

**UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES
SCIENCES DE GESTION**

MEMOIRE DE FIN DE CYCLE

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion

Spécialité : Finance et Comptabilité

Option : Comptabilité Et Audit

Thème :

**Les apports de l'audit interne au sein de
l'Entreprise Portuaire de Bejaia -EPB**

Présenté par :

COULIBALY Abdoulaye

YAHIAOUI Fares

Encadré par :

KERBACHI Sonia

Promotion 2020-2021

Remerciements

Tout d'abord nous tenons à remercier Dieu le tout puissant de nous avoir guidé et de nous avoir donné la volonté, le courage et la patience pour pouvoir réaliser ce modeste travail .Nous tenons à remercier notre encadreur Mme kherbachi Sonia pour ses efforts et ses précieux conseils tout au long de notre travail.

Nous adressons nos remerciements les plus profonds à nos enseignants qui nous enseignés tout au long de notre cursus universitaire.

Nos vifs remerciements vont aussi aux employés de la direction régionale de l'Entreprise Portuaire de Bejaia, en particulier Mme Rabouhi Sara qui nous a accueillie avec grande générosité au sein du service audit interne.

Nous remercions également nos familles pour leur dévouement, leur encouragement et leur soutien inconditionnel durant toutes ces longues années d'études.

Enfin, nous remercions toute personne ayant contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

Dédicaces

Nous dédions ce travail à nos parents

A nos familles

A nos amis

Et à tous ceux qui nous ont encouragés à braver les difficultés que nous avons rencontrées pendant l'élaboration de ce mémoire.

Fares & Abdoulaye

Liste des abréviations

AACIA	Association des Auditeurs et consultants Internes Algériens
ASC	Accounting Standard Committe
AFCI	Association Française du Contrôle Interne
AMF	Autorités des Marchés Financiers
BC	Bon de Commande
BDF	Bon de Demande de Fourniture
BL	Bon de Livraison
BR	Bon de Réception
BS	Bon de Sortie
CAC	Commissaire Aux Comptes
CIA	Certified Internal Auditors
CNAN	Compagnie National Algérienne de Navigation
DMA	Direction Manutention et Acconage
DDD	Direction Domaine et Développement
DC	Direction Capitainerie
DR	Direction Remorquage
DL	Direction Logistique
DMI	Direction du Management Intègre
DSCI	Directeur des systèmes de contrôle interne
DA	Dinar Algérien
EPE-SPA	Entreprise Publique Economique Société par Action
EPE	Entreprise Publique Economique
FRAP	Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes
IASC	International Accounting Standard Committe
IIA	Institute of Internal Auditors
IFACI	Institut Français de l'Audit et Contrôle Interne
ONP	Office National des Ports
SOGEPORTS	Société de Gestion des Participants de l'Etat –Ports
SOMANA	Société Nationale de Manutention
SCI	Système de Contrôle Interne

Sommaire

Sommaire

Introduction générale.....	1
Chapitre I : Approche conceptuelle de l'audit interne.....	4
Section 1 : les fondements de l'audit interne	4
Section 2 : Positionnement, normes, et démarches de l'audit interne	12
Section 3 : Outils d'audit interne	37
Chapitre II : Amélioration de la performance par l'audit interne	48
Section 1 : Efficacité d'un système de contrôle interne	48
Section 2 : Amélioration de la performance financière	63
Chapitre III : Pratiques d'audit interne au sein de l'EPB.....	69
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil : EPB	69
Section 2 : Audit de la fonction d'achat.....	76
Section 3 : Perception de l'audit interne au sein de l'EPB.....	85
Conclusion générale	92

Introduction générale

Une des conditions essentielles de la survie d'une entreprise ou plus généralement d'une organisation réside dans la capacité de ses membres à agir de manière cohérente et efficace pour atteindre les objectifs poursuivis par l'organisation. Cette nécessaire coordination des comportements peut être obtenue par différents moyens. Dans une très petite entreprise, le dirigeant peut vérifier directement que les tâches se déroulent de la manière qu'il juge appropriée. Mais, la supervision du dirigeant et l'ajustement mutuel entre les divers acteurs deviennent rapidement inadaptés lorsque la taille de l'entreprise augmente. Certes, on peut souhaiter maintenir ces pratiques, mais on ne peut guère les appliquer qu'à des parties de l'entreprise. Il faut donc que la direction mette en place des dispositifs permettant de suppléer à l'impossibilité d'appliquer l'intégralité de la supervision. Le choix de ces dispositifs vise à garantir la qualité de l'organisation à travers la performance.

Les entreprises, les organisations sont en permanence confrontées à l'amélioration de leurs performances dans un environnement qu'elles souhaitent sécuriser. Cette amélioration est de plus en plus recherchée à travers d'une décentralisation de la prise de décisions pour en assurer la pertinence et la mise en œuvre rapide. Dans ses conditions, le chef d'entreprise, le dirigeant est naturellement amené à s'interroger sur la maîtrise du fonctionnement de l'organisation, par lui-même et ses collaborateurs. La fonction d'audit interne donne à cet égard l'assurance raisonnable que les opérations menées, les décisions prises sont « sous contrôle » et qu'elles contribuent donc aux objectifs de l'entreprise. Et si tel n'était pas le cas, elle apporterait des recommandations pour y remédier. Pour ce faire l'audit interne évalue le niveau du contrôle interne, c'est-à-dire la capacité des organisations à atteindre efficacement les objectifs qui leur sont assignés et à maîtriser les risques inhérents à leur activité. C'est donc une fonction éminemment utile aux dirigeants, quelque soit leur niveau de responsabilités, ce qui explique son développement au cours des deux dernières décennies avec une extension de son champ d'action sur l'efficacité et la performance au-delà de la simple conformité.¹

La performance peut avoir un caractère plus général : c'est la capacité à déterminer et à mettre en œuvre de bonnes stratégies dans le cadre des finalités qu'elle poursuit. Ces finalités sont variées : il peut s'agir de devenir la plus grande entreprise du monde, ou bien de

¹ Jacques Renard « Théorie et pratique de l'audit interne », 4^{ème} édition, Paris, 2002, page 11

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

Les dispositifs organisationnels doivent donc garantir le niveau de la performance dans ces deux domaines économique et stratégique. En revanche, Il est souhaitable de tester périodiquement l'efficacité et la pertinence de tel ou tel aspect du contrôle interne. On appelle audit le processus consistant à étudier et à évaluer le contrôle interne ou certains de ses aspects, ainsi que les performances qu'on en attend. Le résultat qui en découle permettra à son tour de juger de l'efficacité de l'entreprise, car le défi de chaque entreprise de nos jours est d'être compétitif afin de ne pas être évincée du marché. L'audit couvre un domaine de plus en plus vaste, dans lequel les cabinets indépendants et les salariés de l'entreprise interviennent de manière complémentaire. Dans l'histoire, l'activité d'audit a principalement concerné l'examen des comptes et l'audition des dirigeants qui en avaient la charge. L'apparition et le développement rapide des capitaux n'ont fait que renforcer la nécessité, pour les actionnaires et les bailleurs de fonds, puis pour les tiers de disposer de comptes vérifiés, révisés, certifiés par des professionnels indépendants. C'est pour cette raison que ceux-ci s'intéressent de plus en plus à la performance des entreprises pour lesquelles ils ont un quelconque intérêt ; ils s'intéresseront de ce fait à la performance financière de l'entreprise dans laquelle ils ont décidé d'investir, à la rentabilité des capitaux investis et donc au système de gestion des dirigeants.

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

2

Notre étude sera basée autour de l'audit interne et sa contribution à l'amélioration de la performance qu'il apporte à l'entreprise. L'objectif est donc de savoir comment l'audit interne peut contribuer à l'amélioration de la performance financière d'une entreprise. Et notre

² Jacques Renard,op, cit , page.60.

problématique serait : « **Quel rôle joué par l'audit interne dans l'amélioration de la performance de l'entreprise, et comment contribue-t-il à son efficacité ?** »

A cet effet, nous avons émis la proposition de recherche suivante :

- L'audit interne peut contribuer à rendre l'entreprise davantage performante en évaluant les systèmes de management, de contrôle interne et de gestion financière de celle-ci, en donnant des recommandations et des conseils.

Pour parvenir à notre objectif, nous avons opté pour une démarche méthodologique qui portera sur une recherche bibliographique et un travail sur le terrain concrétisé par un stage pratique. Ainsi notre travail sera organisé autour de trois chapitres.

Le premier chapitre se porte sur le cadre conceptuel de l'audit interne, composé de 2 sections qui sont : les fondements de l'audit interne ; positionnement, normes et démarche d'audit interne.

Le deuxième chapitre porte sur l'amélioration de la performance financière par l'audit interne, composé de 2 sections aussi qui sont : le concept de performance dans les entreprises ; efficacité d'une mission d'audit interne ; et amélioration de la performance financière d'une entreprise.

Et enfin, le troisième chapitre concerne notre cas pratique qui se déroulera au niveau du service d'audit interne de l'Entreprise Portuaire de Bejaia. Il traitera de comment une mission d'audit interne est menée, ce qui nous permettra de mettre en pratique nos connaissances théoriques où nous essayerons de faire ressortir l'apport de l'audit interne à l'entreprise en conséquence à la performance de celle-ci. Nous clôturerons notre travail par un questionnaire sur la fonction achat et sur le service d'audit interne, afin d'apprécier la valeur ajoutée qu'elle a apporté à cette entreprise qui est EPB.

Chapitre I : Approche conceptuelle de l'audit interne

Introduction

De nos jours, l'audit devient indispensable pour les entreprises quel que soit leur secteur d'activité et cela dans le but de garantir la sécurité de leur patrimoine et la continuité de l'exploitation en maîtrisant les risques et les anomalies. L'audit à lui seul ne peut pas imposer les décisions qui permettront à l'entreprise de combattre toute forme de dysfonctionnements, car malgré son développement, sa première mission demeure toujours de conseiller les dirigeants afin de prendre les mesures nécessaires pour améliorer les dispositifs de contrôles qui permettront de maîtriser et d'assurer la performance de l'entreprise, c'est ici que réside toute la finalité de l'audit interne qui touche désormais toutes les fonctions de l'entreprise.

Dans ce chapitre, nous présenterons les notions de bases pour une bonne compréhension de l'audit. Pour cela la première section sera consacrée sur les fondements de l'audit interne, la deuxième section sur le positionnement, normes et démarche d'audit interne, et la troisième sera consacrée sur les outils d'audit interne.

Section 1 : les fondements de l'audit interne

1.1. Historique de l'audit interne dans le monde

Au début du moyen âge, les sumériens ont ressenti une nécessité de contrôle de la comptabilité des agents.¹ Ce système de contrôle par recoupement consiste à comparer une information qui est parvenue de deux sources d'enregistrements indépendantes. Mais, le mot « audit » n'est apparu que sous l'empire romain et plus spécifiquement dès le 3^{ème} siècle avant Jésus Christ², où il était d'un sens plus large. Nonobstant, le mot audit, qui nous vient du latin « audire », c'est-à-dire « écouter », les romains employaient ce terme pour désigner un contrôle au nom de l'empereur sur la gestion des provinces. Ultérieurement, ce contrôle s'est développé suite aux efforts des anglais. De même ses objectifs, qui se sont axés principalement à la détection de fraude, progressivement vers la recherche d'erreurs puis à la publication d'opinion sur la validité des états financiers, enfin sur leur régularité et sincérité.

¹ H.Vlaminick, « Histoire de la comptabilité », édition 1979, p17.

² J.Rafféheau, F.Dubois et Menoville, « L'audit opérationnel, cool. Que sais-je ? pub 1984 » p7.

Ce n'est qu'au XIX^{ème} siècle que les législateurs ont institués le contrôle des sociétés par des agents externes en raison : du développement de l'industrie, le commerce, les banques, des assurances, etc. La charge qui pèse sur l'auditeur reconnu en tant que garant des détenteurs de capitaux à l'égard des abus des gestionnaires , dès le début du XX^{ème} siècle et avec la crise de 1929 due à une mauvaise divulgation de l'information fiable . En tant que fonction dans une entreprise, l'audit interne est apparu aux Etats Unis après la crise de 1929. La crise finie, les auditeurs ayant beaucoup d'expérience dans les domaines comptables se sont imposés. C'est en ce moment que la fonction d'audit interne a pris naissance.

De nos jours l'audit est une discipline transversale au centre des préoccupations des managers. En ce sens, et face à une variété des besoins, l'audit s'élargissait à d'autres domaines qui se sont révélés nécessaires avec l'évolution et la généralisation de nouveaux moyens de traitements de l'information.

1.1.1. Progrès de la notion d'audit et évolution

Afin de mieux comprendre et cerner l'intégration de l'audit interne, le tableau suivant nous permet de synthétiser le progrès de cette fonction :

Tableau 1 : Système du progrès de l'audit

Période	Prescripteur de l'audit	Auditeurs	Objectif de l'audit
2000 avant J.C à 1700	Rois, empereurs, Eglise et états	Clercs, Ecrivains.	Punir pour les détournements de fonds, protéger le patrimoine.
1700 à 1850	Etats, tribunaux commerciaux et actionnaires	Comptables	Réprimer et punir les fraudeurs, protéger le patrimoine.
1850 à 1900	Etats et actionnaires	Professionnels de la comptabilité, juristes.	Eviter les fraudes et attester la fiabilité du bilan.
1900 à 1940	Etats et actionnaires	Professionnels d'audit et de comptabilité.	Eviter les fraudes, les erreurs et attester la sincérité et la régularité des états financiers historiques.

