1.2.1. Questionnaire de Contrôle Interne (prise de connaissance).....	84
3.1.2.2. Questionnaire de Contrôle Interne (achat de bois).....	85
3.1.2.3. Questionnaire de Contrôle Interne (achat de pièces de rechange).....	85
3.1.2.4. La grille de séparation des tâches pour la fonction d’approvisionnement.....	87
3.1.3. Identification et analyse des risques.....	87
3.1.4. Définition et objectif.....	88
3.2. Phase de réalisation.....	90
3.2.1. Réunion d’ouverture.....	90
3.2.2. Travail sur le terrain.....	91
3.3. Phase de conclusion.....	94
3.3.1. Réunion de clôture.....	95
3.3.2. Rédaction du rapport d’audit.....	96
3.3.3. Plan d’action.....	98
Section 4 : Les apports de l’audit interne sur la performance de l’entreprise	
TRANSBOIS.....	99
4.1. Méthodologie du questionnaire.....	99
4.2. Présentation et interprétation des résultats des questionnaires.....	99
Conclusion générale.....	105

Bibliographie.....	107
Liste des tableaux.....	109
Liste des figures.....	110
Annexes.....	111