A partir de 1990 à ces jours	Etats, tiers et actionnaires	Professionnels d'audit et du conseil	Attester l'image fidèle des comptes et qualité du contrôle interne dans le respect des normes, protection contre la fraude internationale.
------------------------------	------------------------------	--------------------------------------	--

Source : Lionnel Collins, Gerrard Valin, « Audit et contrôle interne », Dalloz, Paris, 1992, page 17.

La fonction d'audit interne s'est développée avec la création de l'ILA (Institut of Interne Auditor) aux USA en 1941, dont la vocation est de promouvoir l'audit interne et d'accroître la compétence professionnelle et techniques des auditeurs internes par des recherches et des formations professionnelles. En France la fonction d'audit interne s'est développée au cours de la période 1965/1970 ; son évolution est au développement de l'Association Française du contrôle interne (AFCI) en 1965, devenu Institut Français de l'audit et du contrôle interne (IFACI). En Algérie, l'audit est d'utilisation récente et devant la volonté affichée par l'administration (article 40 de la loi 88-01 du 12 janvier 1988) les entreprises sont tenues de mettre en place des structures d'audit interne.

1.2. Définition et typologie usuelle de l'audit interne

1.2.1. Définition de l'audit interne

Nous avons jugé utile de proposer plusieurs définitions afin de donner une vision plus large au lecteur de ce mémoire.

Première définition

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

- Apprécier l'exactitude et la sincérité des informations notamment comptables,
- Assurer la sécurité physique et comptable des opérations,
- Garantir l'intégrité du patrimoine,
- Juger de l'efficacité des systèmes d'information ».³

³ Jacques Renard « Théorie et pratique de l'audit interne », op-cit, p06.

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

Deuxième définition

« Réalisé par un service de l'entreprise l'audit interne consiste à vérifier si les règles édictées par la société elle-même sont respectées »⁴. Cette définition extrêmement restrictive, limitée à un simple audit de conformité des règles de l'entreprise.

Définition officielle

On ne peut que commenter la définition de l'IIA, datant de juin 1999 :

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant , par une approche systématique et méthodique , ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité. ».⁵

1.2.2. Typologie usuelle de l'audit interne

a. Types d'audit interne selon son objectif

Cette catégorie contient trois (3) types d'audit interne à savoir l'audit de régularité ou de conformité, l'audit d'efficacité ou de performance, l'audit de management et de stratégie.

➤ Audit de régularité ou de conformité

C'est le point d'ancrage fondamental des stratifications ultérieures et successives. A cette période correspond la démarche simple et traditionnelle de l'auditeur et qui va consister à vérifier la bonne application des règles, procédures, descriptions de poste, organigrammes, systèmes d'information ... En bref, il va comparer la règle et la réalité, ce qui devrait être et ce qui est. Autrement dit, il va travailler par rapport à un référentiel et c'est en cela que son travail est relativement simple. L'auditeur, s'étant informé sur tout ce qui devrait être, signale au responsable les distorsions, les non-applications (évitables ou inévitables), les mauvaises

⁴ Jacques Renard, « Audit interne ce qui fait débat », op-cit ; p19

⁵ Pierre Schick, « Mémento d'audit interne », édition Dunod, paris, 2007,p05.

interprétations des dispositions établies ; il en analyse les causes et les conséquences et recommande ce qu'il convient de faire pour qu'à l'avenir les règles soient appliquées.

Cet audit de conformité peut aussi s'appeler « audit de régularité » : les puristes distinguent que dans le premier cas on observe la conformité avec les dispositions légales et réglementaires et dans le second cas la régularité par rapport aux règles interne de l'entreprise .Mais dans les deux cas, la démarche est la même : comparer la réalité au référentiel proposé. Cette démarche, toujours essentielle pour un auditeur interne, s'est doublée d'une approche nouvelle, l'audit d'efficacité. ⁶

➤ **Audit d'efficacité ou de performance**

Progressivement, on est allé plus loin dans les objectifs assignés à l'auditeur interne. Etant devenu un spécialiste du diagnostic, de l'appréciation des méthodes, des procédures, analyses des postes, organisation du travail, l'auditeur a pris l'habitude d'émettre une opinion, non plus seulement sur la bonne application des règles, mais également sur leur qualité.

Lorsqu'on parle d'audit d'efficacité, on englobe à la fois les notions d'efficacité et d'efficience. C'est pourquoi il serait plus cohérent de parler d'audit de performance, mais le vocable « audit d'efficacité » est maintenant entré dans la pratique et le langage.

➤ **Audit de management**

Il ne s'agit pas, comme certains peuvent le penser encore, d'auditer la direction générale en portant un quelconque jugement sur ses options stratégiques et politiques. En aucun cas, l'auditeur ne peut s'intéresser au fond des choses : ce ne sont pas ses objectifs et il n'a pas la compétence pour le faire. Il faut donc dire et répéter que l'existence d'un service d'audit interne n'altère en rien la liberté de choix et de décision des directions générales. En revanche, observer les choix et les décisions, les comparer, les mesurer dans leurs conséquences et attirer l'attention sur les risques ou les incohérences relève bien de l'audit interne. Pratiquer l'audit de management c'est donc toujours, et quelle que soit la définition retenue, observer la forme et non le fond. ⁷

L'audit de management nécessite donc un grand professionnalisme, une bonne connaissance de l'entreprise et une autorité suffisante pour être écouté des responsables quant aux recommandations susceptibles d'être formulées dans ce domaine.

⁶ Jacques Renard « Théorie et pratique de l'audit interne » 8^{ème} édition d'organisation, paris, 2013, P37

⁷ Jacques Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », 8^{ème} édition d'organisation, paris, 2013, P39

➤ **Audit de stratégie**

Allant au-delà, et partant de ces différentes conceptions, on commence à parler d'audit de stratégie, conçu comme une confrontation de l'ensemble des politiques et stratégies de l'entreprise avec le milieu dans lequel elles se situent pour vérifier la cohérence globale.

Cette conception confirme la pétition de principe en vertu de laquelle l'auditeur interne ne saurait en aucun cas prétendre apprécier les politiques et stratégies, son rôle se limite à souligner éventuellement les incohérences et à en rechercher les causes.

b. Types d'audit selon le domaine concerné

➤ **Audit social**

« L'audit social est un instrument de direction et de gestion et une démarche d'observation, qui, à l'instar de l'audit financier ou comptable dans son domaine, tend à estimer la capacité d'une entreprise ou d'une organisation à maîtriser les problèmes humains ou sociaux qui lui pose son environnement, et à gérer ceux qu'elle suscite elle-même par l'emploi du personnel nécessaire à son activité »⁸.

L'audit social peut également être considéré comme les pratiques par lesquelles l'audit s'applique au système de gestion des ressources humaines, du pilotage social, et des relations sociales.

➤ **Audit qualité**

Audit qualité est un examen méthodique et indépendant en vue de déterminer si les activités et résultats relatifs à la qualité satisfont aux dispositions préétablies, et si ces dispositions sont mises en œuvre de façon efficace et sont aptes à atteindre les objectifs.

Selon les normes ISO 8402-1986 et 10011-1990 : c'est l'examen méthodique et indépendant, en vue de déterminer si les activités et résultats relatifs à la qualité satisfont aux dispositions préétablies, si ces dispositions sont mises en œuvre de façon effective et sont aptes à atteindre les objectifs.

Selon la norme ISO 9000-2000, c'est le processus méthodique, indépendant et documenté permettant d'obtenir des preuves d'audit et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure de critères d'audit elles sont satisfaites.⁹

⁸ Vatie Raymond(1980). « L'audit social est un instrument utile au pilotage des entreprises et des organisations », enseignant et gestion, n°16, Hievers1980, P25.

⁹ Sur le site web, « Concept d'audit qualité » :-cloudfront.net

c. Type d'audit selon le domaine d'intervention de l'auditeur

Selon ce critère, l'audit peut intervenir soit dans le domaine comptable et financier, soit dans le domaine concernant les opérations effectuées par une organisation.

➤ Audit financier

L'audit financier est un examen critique des informations comptables, effectué par une personne indépendante et compétente en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états financiers d'une entité. Il importe de distinguer entre deux missions différentes :

- La mission d'un audit financier contractuel, réalisé à la demande d'une entité ou d'un individu, pour des fins qui sont définies dans la convention avec l'auditeur. Cet audit vise souvent la certification des comptes aux tiers au moment par exemple d'une introduction en bourse ou d'un appel public à l'épargne ;
- La mission du commissariat aux comptes (dénommée parfois mission d'audit légal) prescrite par la loi sur les sociétés, qui est constitué de deux éléments :
 - Une mission d'audit financier externe ;
 - Un ensemble d'obligations spécifiques mises à la charge du commissaire aux comptes par des dispositions légales et réglementaires (information des actionnaires, détection des actes frauduleux ...).

L'audit financier tel qu'il a été défini ci-dessus peut être réalisé par un professionnel interne à l'entité mais dans ce cas il ne peut garantir la sincérité et la régularité des informations comptables que pour le besoin de la direction générale. Sa position interne ne lui permet pas de certifier les comptes de l'entreprise à des tiers.

➤ Audit opérationnel

Dans leur ouvrage « pratique de l'audit opérationnel »¹⁰, P. LAURENT et P. TCHERKAWSKY définissent l'audit opérationnel comme suit :

«L'audit opérationnel est l'intervention dans l'entreprise sous forme d'un projet, de spécialistes utilisant des techniques et des méthodes spécifiques, ayant pour objectif :

¹⁰ P.Laurent et P.Tcherkawsky « Pratique de l'audit opérationnel »

- D'établir la possibilité d'amélioration du fonctionnement et de l'utilisation des moyens, à partir d'un diagnostic initial autour duquel le plus large consensus est obtenu ;
- De créer au sein de l'entreprise une dynamique de progrès selon les axes d'améliorations arrêtés ».

L'audit opérationnel n'est pas un audit des activités opérationnelles au sens où les activités opérationnelles s'opposent aux activités fonctionnelles de l'organisation. Il n'est pas d'avantage l'audit d'une fonction opérationnelle particulière de l'entreprise ; de tels audits, dit spécialistes, portent par exemple sur les domaines suivants : marketing ; informatique ; ressources humaines, production, contrôle de gestion ... L'audit opérationnel est une des formes d'audit global d'une organisation. Il peut couvrir l'ensemble des activités et des fonctions d'une organisation. Mais il peut être restreint à l'une des entités composant l'organisation, telle qu'une direction d'un grand ministère ou bien d'une entreprise importante.

1.3. Objectifs et principes de l'audit interne

1.3.1. Objectifs de l'audit interne

L'audit interne a pour but d'assister les dirigeants de leurs fonctions quotidiennes en mettant à leur disposition des informations pertinentes en temps réel.

L'objectif principal de l'audit interne est de passer en revue le système de contrôle interne propre à l'entreprise pour mesurer son efficacité.

Les objectifs de l'audit interne peuvent être résumés comme suit :

- S'assurer de la sécurité des opérations, des biens et des personnes ;
- Apprécier le contrôle interne ;
- Assurer la qualité des informations internes,
- Améliorer et vérifier la bonne application des procédures ;
- S'assurer de l'application des instructions de la direction ;
- S'assurer de l'utilisation raisonnable des ressources ;
- Promouvoir l'efficacité et la qualité des services ;
- Assurer la protection et la diffusion de l'information fiable et disponible rapidement.

1.3.2. Principes de l'audit interne

Les principes fondamentaux pour la pratique professionnelle de l'audit interne sont les suivantes :

- Faire preuve d'intégrité ;
- Faire preuve de compétence et de conscience professionnelle ;
- Etre objectif et libre de toute influence indue (indépendant) ;
- Etre en phase avec la stratégie, les objectifs et les risques de l'organisation ;
- Etre positionné de manière appropriée et disposer des ressources adéquates ;
- Démontrer la qualité de l'audit interne et son amélioration continue ;
- Communiquer de manière efficace ;
- Fournir une assurance fondée sur une approche par les risques ;
- Etre perspicace, proactif et orienté vers le futur ;
- Encourager le progrès au sein de l'organisation.

Section 2 : Positionnement, normes, et démarches de l'audit interne

2.1. Positionnement de l'audit interne

La présente section donnera un aperçu sur la structure d'audit interne dans une organisation, ses fonctions proches ainsi que le code de déontologie et les normes pour la pratique de la profession d'audit interne. On évitera bien des confusions en précisant clairement comment se situe l'audit interne.

2.1.1. Audit interne et l'audit externe

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

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

Observons, et ceci est important que cette fonction exercée par des cabinets indépendants, commissaires aux comptes ou grand cabinets nationaux et internationaux, ne s'est pas toujours confondue avec l'ensemble des activités des dits cabinets.

S'agissant de la fonction d'audit externe, et de celle-là seulement, on peut inventorier de façon précise les différences entre les deux fonctions ; il est utile de noter également qu'elles sont non pas concurrentes mais largement complémentaires. Les huit différences :

- **Le statut de l'auditeur :**

C'est une évidence mais qui est fondamentale .L'auditeur interne appartient au personnel de l'entreprise, l'auditeur externe 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, direction générale, éventuellement comité d'audit.

L'audit 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 :**

Alors que l'objectif de l'audit est d'apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise (dispositifs de contrôle interne) et de recommander les actions pour l'améliorer, celui de l'audit externe est de certifier la régularité, la sincérité, l'image fidèle des comptes, des résultats et états financiers.

- **Le champ d'application de l'audit :**

Le champ d'application de l'audit externe englobe tout ce qui concourt à la détermination des résultats, à l'élaboration des états financiers et rien que cela ; mais dans toutes les fonctions de l'entreprise. L'audit externe qui limiterait ses observations et investigations au secteur comptable ferait œuvre incomplète. Les professionnels le savent bien qui explorent toutes les fonctions de l'entreprise et tous les systèmes d'information qui participent à la détermination du résultat, et cette exigence est de plus en plus grande au fur et à mesure que se développent les saisies à la source.

Le champ d'application de l'audit interne est beaucoup plus vaste puisqu'il inclut non seulement toutes les fonctions de l'entreprise, mais également dans toutes les dimensions. Ainsi, porter une appréciation technique sur l'entreprise de tel matériel de fabrication ou apprécier qualitativement les modalités de recrutement de l'encadrement est tout à fait dans le champ d'application de l'audit interne et en dehors de celui de l'audit externe. Toutes fois ce dernier est concerné par l'entretien ou le recrutement dans leurs dimensions financières.

- **La prévention de la fraude :**

L'audit externe est intéressé par toute fraude, dès l'instant qu'elle a, ou est susceptible d'avoir, une incidence sur les résultats. En revanche, une fraude touchant, par exemple, à la confidentialité des dossiers du personnel, concerne l'audit interne, mais non l'audit externe.

- **L'indépendance de l'auditeur :**

Il va de soi que cette indépendance n'est pas de même nature. L'indépendance de l'auditeur externe est celle du titulaire d'une profession libérale, elle est juridique et statutaire.

L'expérience et la pratique enseignent que la véritable indépendance de l'auditeur réside dans son professionnalisme : celui-ci est un vrai professionnel, s'il révèle des dysfonctionnements importants, s'il fait des recommandations pertinentes, il est connu comme un acteur essentiel dans la vie de l'organisation et aucune entrave ne sera mise à son action, chacun étant convaincu qu'il agit pour le bien de tous.

- **La périodicité des audits :**

Les auditeurs externes réalisent en général leurs missions de façon intermittente et à des moments privilégiés pour la certification des comptes : fin de trimestre, fin d'année. En dehors de ces périodes, ils ne sont pas présents, sauf le cas de certains grands groupes dont l'importance des affaires exige la présence permanente d'une équipe tout au long de l'année, laquelle équipe grossit considérablement en période d'arrêt des comptes.

L'auditeur interne travaille en permanence dans son entreprise sur des missions planifiées en fonction du risque et qui l'occupent avec la même intensité quelle que soit la période. Mais observons également que l'auditeur externe est en relation avec les mêmes interlocuteurs dans les mêmes services, alors que l'auditeur interne change sans cesse d'interlocuteur. Du point de vue relationnel, c'est donc l'audit externe qui est permanent et l'audit interne périodique.

- **La méthode de l'auditeur :**

Les auditeurs externes réalisent leurs travaux selon des méthodes qui ont fait leurs preuves, à base de rapprochements, analyses, inventaires. Alors que, la méthode des auditeurs internes est spécifique et originale.

- **Les complémentarités :**

L'audit interne est un complément de l'audit externe puisque là où existe une fonction d'audit interne, l'auditeur externe est tout naturellement conduit à apprécier différemment les

qualités de régularité, sincérité et image fidèle des comptes qui lui sont présentés. Il peut même être amené à se prévaloir de certains travaux de l'audit interne pour asseoir son jugement ou étayer sa démonstration.

A contrario, l'audit externe est un complément de l'audit interne, un élément d'appréciation sur la maîtrise des affaires : là où un professionnel de talent exerce son activité, la maîtrise des affaires s'en trouve renforcée. L'auditeur prend donc en compte cet aspect des choses et peut être amené lui aussi à se prévaloir de certains travaux de l'audit externe pour asseoir son jugement ou étayer sa démonstration.

2.1.2. Audit interne et le conseil ou consultant externe

Les consultants ont, eux aussi, une connaissance du monde extérieur à l'entreprise qui les fait bénéficier d'un jeu de référentiels que n'ont pas toujours les auditeurs internes.

Rappelons que les fonctions des consultants externes sont parfois exercées par des « cabinets d'audit » qui disposent pour ce faire de spécialistes dans les domaines les plus variés ; mais elles peuvent être également exercées par des experts de toute nature qui apportent à l'entreprise le concours de leurs connaissances spécialisées. Les confusions entre auditeur externe et consultant externe n'ont plus lieu d'être dès l'instant que le législateur a nettement séparé les deux fonctions.

Par rapport à la fonction et aux missions de l'audit interne, ces missions de consultant présentent quatre spécificités originales :

- Le consultant est appelé pour un problème particulier, bien identifié, correspondant à sa compétence technique et il n'a pas à intervenir dans l'entreprise en dehors de ce domaine ;
- Il est missionné pour un objectif bien précis et sa mission est, en général, fixée dans la durée ;
- Il travaille pour un responsable déterminé : celui qui a sollicité ses avis et va donc rester « propriétaire » de son rapport. Ce responsable peut être la direction générale, mais ce peut être également un manager spécifique dans un domaine particulier ;
- Selon les termes de sa mission, son rôle peut aller du simple diagnostic de l'existant, jusqu'à la préconisation de nouvelles organisations ou moyens et une participation à leur mise en œuvre.

2.1.3. Audit interne et inspection

Les fonctions 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 des inspecteurs qui font de l'inspection et de l'audit interne.

On voit à quel point les deux fonctions « audit interne » et « inspection » sont complémentaires ; on pourrait ajouter « dans les organisations où elles coexistent ». Mais en fait, elles coexistent plus souvent qu'on ne pense si l'on veut bien considérer que là où n'existe pas de « service d'inspection » ou de « direction de l'inspection » ou d' « inspection générale », la fonction existe néanmoins , plus ou moins bien exercée : elle est assumée par la hiérarchie (ou devrait l'être). A la différence de l'audit interne, l'inspection :

- n'a pas pour vocation d'interpréter ou de remettre en cause les règles et directives. Si elle le fait, c'est que l'on est en présence d'une inspection qui exerce, au moins pour partie, une fonction d'audit ;
- réalise plus de contrôles exhaustifs que de simples tests aléatoires ;
- peut intervenir spontanément et de son chef, alors que nous le verrons ultérieurement l'audit interne n'intervient que sur un mandat ;
- va éventuellement se saisir des révélations de l'audit interne pour inspecter les opérateurs impliqués ou susceptibles de l'être ;
- dispose d'une totale liberté pour fixer ses objectifs et définir ses méthodes de travail, à la différence de l'audit interne qui est soumis à des normes professionnelles.

Ces caractéristiques essentielles de la fonction inspection exigent qu'elle soit assumée par des hommes ayant un tout autre profil que celui exigé des auditeurs interne. Compte tenu de ce qui précède on comprend bien que les inspecteurs seront le plus souvent des hommes d'expérience, rigoureux, ayant autorité et talent pour s'imposer et en imposer. C'est également la raison pour laquelle on leur donne très généralement un grade élevé dans la hiérarchie.

2.1.4. Audit interne et le contrôle de gestion

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

De même que l'audit interne est passé du simple contrôle comptable à l'assistance au management dans la maîtrise des opérations, le contrôle de gestion est passé de la simple analyse des coûts au contrôle budgétaire puis à un véritable pilotage de l'entreprise. Ces deux évolutions parallèles ont rapproché les deux fonctions et créé une synergie qu'elles ont intérêt à faire prospérer.

On peut le définir schématiquement comme étant l'activité permettant le pilotage économique et financier de l'organisation. Si la définition a varié dans le temps, partant d'un processus budgétaire pour atteindre une gestion par objectif, le contrôle de gestion reste caractérisé par deux éléments :

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

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

➤ **Les ressemblances**

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

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

➤ **Les différences**

- Différence quant aux objectifs :

Elle est essentielle .On connaît les objectifs de l'audit interne, qui visent à mieux maîtriser les activités par un diagnostic des dispositifs de contrôle interne. Le contrôleur de gestion va s'intéresser plus à l'information qu'aux systèmes et procédures ; défini au sens le plus large , on peut dire que son rôle est de définir ou d'aider à définir la performance , sa mesure et son suivi et à recommander les dispositions à prendre pour restaurer la situation . Pour ce faire, il est le concepteur du système d'information de l'entreprise et contribue à la définition des structures, actions totalement antinomiques avec l'auditeur interne.

Ces responsabilités sont affirmées par l'Association nationale des directeurs financiers et contrôleurs de gestion (DFCG) :

- Concevoir le système d'information ;
- Contribuer à la conception de la structure de l'entreprise sur la base d'une décentralisation efficace de l'autorité ;
- Faire fonctionner correctement le système d'information ;
- Effectuer les études économiques et les coordonner.

- Différence quant au champ d'application :

Si les deux fonctions ont un champ d'application couvrant l'ensemble des activités, celles-ci ne sont pas considérées de la même façon. S'intéressant essentiellement aux résultats, réels ou prévisionnels, le contrôleur de gestion prendra en compte tout ce qui est chiffré ou chiffrable, encore que, de plus en plus, il va plus loin dès l'instant que des événements ou situations sont susceptibles d'avoir une incidence sur les résultats. L'auditeur interne va aller au-delà de cette dimension et cela est particulièrement perceptible dans des domaines comme la sécurité, la qualité, les relations sociales, l'environnement, etc.

- Différence quant à la périodicité :

Alors que l'auditeur effectue des missions diverses tout au long de l'année selon une périodicité définie en fonction du risque, le contrôleur de gestion a une activité largement dépendante des résultats de l'entreprise et de la périodicité du reporting. On peut ajouter que « son activité est souvent bousculée par les priorités de la direction générale », alors que l'activité de l'auditeur interne est planifiée et systématisée.

- Différence quant aux méthodes de travail :

La méthodologie de l'audit interne, analysée dans la troisième partie, est spécifique à la fonction. Les méthodes de travail du contrôleur de gestion sont, elles aussi, originales et ne

se confondent pas avec les précédentes : elles s'appuient sur les informations des opérationnels (prévisions et réalisations) et sont largement analytiques et déductives.

➤ **Les complémentarités**

- Dans toutes ses interventions l'audit interne apporte une contribution au contrôle de gestion : le contrôle de gestion est d'autant plus efficace qu'il reçoit des informations élaborées et transmises dans un système de contrôle interne fiable et validé par l'audit interne. L'audit interne va apporter au contrôle de gestion cette garantie sur la qualité de l'information. Comme les autres fonctions, il peut et doit être audité : les indicateurs de gestion prévisionnels qu'il utilise sont-ils adéquats ? Les informations qui lui parviennent sont-elles exhaustives ? Les cohérences entre les grands équilibres sont-elles respectées ? Le contrôleur de gestion a-t-il l'oreille des décideurs ? Autant de questions que se pose l'auditeur interne pour juger si le contrôleur de gestion a une bonne maîtrise de son activité. Certes, le choix d'un référentiel rend cette démarche difficile, mais ce ne peut être un prétexte pour l'éluder.

En sus de cette évaluation d'audit périodique , les rapports d'audit interne peuvent et doivent donner au contrôleur de gestion des informations pertinentes pour lui permettre de juger du bon fonctionnement des processus , en cohérence avec les procédures prévues .

- De la même façon et inversement , l'audit interne va trouver auprès du contrôleur de gestion des informations qui vont être autant de clignotants susceptibles d'attirer l'attention des auditeurs sur des points de faiblesse à prendre en compte dans les missions d'audit .

2.1.5. Audit interne et qualité

Lorsqu'on parle de qualité, on évoque à la fois la qualité totale et l'assurance qualité, deux démarches formellement différentes, d'autant plus que le second est normalisée et non la première.

➤ **La qualité totale**

L'américain, Joseph JURAN, promoteur de cette idée, n'avait probablement pas imaginé son succès puisqu'elle s'est effectivement étendue largement à travers le monde dès les années 1980. La qualité totale prend comme objectif la conformité aux besoins du client ; elle mesure donc les non-conformités pour y apporter un remède. Mais elle a ceci de particulier qu'elle prend en compte essentiellement le client interne et utilise, pour remplir ses

objectifs, des moyens participatifs (cercle de qualité et groupes d'action qualité). A ce titre, elle concerne tous les acteurs de l'organisation puisque chacun est à la fois en amont et en aval : le client et le fournisseur d'un autre.

Cette démarche interne dans une organisation va donc permettre d'en améliorer le contrôle interne puisse qu'elle incite chaque responsable à prendre des dispositions qui lui permettront de mieux maîtriser ses activités. C'est à partir de là que s'est développé le concept d'assurance qualité, défini comme « la partie du management de la qualité visant à donner confiance en ce que les exigences pour la qualité seront satisfaites » (norme ISO 9000 : 2000).

L'audit interne est concerné à un double titre par ce mouvement :

- La qualité totale peut être appliquée au fonctionnement du service d'audit interne : il a, lui aussi, des clients et des fournisseurs ;
- La qualité totale peut être auditée. Les auditeurs internes auront alors à apprécier si ceux qui sont chargés de la mettre en œuvre en ont une maîtrise suffisante. De ce fait, même un échange utile d'informations est à instaurer entre audit interne et direction de la qualité pour une meilleure performance des deux fonctions.

Précisons pour être complet que les normes 1300 (programme d'assurance et d'amélioration qualité) prennent en compte la qualité en exigeant que les services d'audit interne mettent en place un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité et qui doit se traduire par des évaluations externes . La certification est l'évaluation externe la plus significative et la plus efficace.

➤ **La certification**

La certification peut être de deux natures : 1) **Conformément aux normes ISO 9000** ; 2) **Conformément aux normes professionnelles de l'audit interne.**

A la différence de la qualité totale, l'une et l'autre sont des démarches externes réalisées par des professionnels ayant été habilités.

- La certification ISO 9000

Les normes ISO sont des normes internationales concernant toutes les activités et constamment révisées et mises à jour. Elles donnent à l'organisme, à la fonction, au produit ou du service. Cette assurance que les clients seront satisfaits du produit ou du service. Cette

assurance sur la qualité est donc un argument concurrentiel d'importance et de plus en plus recherché.

On est allé jusqu'à dire que l'assurance qualité joue le même rôle en externe que les cercles qualité et les groupes d'action qualité en interne, les uns et les autres ayant le même objectif : parvenir à la qualité totale. Or, celle-ci est un outil d'amélioration et contribue à ce titre au progrès du contrôle interne puis que plus on améliore, mieux on maîtrise. C'est donc le contrôle interne qui lie la qualité et l'audit interne.

Les démarches de certification, chacune dans leur périmètre, peuvent également être considérées comme des contributions majeures pour développer et améliorer le contrôle interne.

- La certification professionnelle

Définie par la norme 1300 (programme d'assurance et d'amélioration qualité) et son interprétation, elle consiste à certifier que le service d'audit interne travaille conformément aux normes professionnelles de la fonction et au code de déontologie. Cette certification doit être validée par un organisme certificateur indépendant. En France, c'est IFACI certification qui joue ce rôle et il a déjà à son actif un grand nombre de certifications : elles sont, pour les directions générales concernées, l'assurance que leur service d'audit interne est de qualité et qu'elles vont pouvoir s'appuyer sur ses constats et recommandations.

2.1.6. Audit interne et contrôle interne

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

2.2. Normes de l'audit interne

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

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

Les normes diffusées par l'IFACI ont pour objets ¹¹:

- De définir les principes de base que la pratique de l'audit interne doit suivre.
- De fournir un cadre de référence pour la réalisation et la proposition d'un large éventail d'activités d'audit interne apportant une valeur ajoutée.
- D'établir des critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne.
- De favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Pour atteindre ces objectifs ambitieux, on a élaboré un document en cinq parties :

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

➤ **Le code déontologie**

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

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

- L'intégrité, base de confiance accordée aux auditeurs ;
- L'objectivité, déjà explicitée à propos de l'indépendance ;
- La confidentialité, impérative, sauf obligation légale ;
- La compétence, impliquant la mise à jour des connaissances.

➤ **Les douze règles de conduite**

¹¹ www.salem-m.sitew.com « Normes professionnelle de l'audit interne », P4.

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 ;
- Etre 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.

Les normes se composent des normes de qualification, des normes de fonctionnement et des normes de mise en œuvre.

2.2.1. Normes de qualification

Les normes de qualification énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des missions d'audit interne.

- **Norme 1000: Mission, pouvoirs et responsabilités**

La mission, les pouvoirs, et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte, être cohérents avec les normes et dûment approuvés par le conseil.

- **Norme 1100: Indépendance et objectivité**

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

- **Norme 1200: Compétence et conscience professionnelle**

Les missions doivent être remplies avec compétence et conscience professionnelle.

- **Norme 1300: Programme d'assurance et d'amélioration qualité**

Le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne et permettant un contrôle continu de son efficacité. Ce programme inclut la réalisation périodique d'évaluations internes et externes de la qualité ainsi qu'un suivi interne continu. Chaque partie du programme doit être conçu dans un double but : Aider l'audit interne à apporter une valeur ajoutée aux opérations de l'organisation et à les améliorer, et garantir qu'il est mené en conformité avec les normes et le code de déontologie.

2.2.2. Normes de fonctionnement

Les normes de fonctionnement décrivent la nature des activités d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant d'évaluer les services fournis. Elle englobe les normes suivantes :

- **Norme 2000: Gestion de l'audit interne**

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

- **Norme 2100: Nature du travail**

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

- **Norme 2200: Planification de la mission**

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

- **Norme 2300: Accomplissement de la mission**

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

- **Norme 2400: Communication des résultats**

Les auditeurs internes doivent communiquer les résultats de la mission.

- **Norme 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.

- **Norme 2600: Acceptation des risques par la Direction Générale**

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

2.2.3. Normes de mise en œuvre

Les normes de mise en œuvre s'appliquent à des types de mission spécifiques.

2.3. Mission d'audit et ses différentes phases

2.3.1. Définition d'une mission d'audit

Le mot « Mission » du latin signifie « mittere » veut dire envoyer, « charge confiée à quelqu'un de faire de faire quelque chose ».

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

- **L'objet :**

Il va permettre de distinguer les missions spécifiques des missions générales ou thématiques. Les missions spécifiques sont des missions qui portent sur un point en un lieu déterminé par contre les missions générales ne vont connaître aucune limite géographique. L'objet d'une mission d'audit interne est l'étude de la maîtrise des risques de l'activité, le processus ou l'entité qu'on audite.

- **La fonction :**

Autre critère qui peut, bien évidemment, se marier avec le précédent, on parle alors de missions uni fonctionnelles ou des missions plurifonctionnelles. La mission uni fonctionnelle, qu'elle soit spécifique ou générale, ne va concerner qu'une seule fonction. Par habitude, on réserve ce terme aux missions « générales », mais on perçoit bien qu'il n'y a là aucune exigence logique : l'audit du magasin de l'usine de Valenciennes, ou l'audit des magasins sont toutes les deux des missions uni fonctionnelles car ne concernant que la

fonction « gestion des magasins ». Il en sera de même pour « l'audit des achats » ou « l'audit de la sécurité » ou « l'audit du recrutement ». Par contre la mission plurifonctionnelle, celle où l'auditeur est concerné par plusieurs fonctions au cours d'une même mission. Dans ce cas, les auditeurs internes se déplacent pour aller auditer une filiale dans son pays ou à l'étranger, ils audient en général tout ou partie des activités de la filiale sans se limiter à une seule fonction. Ils peuvent ainsi à la fois avoir une vue de synthèse sur la société et une appréciation globale sur la qualité de sa gestion. Cette approche n'est en général pas retenue pour les filiales de grande importance, sauf à faire une mission longue.

▪ **La durée :**

Une mission d'audit peut durer dix jours ou dix semaines, il n'y a pas de règle en la matière et tout est fonction de l'importance du sujet à auditer. Il faut préciser que lorsqu'on parle de dix jours ou de dix semaines, l'instrument de mesure est ici 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.

Pour illustrer le propos, on dira qu'un auditeur durant dix semaines représente une durée de mission identique à celle de dix auditeurs durant une semaine. Par simplification, lorsqu'on parle de missions de deux semaines ou de quatre semaines, il faut lire « pour un auditeur au travail », la durée réelle de la mission étant à diviser par deux s'il ya deux auditeurs, par trois s'il y en a trois etc.

A partir de cette observation, on peut distinguer les missions « courtes » (inférieure ou égales à quatre semaines) et les missions longues (plus d'un mois).

- **Les missions longues :** Elles sont plus d'un mois, ce 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 conduit par un rapport d'audit riche en recommandations nombreuses et constructives.

- **La mission courte :** Elle est inférieure ou égale à un mois, en effet, 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 en est bien connu des auditeurs et que les investigations à réaliser sont peu nombreuses.

2.3.2. Trois phases fondamentales de la mission d'audit interne

Toute mission d'audit se déroule en trois grandes phases : la phase de préparation, la phase de réalisation, et la phase de conclusion.

La méthode est le domaine d'élection des instabilités du vocabulaire ; nous y avons fait allusion dans la première partie. Ainsi ces trois phases sont parfois nommées :

- Phase d'étude ;
- Phase de vérification ;
- Phase de conclusion.

On perçoit bien qu'il s'agit de la même chose.

Les deux premières phases (phase d'étude et phase de vérification) sont approximativement de même durée quand le sujet de la mission est nouveau, la phase de conclusion est plus courte mais quand on dispose de programmes de travail rodés, la phase d'étude peut ne prendre que quelques journées. D'où l'utilité de capitaliser le savoir-faire du service.

La phase d'étude se prépare au bureau (et dans les fonds documentaires) et s'effectue sur le terrain. La phase de vérifications est bien entendu totalement terrain. La phase de conclusion est une alternance d'actions et d'interactions internes à l'équipe d'audit et avec les audités ; pour les missions lointaines, on effectue première partie sur place, la fin au bureau.

¹²

a. La phase de préparation

La phase de préparation ouvre la mission d'audit, exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage. En dehors de toute routine, elle sollicite l'aptitude à apprendre et à comprendre, elle exige également une bonne connaissance de l'entreprise car il faut savoir où trouver la bonne information et à qui la demander. C'est au cours de cette phase que l'auditeur doit faire preuve de qualités de synthèse et d'imagination. Elle peut se définir comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux

¹² Schick Pierre « Mémento d'audit interne, méthode de conduite d'une mission », édition Dunod, Paris, 2007, page 64.

préparatoires avant de passer à l'action. Ce plan de mission précise les objectifs, le champ d'intervention, la date et la durée ainsi que les ressources allouées »

Au niveau de cette phase l'auditeur doit passer par les étapes suivantes :

- **Le droit d'accès ou l'ordre de mission**

Pour rechercher les risques, les prouver, les démontrer, etc. L'auditeur va devoir accéder à l'information qui remonte (comptabilité, reporting, etc.) et aux locaux et installations, équipements, registres, documents et personnes concernées.

L'ordre de mission est le mandat donné par une autorité compétente au service d'audit pour réaliser une mission d'audit sur une telle entité et qui précise la mission et son étendue. L'auditeur a plein accès quand et seulement quand il est mandaté, et après la mission il n'a plus accès. Donc toute mission d'audit commence par un mandat.¹³

Le plan d'audit et sa documentation devraient permettre de rédiger immédiatement l'ordre de mission, mais parfois tout un travail préalable peut être nécessaire pour en dégager les contours (champ) et les axes (objectifs) .

On distingue deux types de missions à savoir les missions programmées et les missions spécifiques.

- **Missions programmées :**

Ce sont des missions prévues dans le programme d'audit qui constitue par lui-même un ordre de mission collectif. Le service d'audit ne doit attendre l'ordre de mission pour débiter une mission qui est prévue dans le programme d'audit.

- **Missions spécifiques :**

Ce sont des missions non prévues dans le programme d'audit. Dans ce cas, l'ordre de mission spécifique est établi occasionnellement pour des missions correspondantes à des problèmes urgents, imprévus, demandées par d'autre structure de l'entité.

On distingue également deux types d'ordre de mission comme : Ordre de mission court et ordre long. L'ordre de mission court tient en quelques lignes pour définir objectifs et champ d'application. Ce document n'est, en général, pas restrictif et laisse le champ libre aux auditeurs pour conduire leurs investigations comme ils l'entendent. L'ordre de mission long

¹³ Pierre Schick, « Mémento d'audit interne »Edition Dunod,paris,2007,page 69.

indique non seulement et comme il se doit, objectifs et champ d'application mais il précise également les modalités de l'intervention, les dates, les lieux, les moyens à utiliser... et même ceux à ne pas utiliser.

L'ordre de mission répond à trois principes essentiels :

L'audit interne ne se saisit pas lui-même de ses missions, il est là pour réaliser les missions qui lui sont confiées et la décision ne lui appartient pas. L'ordre de mission doit émaner d'une autorité compétente ; c'est le plus souvent la direction générale ou le comité d'audit s'il en existe un. L'ordre de mission permet l'information à tous les responsables concernés. En effet, il est adressé non seulement et bien évidemment à l'audit interne mais également à tous ceux qui vont être concernés par la mission (audités), chefs de service et responsables.

Illustrations

- Illustrations 1: Exemple d'ordre de mission court

Entreprise Moderne

Paris, le

.....

ORDRE DE MISSION

- **Destinataire : Le directeur de l'audit interne**
- **Copie pour l'information : Le directeur du personnel**
- **Objet : Audit de la fonction de recrutement**
-

La mission concernera non seulement le service recrutement mais également tous les services susceptibles d'être intéressés par la fonction.

Le directeur du personnel portera l'ordre de mission à la connaissance de tous les responsables concernés.

Le président

Directeur général.

- Illustration 2 : Exemple d'ordre de mission long

Entreprise Modern

Paris le

.....

ORDRE DE MISSION

- **Destinataire : Le directeur de l'audit interne**
- **Copie pour l'information : Le directeur du personnel**
- **Objet : Audit de la fonction recrutement**

La mission sera réalisée par Messieurs x et y , auditeurs internes et supervisée par Monsieur z , chef de mission .

Elle se proposera d'analyser la fonction recrutement dans toutes ses composantes :

- **Moyens internes et moyens externes ;**
- **Outils de sélection ;**
- **Processus de recrutement depuis l'apparition du besoin jusqu'à l'affectation du recruté ;**
- **Organisation et efficacité du service du recrutement.**

Les auditeurs s'abstiendront d'analyser la politique de recrutement de l'entreprise .cette mission se déroula :

- **au service recrutement du siège social ;**
- **à l'usine d'Angers à la direction de l'informatique et au secteur commercial choisis comme zones tests. On prévoira un bureau d'accueil dans chacun de ces endroits ; les auditeurs se déplaceront par leurs propres moyens (avion et location de voiture).**

b. La prise de connaissance

Il n'y a pas de méthode d'audit qui ne commence par la connaissance des processus ou des activités que l'on doit auditer. Imaginer qu'il soit possible de réaliser l'audit de la trésorerie ou l'audit des installations de fabrication d'une usine chimique sans rien connaître ni de la gestion de la trésorerie ni de l'industrie chimique, serait évidemment se leurrer. Sans connaître nécessairement le « métier » de celui qu'il a à auditer, l'auditeur doit au moins en avoir la culture pour être en mesure de comprendre les explications qu'il va chercher et solliciter et, plus généralement, pour se faire admettre aisément.

L'étude préliminaire consiste à préciser le champ de l'audit, identifier les personnes à rencontrer, collecter la documentation sur les disciplines à auditer et sur les techniques d'audit existantes, obtenir des informations chiffrées ou caractéristiques du domaine audité. Les différentes directions contactées s'efforcent de faciliter ce travail de préparation indispensable.

Les auditeurs internes étudient toutes les informations utiles collectées concernant la société ou les activités à auditer, développent des questionnaires et mènent quelques interviews auprès des principaux responsables identifiés. Ces travaux vont permettre de constituer un référentiel du domaine à auditer, mener une analyse de risques et identifier des objectifs précis d'audit.

La prise de connaissance du domaine à auditer est un travail classique : connaissance du sujet par des lectures diverses et connaissance de l'unité (ou des unités) à auditer : chiffres saillants, points marquants de l'histoire, organigrammes et définitions de fonctions ...

c. La phase de réalisation

Cette phase fait beaucoup plus appel aux capacités d'observation, de dialogue et de communication. Se faire accepter est le premier impératif de l'auditeur, se faire désirer est le critère d'une intégration réussie. C'est à ce stade que l'on fait le plus appel aux capacités

d'analyse et au sens de la déduction. C'est, en effet, à ce moment que l'auditeur va procéder aux observations et constats qui vont lui permettre d'élaborer la thérapeutique.

Dans cette étape l'auditeur interne va, cette fois-ci sortir de son bureau, non plus de façon épisodique, mais pour des travaux qui vont le maintenir durablement au sein de l'unité auditée. Tout commence par une réunion relativement solennelle et nommée ici « réunion d'ouverture ».

❖ **Réunion d'ouverture :**

Cette réunion se tient chez l'audité, sur les lieux mêmes où la mission d'audit doit se dérouler : le service, l'usine, le secteur commercial... C'est toujours l'auditeur qui va chez l'audité et non pas l'inverse. Le contenu de la réunion d'ouverture est essentiellement centré sur les points suivants :

- **Présentation :** Cette présentation portera sur l'équipe d'audit que sur leurs interlocuteurs et leurs responsabilités ;
- **Rappel sur l'audit interne :** Les objectifs généraux de l'audit interne seront rappelés pour ramener la confiance entre les auditeurs et les audités.
- **Présentation du rapport d'orientation :** L'examen de ce document, dont chacun a eu connaissance, constitue l'essentiel de l'ordre du jour de la réunion : la durée de celle-ci est donc largement fonction de l'importance du rapport présenté et documenté en commun. Durant la réunion, l'équipe d'audit recueille les avis et les remarques des audités et la décision leur appartient de les rejeter ou de les retenir et donc d'apporter des modifications au rapport d'orientation. A l'issue de la réunion d'ouverture, les auditeurs et les audités ont la même compréhension des objectifs de la mission et de son champ d'application.

❖ **Programme d'audit ou programme de travail :**

On l'appelle aussi « programme de vérification » ou encore « planning de réalisation » ; quelle que soit sa dénomination, il s'agit du document interne au service et dans lequel on va procéder à la détermination et à la répartition des tâches. Ce programme d'audit est établi par l'équipe chargée de la mission, sous la supervision du chef de la mission et en général au cours d'un bref retour dans les bureaux du service. C'est un document interne, destiné à définir, répartir, planifier et suivre les travaux des auditeurs internes.

Le programme de vérification a pour avantage d'assurer l'efficacité des missions d'audit, à travers les points cités ci-dessous :

- Assurer le responsable de l'audit interne que toutes ses préoccupations seront prises en compte par l'équipe des auditeurs ;
- Assurer l'objectivité de l'audit interne ;
- Permettre au superviseur ou au chef de mission d'évaluer et de répartir les tâches entre les auditeurs internes ;
- Préparer et assurer le suivi du planning de la mission depuis le lancement jusqu'à la rédaction du rapport d'audit interne ;
- Guider l'auditeur dans ses travaux ;
- Documenter le déroulement de la mission.

❖ **Questionnaire de contrôle interne (QCI) :**

C'est un document que l'on a déjà commencé à élaborer avec le découpage en tâches élémentaires puisque lui aussi comme le tableau de risques part de ce découpage fondamental. Il y'aura donc autant de QCI que de missions d'audit à réaliser. Ce questionnaire va donc être le guide de l'auditeur dans la démarche qui sera la sienne pour réaliser son programme : c'est véritablement un fil conducteur, d'où son importance comme outil méthodologique.

En effet ce questionnaire de contrôle interne va permettre de passer du général au particulier et d'identifier pour chaque fonction quels sont les dispositions spécifiques de contrôle essentiels. C'est pourquoi il ya autant de questionnaires de contrôle interne que de missions d'audit. Les cinq questions fondamentales à se poser sont universels et permettent de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle, en couvrant tous les aspects :

Qui ? Questions relatives à l'opérateur, qu'il s'agit d'identifier avec précision et par là même de voir s'il existe, quels sont ses pouvoirs et dans quelle mesure il Ya identité entre la réalité et le référentiel. Pour répondre à ces questions, l'auditeur utilise largement organigrammes hiérarchique et fonctionnel, analyses de poste, grilles d'analyse de tâches ...

Quoi ? Regroupe toutes les questions permettant de savoir de quoi il s'agit, quel est non plus le sujet mais l'objet de l'opération : quelle est la nature du produit fabriqué, quelles sont les installations mises en œuvre, ou quels sont les personnes concernés ?

Où ? Pour ne pas omettre de tester tous les endroits où l'opération se déroule : lieux de stockage, lieux de traitement, sites industriels, etc.

Quand ? Permet de regrouper les questions relatives au temps : début, fin, durée, saisonnalité, planning ... ?

Comment ? Questions relatives à la description du mode opératoire : comment se fabrique le produit, comment est-il distribué, comment recrute-t-on, Comment achète-t-on, comment contrôle-t-on, etc. ? L'utilisation de la piste d'audit est parfois très utile pour suivre, comprendre et apprécier toute une chaîne de traitement.

Dans l'élaboration des questionnaires de contrôle interne, elles constituent la trame commune avec laquelle vont se décliner les questions spécifiques pour chaque tâche élémentaire. Il s'agit de formuler la meilleure question pour savoir si la tâche élémentaire est bien faite et bien maîtrisée. L'utilisation des cinq questions fondamentales peut même servir pour construire le questionnaire de contrôle interne lui-même lorsqu'on est en présence d'un thème que l'on souhaite « débroussailler » pour y voir plus clair. La mise en œuvre des cinq questions permet alors de procéder à une première identification des tâches élémentaires.

❖ **Travail sur le terrain :**

Durant cette étape, l'auditeur aura à mettre en œuvre le programme de vérification établi précédemment, c'est à l'issue des vérifications qu'il confirmera ou infirmera les faiblesses supposées. Chaque dysfonctionnement, chaque anomalie va donner lieu à l'établissement d'une FRAP (Feuille de Révélation et d'Analyse des problèmes) dans laquelle seront consignées : les constats ; les causes ; les conséquences ; les recommandations.

Il est important pour l'auditeur de valider pour les audités les constats faits tout au long de la mission, de même qu'il essayera d'emporter leur adhésion concernant les recommandations visant le règlement des problèmes rencontrés.

d. Phase de conclusion

La phase de conclusion exige également et avant tout une grande faculté de synthèse et une aptitude certaine à la rédaction, encore que le dialogue ne soit pas absent de cette dernière période. L'auditeur va cette fois élaborer et présenter son produit après avoir rassemblé les éléments de sa récolte : c'est le temps des engrangements et de la planification.

L'auditeur revient à son bureau avec l'ensemble de ses FRAP et de ses papiers de travail. Pour permettre la validation générale, il rédige un document : c'est le projet de rapport d'audit. Puis il organise la réunion de clôture et validation, d'où sort le rapport d'audit en son état final et auquel il faut assurer un suivi.

❖ **Projet de rapport d'audit interne :**

Le projet de rapport est rédigé à la fin de chaque mission, pour permettre la validation générale, formaliser ses constats et ses recommandations, analyser les causes et les conséquences des faits constatés.

Le projet de rapport constitue un relevé des lacunes, des faiblesses et des dysfonctionnements constatés au cours de la mission, évalués et hiérarchisés en fonction du degré de gravité des conséquences qu'ils induisent. Ce niveau de gravité est mesuré à partir d'éléments factuels chiffrés, recueillis lors des tests réalisés au cours des investigations, à défaut, la gravité peut être estimée en fonction des enjeux sur lesquels portent les faiblesses et qui ont été identifiés et quantifiés pendant la phase d'étude.¹³

Le projet de rapport est diffusé aux responsables concernés par le champ de l'audit, dans les meilleurs délais leur permettant d'en prendre connaissance avant la réunion de validation. Ce document est une provision qui va constituer l'ordre du jour de la réunion de clôture.

❖ **Réunion de clôture :**

Elle réunit exactement les mêmes participants que la réunion d'ouverture, lesquels après s'être entendu dire ce que les auditeurs internes avaient l'intention de faire, vont s'entendre commenter ce qu'ils ont fait. Autour de l'équipe de mission d'audit, on va donc retrouver l'audité, ses collaborateurs, sa hiérarchie (éventuellement). Le but de cette réunion de clôture concerne la validation du rapport pour le rendre incontestable en matière de constats, de raisonnements, de conclusions, et de formulations. Elle constitue la dernière chance de convaincre que les audités ainsi que leurs supérieurs hiérarchiques des problèmes constatés.

Cette réunion de clôture obéit à quatre principes, et elle s'organise et se déroule en fonction de modalités pratiques précises. Les quatre principes sont les suivantes :

- Le principe du livre ouvert :

Il est fondamental et découle directement du principe de transparence développé plus haut. C'est l'affirmation que rien ne saurait être écrit dans le rapport interne qui n'ait été au préalable présenté et commenté aux audités. La mission d'audit n'est pas une instruction secrète dont le dossier serait inconnu des inculpés. Tout au contraire : tous les documents, tous les éléments de preuve qui ont permis les observations contenues dans le projet de rapport doivent être mis sur la table.

- Le principe de la file d'attente :

Le premier servi en matière d'information, c'est et ce doit être l'audité, le responsable direct, avec lequel les informations sont validées. C'est pourquoi le projet de rapport et son contenu ne sont ni diffusés ni divulgués tant que la réunion de clôture et de validation n'est pas achevée.

- Le principe du ranking :

Les recommandations des auditeurs figurant dans le projet de rapport sont présentées en fonction de leur importance. On effectue donc un classement des constats énoncés dans les FRAP, classement effectué à partir de l'analyse de conséquences.

- Le principe de l'action immédiate :

En vertu de ce principe, dès que l'audité est informé, on va l'encourager sans attendre la publication du rapport officiel à prendre immédiatement les mesures correctives, s'il en a les moyens bien évidemment. Si tel est le cas, le rapport d'audit mentionne que les dispositions ont été prises aussi tôt et ont déjà porté leurs fruits.

❖ **Rapport d'audit interne**

Le rapport d'audit interne communique aux principaux responsables concernés par action, et à la direction pour information, les conclusions de l'audit concernant la capacité de l'organisation auditée à accomplir sa mission, en mettant l'accent sur les dysfonctionnements pour que soient développés des actions de progrès. Il constitue le point culminant de la mission, mais non sa fin.

Le rapport d'audit matérialise le travail des auditeurs. Il est recommandé à ses destinataires de ne pas étendre sa diffusion car il contient des informations confidentielles et son style peut surprendre un lecteur non averti. Un rapport d'audit n'est pas neutre : il analyse une situation, mais met prioritairement l'accent sur les dysfonctionnements, pour faire

développer des actions de progrès, sans omettre d'évoquer les points forts. Il contient des recommandations. Une recommandation n'est pas une critique, elle n'implique pas de faute : c'est une amélioration proposée au responsable habilité à mener l'action. IL est en charge de développer et mettre en place une solution au problème soulevé : celle proposée ou une meilleure.

Section 3 : Outils d'audit interne

Le déroulement de la mission d'audit interne présenté dans la précédente section, nécessite l'utilisation d'outils et techniques constituant les principaux supports de travail de l'auditeur.

Dans cette section nous présenterons les différents outils et techniques nécessaires à l'accomplissement d'une mission d'audit interne. Sachant qu'il existe plusieurs catégories d'outils, nous retiendrons juste : les outils d'interrogation, et les outils de description.

3.1. Outils d'interrogation

Ce sont des outils qui permettent d'aider l'auditeur interne à formuler des questions ou à répondre à des questions qu'il se pose.

3.1.1. Sondages statistiques ou échantillonnages

Le sondage comme technique d'audit consiste à prélever dans une population d'individus un échantillon, à l'examiner minutieusement, et à tirer de ce contrôle une conclusion portant sur l'ensemble de la population.

Le sondage statistique est une technique qui permet, à partir d'un échantillon prélevé aléatoirement dans une population de référence, d'extrapoler à la population les observations effectuées sur un échantillon.

Les sondages statistiques passent par quatre étapes qui sont les suivantes :

- La préparation : l'auditeur commence par la définition de la population, de ces éléments constitutifs ou individus ;
- L'échantillonnage : la taille de l'échantillon dépend du temps que l'auditeur peut consacrer à son sondage ;
- L'observation : L'auditeur procède au contrôle de son échantillon en comparant les valeurs réelles observées, à travers le calcul de la moyenne et la variance.

- L'extrapolation : les paramètres calculés précédemment permettent à l'auditeur par extrapolation mathématique de formuler un résultat sur la population.

3.1.2. Interviews

L'interview est un outil important que l'auditeur utilise dans sa mission. Ce n'est pas un entretien, ni une conversation parce que l'auditeur interne n'est pas dans la position du journaliste qui interviewe un homme politique, sur sa demande. Ici l'auditeur est celui qui écoute, 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.

L'interview 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 la fait ressembler à un interrogatoire de police. En audit interne, l'interview est coopérative.

On compte sept règles d'une bonne interview qui s'inspirent du nécessaire esprit de collaboration qui doit s'instaurer entre audité et auditeur, interviewé et intervieweur¹⁴. Et l'auditeur doit suivre ces sept règles pour pouvoir réaliser une bonne interview.

1^{ère} règle : Respecter la voie hiérarchique

L'auditeur ne doit pas procéder à une interview sans que le supérieur hiérarchique de son interlocuteur ne soit informé.

2^{ème} règle : rappeler clairement la mission et ses objectifs

L'interlocuteur de l'auditeur doit connaître le pourquoi et le comment de l'interview. Il serait désastreux qu'il puisse s'imaginer que l'on va lui tendre des questions pièges, que l'interview n'est en somme qu'un interrogatoire déguisé. Donc, et c'est le grand principe de transparence qui gouverne toute mission d'audit, on s'efforce de ne rien cacher des objectifs poursuivis.

3^{ème} règle : évoquer les difficultés, les points faibles, les anomalies rencontrées.

Toutes les difficultés, les points faibles et même les erreurs et les anomalies doivent être citées en même temps, en rappelant le résultat de ses toutes dernières investigations.

4^{ème} règle : adhérer aux conclusions de l'interview

¹⁴ Jacques Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », 8^{ème} édition d'organisation, Paris, 2013, page 314.

Les conclusions de l'interview, résumées avec l'interlocuteur, doivent recueillir son adhésion avant d'être communiquées sous quelque forme que ce soit à sa hiérarchie. Rien ne serait plus négatif que le résultat d'une interview communiqué en confiance à la hiérarchie alors que l'intéressé n'a pas encore véritablement donné son aval sur les conclusions à tirer de ses propos.

5^{ème} règle : conserver l'approche système

On doit donc se garder de toute question ayant un caractère subjectif et mettant en cause les personnes.

6^{ème} règle : savoir écouter

L'auditeur interne doit savoir écouter, il doit éviter d'être celui qui parle plus qu'il n'écoute.

7^{ème} règle : considérer son interlocuteur comme un égal

L'auditeur qui procède à une interview doit considérer son interlocuteur comme un égal. Non pas un égal au sens hiérarchique du terme, mais un égal dans la conduite du dialogue.

3.1.3. Outils informatiques

Ces outils sont nombreux et sont difficiles 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 d'informatiques peuvent être définies :

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

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

a. Outils de travail de l'auditeur

On est ici dans le domaine des logiciels du marché, très largement connus, et pour lesquels une simple énumération suffit :

- Les logiciels de traitement de textes qui sont utilisés en permanence ;
- Les logiciels de dessin (PowerPoint- Flowcharting...) 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.

b. Outils de réalisation des missions

On retrouve dans ce paragraphe à la fois des logiciels du marché et des logiciels conçus par le service.

- Les premiers sont de plus en plus utilisés et qui permettent la réalisation et le suivi des missions et recommandations, à savoir les logiciels Horus, Horus web et e-Sphynx qui couvrent notamment les besoins de gestion des missions d'audit, de suivi de la mise en œuvre des recommandations, de suivi des plans d'action, de reporting de contrôle interne et de cartographie des risques.
- Les seconds sont des 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, etc.

c. Outils de gestion du service

Cette rubrique contient :

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

Il faut enfin noter le recours à internet, fournisseur permanent d'informations qui vont permettre comparaisons et recherches en tous genres.

3.1.4. Vérifications et rapprochements divers

Ce ne sont pas des outils à proprement parler mais plutôt des procédés, qui sont utilisés par l'auditeur au cours du travail sur le terrain. Les auditeurs internes n'y ont recours que pour s'assurer de la validité des opérations effectuées : toute erreur donne lieu à une recherche causale.

a. Vérifications

Elles sont extrêmement diverses : les plus nombreuses sont les vérifications arithmétiques. Signalons à ce propos les erreurs croissantes dues à la pratique des tableurs : il suffit qu'une erreur initial se soit glissée dans la logique de construction du tableur pour que celle-ci se répète indéfiniment. C'est pourquoi les auditeurs avisés utilisent des logiciels permettant de vérifier la logique des tableurs. L'auditeur interne peut également y avoir recours mais à condition de disposer d'un référentiel absolu ou dans le temps lui permettant de déceler les déviations.

b. Rapprochements

Les rapprochements constituent pour l'auditeur interne une technique de validation : on confirme l'identité d'une information dès l'instant qu'elle provient de deux sources différentes. Par exemple :

- Effectif détermine par le service du personnel et effectif connu de l'unité ;
- Stock comptable et stock réel ;
- Vente de produits à une filiale et achats de la filiale à la société mère ;
- Entrées et sorties dans les bureaux et état des heures supplémentaires.

On peut ainsi multiplier les exemples, ces techniques sont souvent riches d'enseignements, toute différence révélant une anomalie.

c. Confirmation par des tiers

Les auditeurs internes utilisent moins largement et moins systématiquement la confirmation par des tiers, comme moyen de validation des constats et observations. Cette confirmation peut être sollicitée auprès de tous les tiers avec lesquels l'organisation est en relation. Les principaux concernés sont : les clients, les fournisseurs, les banques, les avocats, etc.

On peut considérer schématiquement qu'il existe trois types de confirmation :

- La confirmation positive fermée du style : êtes-vous débiteur de 1000 Da auprès de monsieur x ?
- La confirmation positive ouverte : combien devez-vous à monsieur x ?
- La confirmation négative : merci de confirmer que vous n'avez aucune créance sur monsieur Y.

D'une façon générale, les demandes de confirmation demandées aux clients sont fermées, celles aux fournisseurs et aux banques sont ouvertes.

3.2. Outils de description

3.2.1. Observation physique

L'auditeur interne n'est pas quelqu'un qui reste dans son bureau : il saisit toutes les occasions pour aller sur le terrain et pratiquer l'observation physique. Aller « sur le terrain », ce peut être dans une usine, visiter un secteur commercial ou aller dans un autre bureau. La pratique de l'observation physique exige trois conditions :

- L'observation ne doit pas être clandestine ; on applique ici la règle générale de l'audit interne, celle de la transparence. L'auditeur n'est pas espion, il prévient donc les responsables concernés pour les informer de sa visite et de ses intentions.
- L'observation ne doit pas être ponctuelle : ou bien elle dure un certain temps, ou bien elle est répétée à plusieurs reprises.
- L'observation doit toujours être validée car elle est incertaine, sauf le cas où elle est elle-même une validation.

L'observation physique par l'auditeur est un outil d'application universelle car tout est observable.

3.2.2. Narration

L'auditeur interne utilise deux types de narrations : la narration par l'audité et la narration par l'auditeur. La première est orale, et la seconde est écrite. La narration par l'audité est la plus riche, c'est elle qui apporte le plus d'enseignements ; la narration par l'auditeur n'est qu'une mise en ordre des idées et des connaissances.

3.2.3. Organigramme fonctionnel

L'organigramme fonctionnel, doit être construit et mise en place par le responsable et qu'il est de première importance pour l'auditeur de se le faire communiquer. L'organigramme fonctionnel, en revanche, va être construit par l'auditeur, si celui-ci le juge nécessaire, pour y voir plus clair . L'auditeur le dessine à partir d'informations recueillies par observations, interviews, narrations, etc.

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

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

Le dessin d'un organigramme fonctionnel permet d'enrichir les connaissances obtenues à partir de l'addition : organigramme hiérarchique + analyses de poste. C'est en général, le document qui permet de passer de l'un à l'autre car il révèle la totalité des fonctions existantes et permet donc d'aller voir, si l'on trouve leur tradition, dans les analyses de poste.

3.2.4. Grille d'analyse des tâches

Une grille d'analyse des tâches est un tableau à double entrée qui permet de relier les tâches aux personnes ou aux services qui les réalisent. Les tâches seront positionnées en ligne et les personnes/services en colonne ou inversement. Une grille d'analyse des tâches permet de mettre en évidence les tâches non faites, les tâches faites à différents endroits, la séparation des fonctions. Elle peut également être utilisée pour analyser la charge de travail par individu dans la mesure où les tâches ont été quantifiées.¹⁵

On peut concevoir une grille pour chaque grande fonction ou chaque processus élémentaire : chaque grille va comporter le découpage unitaire de toutes les opérations relatives à la fonction ou au processus concerné. Dans la première colonne nous trouverons les différentes tâches du processus concerné, dans la deuxième colonne on indique la nature des tâches en se référant aux grandes catégories en principe inconciliables pour une bonne séparation ; on indique donc s'il s'agit :

- D'une simple tâche d'exécution ;
- Ou d'autorisation ;
- Ou d'enregistrement comptable ;
- Ou financière ;
- Ou de contrôle (vérification).

Les colonnes suivantes de la grille sont destinées à indiquer les personnes concernées.

Tableau 2: Exemple d'une grille d'analyse de taches

Fonctions Tâches	Nature	Responsable courrier	Responsable achat	Comptable	Gestionnaire	Fondé de pouvoir	Non réalisé
Réception	O						
Transcription	O						
Rapprochement Facture/BC	C						
Rapprochement Fact/BR	C						
Vérification facture	C						
Comptabilisation	E						
Ordonnancement	A						
Etablissement du chèque	F						
Signature du chèque	A						
Envoi du chèque	O						

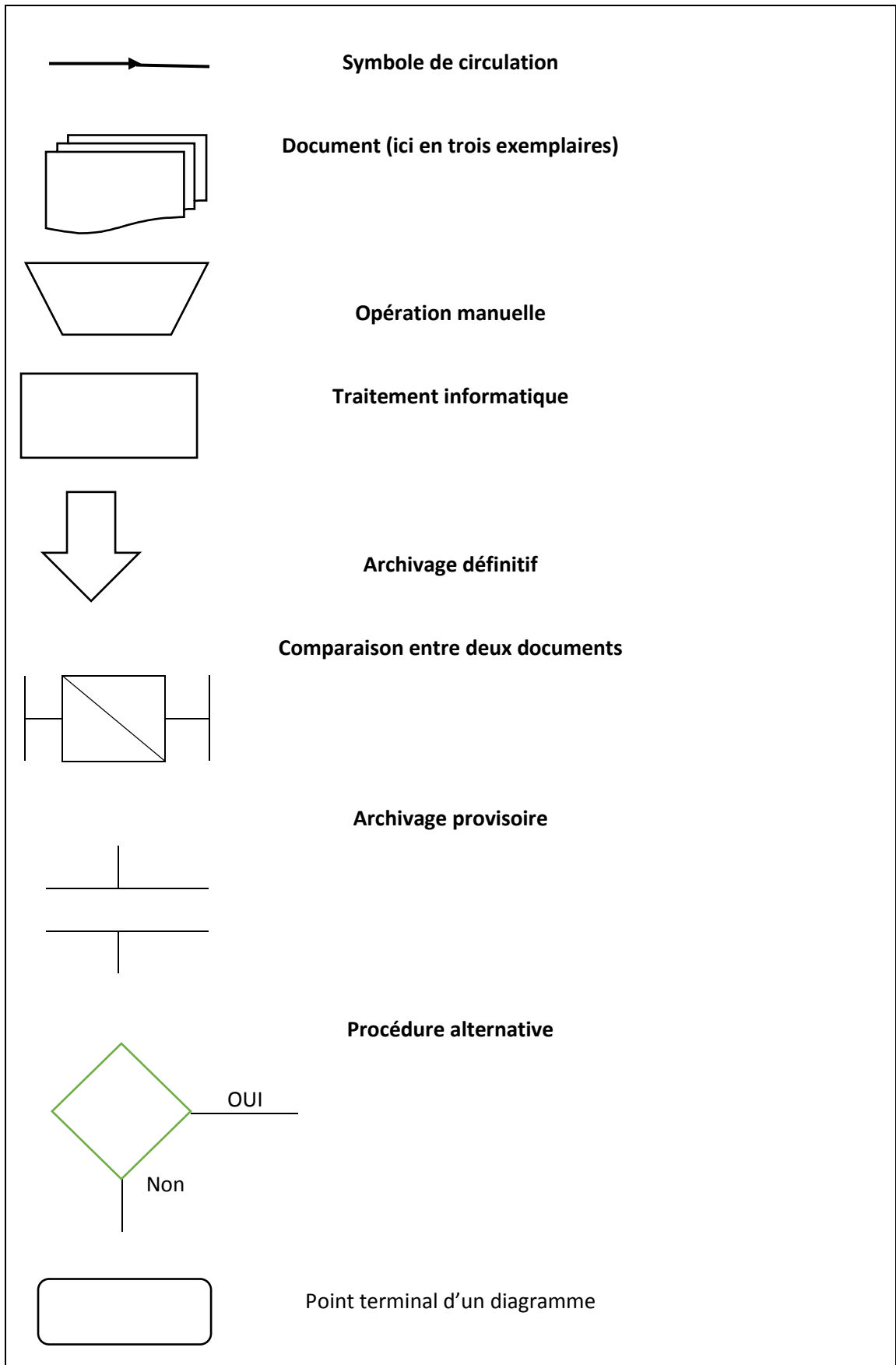
O : opérationnelle ; **C** : Contrôle ; **E** : Enregistrement ; **A** : Autorisation ; **F** : Financière
 Source : Gerard Valin & AL, « Controlor & Auditor », 2^e édition Dunod, paris, 2006, page184.

3.2.5. Diagramme de circulation

Le diagramme de circulation est un outil qui permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilité , d'indiquer leur origine

et leur destination et donc de donner une vision complète du cheminement des informations et de leurs supports.

Tableau. 3 : Quelques symboles usuels du diagramme de circulation



Source : Jacques Renard, « Théorie et pratique d'audit interne », 8^{ème} édition d'organisation, paris, 2013, p.340.

3.2.6. Piste d'audit

Ce fut à l'origine un outil de contrôle comptable, applicable désormais aux comptabilités informatisées. Des dispositions réglementaires et professionnelles ont rendu cette technique d'application obligatoire. La piste d'audit est un outil qui permet une compréhension détaillée et circonstanciée des mécanismes assurant la traçabilité des opérations, son objectif est de s'assurer qu'il est possible de remonter à l'origine d'une opération. La piste d'audit d'une opération permet d'en assurer sa traçabilité et donc de remonter aux éléments qui la sous-tendent et la justifient.

Conclusion

En conclusion, nous pouvons dire que la présentation de ce chapitre nous a vraiment permis d'avoir une idée claire sur la manière que doit être conduite une mission d'audit interne ainsi que ses différents outils et techniques utilisés par les auditeurs internes pour aboutir à des résultats pertinents. Ça nous a également permis de constater l'importance de l'audit interne dans l'amélioration de la performance d'une entreprise et pour sa pérennité aussi.

L'audit interne peut être considéré comme une profession créatrice de valeur ajoutée, il est également un partenaire de la direction générale et du management notamment vis-à-vis de la maîtrise des opérations de l'organisation. L'audit interne apporte sa contribution à l'ensemble des activités, fonctions ou processus de l'entreprise. Il décèle les problèmes et formule des recommandations aux directions et aux audités qui leur apportent une solution. Son rôle n'est pas de dénoncer ou d'accuser, mais d'arbitrer « les règles du jeu » du groupe et surtout de faire pratiquer les « 3R » Rechercher, Reconnaître et Remédier aux faiblesses de l'organisation. Il aide à anticiper les problèmes et se place dans une démarche vertueuse d'amélioration continue. En effet, l'audit interne comprend toutes les tâches qui ont pour but d'améliorer la performance de cette dernière.

Chapitre II : Amélioration de la performance par l'audit interne

Introduction

Dans ce chapitre nous présenterons quelques grands courants littéraires nous montrant comment l'audit interne efficacement pratiqué peut permettre d'accroître la performance d'une entreprise.

Section 1 : Efficacité d'un système de contrôle interne

L'amélioration de la performance financière par l'audit interne nécessite d'abord que le système de contrôle interne instauré dans l'organisation soit efficace , et son efficacité repose sur la mise en commun les cinq éléments de l'organisation qui sont : la surveillance par la direction et culture de contrôle , la reconnaissance et l'évaluation des risques ,les activités de contrôle et la séparation des tâches ,l'information et la communication , enfin la surveillance des activités et la correction des déficiences .

Alors dans cette section nous parlerons sur l'importance d'un bon système de contrôle interne au sein d'une organisation.

1.1. Définition du contrôle interne

1.1.1. Définition donnée par l'Ordre des Experts-Comptables (OEC) dès 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 l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci ».¹

1.1.2. Définition du contrôle interne issue des travaux confiés par l'Autorité des Marchés Financiers

« 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 qui contribue à la maîtrise de ses activités , à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources , et doit

¹ Jacque Renard « Théorie et pratique de l'audit interne » ,8^{ème} édition d'organisation, paris, 2013 , page116

lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité ».²

1.1.3. Définition donnée par American Institute Of Certified Public Accountants, en 1978

« Le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité , accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction » .³

1.2. Principes du contrôle interne

Le contrôle interne repose sur certaines règles de conduite ou de préceptes dont le respect lui conféra une qualité satisfaisante. Les principes⁴ sur lesquels s'appuie le contrôle ont été défini il Ya très longtemps par le congrès de l'OEC de 1977. Ce sont : l'organisation, l'intégration, la permanence, l'universalité, l'indépendance, l'information, l'harmonie. Ces principes ont notamment été repris par le cadre de référence de l'AMF.

- **Le principe d'organisation :**

Pour que le contrôle interne soit satisfaisant, il est essentiel que l'organisation de l'entreprise possède certaines caractéristiques. L'organisation doit être :

- Préalable ;
- Adaptée et adaptable ;
- Vérifiable ;
- Formalisée ;

Et doit comporter une séparation convenable des fonctions. L'organisation doit être établie sous la responsabilité du chef d'entreprise. Cette responsabilité consiste à fixer les objectifs, définir les responsabilités des hommes (organigramme) , déterminer le choix et l'étendue des moyens à mettre en œuvre. La diffusion par écrit des instructions est indispensable dans une grande entreprise. Elle est également préférable dans les entreprises de dimensions plus modestes, afin d'éviter les erreurs d'interprétation.

- **Le principe d'intégration :**

² Pierre Schick « mémento d'audit interne », édition dunod, paris, 2007, page20.

³ Renard Jacque, op.cit., page117.

⁴ Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse « Manuel et application » 2^{ème} édition, dunod, paris, 2009, page 514-516

Les procédures mises en place doivent permettre le fonctionnement d'un système d'autocontrôle mis en œuvre par des recoupements, des contrôles réciproques ou des moyens techniques appropriés.

- **Le principe de permanence :**

La mise en place de l'organisation de l'entreprise et de son système de régulation, le contrôle interne suppose une certaine pérennité de ces systèmes. Il est clair que cette pérennité repose nécessairement sur celle de l'exploitation.

- **Le principe d'universalité :**

Ce principe signifie que le contrôle interne concerne toutes les personnes dans l'entreprise, en tout temps et en tout lieu. C'est-à-dire qu'il ne doit pas y avoir de personnes exclues du contrôle par privilège, ni de domaines réservés ou d'établissements mis en dehors du contrôle interne.

- **Le principe d'indépendance :**

Le principe d'indépendance implique que les objectifs du contrôle interne sont à atteindre indépendamment des méthodes, procédés et moyens de l'entreprise. En particulier, l'auditeur doit vérifier que l'informatique n'élimine pas certains contrôles intermédiaires.

- **Le principe d'information :**

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

- **Le principe d'harmonie :**

On entend par principe d'harmonie, l'adéquation du contrôle interne aux caractéristiques de l'entreprise et de son environnement. C'est un simple principe de bon sens qui exige que le contrôle interne soit bien adapté au fonctionnement de l'entreprise.

1.3. Organisation du contrôle interne dans les entreprises

Habituellement, elle repose sur la distinction de deux niveaux. Une fonction de conformité doit également être mise en place.

1.3.1. Contrôle de premier degré

Au niveau des unités opérationnelles, le contrôle de premier degré s'appuie sur un manuel des procédures, une procédure permettant la réalisation d'une opération conformément aux normes fixées par l'entreprise. Pour toutes les opérations le manuel indique :

- Les étapes successives et logiques du traitement ;
- La responsabilité de chaque intervenant dans la chaîne de traitement ;
- L'enregistrement comptable des informations et leur restitution ;
- Les procédures de contrôle.

1.3.2. Contrôle de second degré

C'est un contrôle inopiné et à posteriori des opérations, réalisé fréquemment de façon transversale et périodique dont le rôle est :

- D'évaluer l'opportunité des opérations ;
- De suivre les risques qui s'y attachent, compte tenu des délégations de pouvoir accordées ;
- D'éclairer les organes dirigeants sur la réalisation des objectifs du contrôle interne.

Les rapports d'activité, les tableaux de bord, les indicateurs de performance, les rapports thématiques sont les instruments habituels de ce type de contrôle. Ce contrôle, requiert un organe spécialisé qui, d'un établissement à l'autre, s'appelle inspection générale ou audit interne.

1.4. Objectifs du contrôle interne

Le contrôle interne concourt à la réalisation d'un objectif général que l'on peut décliner en objectifs particuliers. L'objectif général c'est la continuité de l'entreprise dans le cadre de la réalisation des buts poursuivis⁵. Cette définition globale par les objectifs admise par la plupart des grandes entreprises a le mérite de mettre certains éléments en évidence :

- Le contrôle interne n'est pas un ensemble d'éléments statiques, il doit également être apprécié d'une façon dynamique, chacun des éléments qui le composent ayant sa place dans le processus de fonctionnement de l'entreprise ;

⁵ Jacques Renard « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ème} édition d'organisation, paris, 2010, page 143

- Tous les niveaux de management sont concernés au même titre que la direction générale, tous étant considérés comme des managers ayant à mettre en place un contrôle interne ;
- On assigne de façon réaliste comme finalité l'assurance raisonnable d'atteindre les objectifs .En effet, un contrôle interne qui viserait un fonctionnement parfait pour parvenir à coup sûr aux résultats escomptés serait à la fois paralysant et hors de prix, donc irréaliste. Le contrôle interne n'est pas conçu pour garantir la réussite de l'organisation, son objectif est relatif et non absolu.

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

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

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

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

L'auditeur interne s'alignera donc de préférence sur ces objectifs.

1.4.1. Protection du patrimoine

Un système de contrôle interne doit viser à préserver le patrimoine de l'entreprise. Mais il faut étendre la notion et comprendre par là non seulement les actifs immobilisés de toute nature, les stocks, les actifs immatériels, mais également deux autres éléments non moins essentiels :

- Les hommes, qui constituent l'élément le plus précieux du patrimoine de l'entreprise, et on retrouve ici la notion de risque, au sens le plus large du terme : sécurité, risque social ;

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

Enfin, et pour être complet, on peut ajouter dans la liste des actifs qui doivent être valablement protégés par le système de contrôle interne, la technologie ainsi que des informations confidentielles de l'entreprise.

1.4.2. Fiabilité et intégrité des informations financières et opérationnelles

L'image de l'entreprise se reflète dans les informations qu'elle donne à l'extérieur et qui concernent ses activités et ses performances. Il est nécessaire que tout soit en place pour que « la machine à fabriquer des informations » fonctionne sans erreur et sans omission et sans omission, et ce aussi bien dans les secteurs techniques et commerciaux que dans le domaine financier. Et plus précisément, ces contrôles internes doivent permettre à la chaîne des informations d'être :

- Fiables et vérifiables ;
- Exhaustives ;
- Pertinentes ;
- Disponibles.

2.4.3. Respect des lois, règlements et contrats

Cela englobe naturellement les dispositions législatives et réglementaires, mais elles ne se limitent pas aux lois, règlements et contrats (il peut y avoir des dispositions individuelles ou conjoncturelles). Or, les dispositifs de contrôle interne doivent éviter que les audits de conformité ne révèlent des failles ou des erreurs, ou des insuffisances dues à l'absence de respect des instructions.

2.4.4. Efficacité et efficience des opérations

C'est le quatrième objectif permanent du contrôle interne, dont la prise en compte est appréciée dans les audits d'efficacité. La norme 2110.A1 ajoute que l'auditeur doit surveiller et évaluer l'efficacité, la conception et la mise en œuvre des objectifs et des programmes de l'organisation. Ceci implique que le gestionnaire doit gérer ses risques. La gestion des risques est partie intégrante des opérations.

Réaliser ces quatre objectifs c'est prendre une option sérieuse sur la bonne maîtrise des activités. On peut dire, en ce sens, que les quatre objectifs du contrôle interne donnent à la

définition du concept sa dimension opérationnelle. Ces objectifs constituent la toile de fond sur laquelle chacun inscrira son activité, du haut en bas de la hiérarchie. Ils ne font pas double emploi avec les objectifs spécifiques de chacun. En d'autres termes l'organisation d'un dispositif de contrôle interne doit se concevoir et s'organiser d'un double point de vue :

- ❖ Les conditions à remplir par l'organisation pour permettre l'implantation d'un bon contrôle interne.
- ❖ Mais aussi, dans le cadre ainsi défini, comment chacun va s'organiser pour gérer au mieux ses affaires. C'est le cadre de maîtrise du contrôle interne de chaque activité.

1.5. Composantes du contrôle interne

Les différentes composantes du contrôle interne sont les suivantes : Environnement de contrôle ; Evaluation des risques ; Activités de contrôle ; Information et communication ; Activités de pilotage.

1.5.1. Environnement de contrôle

La culture d'un office est un élément très important de l'environnement de contrôle, puisqu'elle détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôles .Elle constitue le fondement de tous les autres éléments du contrôle interne, en imposant discipline et organisation. Les facteurs ayant un impact sur l'environnement de contrôle comprennent notamment l'intégrité, l'éthique et la compétence du personnel ; la philosophie des dirigeants et le style de management, et enfin la politique de délégation des responsabilités et d'organisation et de formation.

La mise en place d'un environnement de contrôle est la première étape de l'établissement d'un système de contrôle interne. Elle constitue un élément de base indispensable à la création et au maintien d'un Système de Contrôle Interne (SCI) efficace.

1.5.2. Evaluation et gestion des risques

Chaque office est confronté à un ensemble de risque externe et interne qui doit être évalués. L'évaluation des risques consiste e, l'identification et l'analyse des facteurs susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs. Il s'agit d'un processus qui permet de déterminer comment ces risques devraient être gérés, compte tenu de l'évolution permanente de l'environnement économique, du contexte légal et réglementaire ainsi que des conditions de travail, il est nécessaire de disposer des méthodes permettant d'identifier et de maîtriser les

risques spécifiques liés au changement. Cette phase d'inventaire doit être suivie d'une phase d'analyse afin de déterminer par risque la probabilité de survenance et le dommage potentiel. Il s'agira enfin de décider si un risque doit être évité, limité, assuré ou accepté.

1.5.3. Intégration des activités de contrôle dans le processus

Les activités de contrôle peuvent se définir comme l'intégration et l'application de contrôle dans les processus, afin de contribuer à garantir la mise en œuvre des orientations prises par la direction. Les activités de contrôle sont menées à tous les niveaux hiérarchiques et fonctionnels d'un office et comprennent des actions aussi variées qu'approuver et autoriser, vérifier et rapprocher, apprécier les performances, la sécurité des actifs ou encore la séparation des fonctions. Ces activités doivent également se décliner de manière conséquente dans les différentes couches des processus pour être efficaces.

1.5.4. Gestion de l'information et communication

L'information pertinente doit être identifiée, recueillie et diffusée sous une forme et dans les délais qui permettent à chacun d'assumer ses responsabilités. 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 traitent non seulement les données produites par l'office mais également celle qui, liées à son environnement externe, sont nécessaires à prise de décisions pertinentes. Il existe également un besoin plus large de communication efficace, impliquant une circulation multidirectionnelle des informations, c'est-à-dire ascendante et transversale.

La direction doit transmettre un message très clair à l'ensemble du personnel sur les responsabilités de chacun en matière de contrôle. Les employés doivent comprendre le rôle qu'ils sont appelés à jouer dans le SCI, ainsi que la relation existant entre leurs propres activités et celles des autres membres du personnel. Ils doivent être en mesure de faire remonter les informations importantes.

1.5.5. Surveillance et pilotage du SCI

Un système de contrôle interne n'est pas un instrument que l'on met en place une fois pour toutes car de nombreux changements dans l'environnement peuvent rendre certains aspects du SCI inadaptés. C'est pourquoi un système de contrôle interne doit être lui-même contrôlé, afin qu'en soit évaluée dans le temps l'efficacité.

1.6. Limites du contrôle interne

Il faut toujours garder à l'esprit que tout SCI, aussi bien conçu et appliqué soit-il, ne peut fournir au plus qu'une assurance raisonnable à la direction quant à la réalisation des objectifs. En effet, étant donné qu'elle est essentiellement basée sur le facteur humain, toute structure de contrôle interne peut être affectée par une erreur de conception, de jugement ou d'interprétation, par l'équivoque, la nonchalance, la fatigue ou encore la distraction. Les facteurs suivants peuvent avoir une influence négative sur l'efficacité du contrôle interne⁶ :

1.6.1. Erreur de jugement

Le risque d'erreur humaine lors de la prise de décision ayant un impact sur les processus de l'office peut limiter l'efficacité des contrôles. Les personnes responsables sont souvent appelés à prendre des décisions dans un temps limité, en se basant sur les informations disponibles, mais incomplètes et en faisant face à la pression liée à la conduite des activités.

1.6.2. Dysfonctionnements

Même les SCI bien conçus peuvent faire l'objet de dysfonctionnement, par exemple lorsque les collaborateurs interprètent les instructions de manière erronée, cèdent à la routine et ne sont plus attentifs aux erreurs. Une enquête sur des anomalies diverses peut ne pas être poursuivie assez loin ou une personne remplissant des fonctions en remplacement d'une autre (maladie, vacance) peut ne pas s'acquitter convenablement de sa tâche.

1.6.3. Contrôles outrepassés ou contournés par le management

Le SCI ne peut pas être plus efficace que les personnes responsables de son fonctionnement. Même au sein d'une entreprise efficacement contrôlée, un responsable peut être en mesure de contourner le SCI. Ceci signifie qu'un responsable peut déroger de façon illégitime aux normes et procédures prescrites, par exemple pour en tirer un profit personnel ou afin de dissimuler la non-conformité de l'activité de son office à certaines obligations légales.

1.6.4. Collusion

Deux ou plusieurs individus agissent collectivement pour accomplir et dissimuler une action peuvent fausser les informations financières ou de gestion d'une manière qui ne puisse

⁶ Site internet : www.bkb.admin.ch « Mise en place d'un système de contrôle interne » seconde édition, octobre 2007, page 14-15.

être détectée par le SCI. Un employé chargé d'effectuer des contrôles peut réduire ceux-ci à néant agissant en collusion avec d'autres membres du personnel ou des tiers extrêmes à l'entreprise.

1.6.5. Rapport / Bénéfice

Les ressources étant toujours limitées, les entreprises doivent comparer les coûts et les avantages relatifs des contrôles avant de les mettre en place. Lorsqu'on cherche à apprécier l'opportunité d'un nouveau contrôle, il est nécessaire d'étudier non seulement le risque d'une défaillance et l'impact possible sur l'entreprise mais également les coûts qu'entraîneraient la mise en place de ce contrôle. Une décision quant à la mise en place d'un contrôle restera toujours partiellement basée sur des critères subjectifs.

1.7. Relation de l'audit interne avec le contrôle interne

Concernant le rapport de l'audit interne avec le contrôle interne, nous pouvons dire que l'audit interne est en quelque sorte le contrôle du contrôle interne. Si chaque organisation est responsable de manière continue du contrôle interne de ses activités, l'audit interne doit être, dans l'exercice de ses missions, le promoteur du contrôle et de son efficacité au meilleur coût. L'audit interne renforce et améliore les dispositifs du contrôle interne. La mise en place du contrôle interne est structurée dans l'entreprise selon distribution à 3 ou 4 niveaux. L'émergence de corps de contrôleurs interne met en œuvre des effectifs nombreux. La multiplicité des acteurs du contrôle interne crée donc la complexité. Elle peut entraîner des redondances qui nuisent à son efficacité. Ainsi, les entités opérationnelles peuvent souffrir d'un excès de contrôle de la part de structures différentes intervenant en partie sur le même sujet. De même, chaque acteur peut croire à un instant donné qu'un autre acteur s'occupe de tel ou tel risque ou de tel ou tel contrôle, sans que finalement personne n'investisse le niveau d'intelligence et d'expertise requis pour réellement maîtriser les risques.

La question de la bonne coordination de cet ensemble est donc de la plus haute importance et il appartient à chaque organisation de mettre en place le dispositif le plus approprié à ses objectifs, son contexte, sa culture, ses Hommes, pour s'assurer de la cohérence et de l'efficacité du contrôle interne.

1.8. Efficacité des systèmes de contrôle interne

L'amélioration de la performance au sein d'une quelconque entreprise exige que le système de contrôle interne mis en place soit efficace. En effet, un tel système permet de garantir une certaine maîtrise de l'entreprise et de ses opérations. Il est donc essentiel définir clairement le contrôle interne, ses acteurs, ses objectifs, ainsi que ses composantes pour que sa contribution soit efficace.

La novation fondamentale est dans l'exigence d'une approche logique et globale de l'appréciation des risques, approche qui résume en huit (8) éléments les conditions indispensables pour un contrôle interne bien maîtrisé :⁷

- Un environnement interne favorable ;
- Une définition des objectifs stratégiques ;
- Une identification des événements susceptibles d'avoir un impact négatif ;
- Une évaluation du risque ;
- Un traitement du risque ;
- Des activités de contrôle ;
- Une information et une communication ;
- Un pilotage.

On retrouve dans les composantes définies par l'AMF les mêmes éléments que ceux décrits ci-dessus, à ceci près que la logique du classement n'est pas la même. Mais, dans l'un et l'autre cas, on est en présence d'un référentiel universel de contrôle interne.

1.8.1. Environnement interne favorable

L'expression se substitue à celle « d'environnement de contrôle », la nouvelle expression évite les confusions du mot contrôle et elle affirme clairement qu'il s'agit de réunir en interne les capacités et moyens qui vont créer les conditions favorables à la prise en compte d'une juste appréciation des risques. On entend par là l'impérieuse nécessité d'avoir une éthique, une stratégie et une organisation, qui mettent en application les vertus que l'on entend du système lui-même :

- Une éthique :

⁷ Jacques Renard « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ème} édition d'organisation, Paris 2010, page 150

Un dispositif de contrôle interne maîtrisant efficacement les risques ne saurait croître et prospérer s'il ne s'insère pas dans un contexte de codes de conduite et de règles d'éthique, l'application des normes de comportement moral. Le management, et au plus haut niveau, doit donner l'exemple non seulement dans les discours mais également dans les comportements avec le personnel, les clients, les fournisseurs, les administrateurs.

Lorsque les dirigeants contournent les contrôles, violent les normes de comportement moral, ils donnent un coup de canif dans le contrat de contrôle interne et favorisent la réalisation des risques. Ce faisant, ils portent atteinte à la maîtrise des opérations.

- Une stratégie :

Une stratégie de l'organisation doit également être exemplaire. Il faut entendre par là des délégations de pouvoir clairement définies, une permanente adaptation des compétences aux postes attribués (et non l'inverse), des objectifs réalistes et réalisables, une gestion des ressources transparente et connue de tous. Tous ces éléments vont constituer le socle sur lequel vont se construire la maîtrise des risques et le contrôle interne.

- Une organisation :

L'organisation elle-même doit exprimer cette politique. Le conseil d'administration doit jouer pleinement son rôle, ainsi que le comité d'audit, s'il en existe un. Le contrôle interne ne peut exister s'il n'y a que des administrateurs dormants, ou si les délégations de pouvoir ne sont ni clairement définies, ni respectées, ou si l'organisation elle-même n'est pas adaptée aux objectifs fixés.

1.8.2. Définition des objectifs stratégiques

La première étape de ce raisonnement logique conduit donc à préciser les objectifs stratégiques à partir desquels chaque opérationnel va pouvoir se déterminer : ainsi vont pouvoir être déclinés les objectifs opérationnels, de reporting et de conformité. Cette définition des objectifs stratégiques est tout naturellement influencée par le goût du risque qui sévit dans l'organisation et donc il faut préciser les repères.

1.8.3. Identification des événements

C'est un passage obligé dans la construction d'une structure rationnelle et globale de gestion de risque pour permettre l'élaboration d'un contrôle interne efficace. L'analyse doit porter sur deux aspects :

- Identifier les points qui, pouvant apparaître comme des « risques », constituent en fait des opportunités à prendre en compte dans la stratégie et qu'il convient de retenir et faire prospérer. Prendre un risque est une stratégie habituelle dans une organisation compétitive, encore faut-il le prendre à bon escient et donc identifier les facteurs rentrant dans cette catégorie.
- Mais également et surtout identifier les impacts négatifs, ceux que l'on considère habituellement comme des risques inacceptables. Ces risques, attachés aux activités, sont les risques inhérents(ou risque spécifique) par opposition au risque de contrôle interne et au risque d'audit .Ceci implique une analyse globale et détaillée au niveau de l'entreprise et au niveau de chaque activité, par nature et par destination. A partir de cette identification, on va être en mesure de procéder à une évaluation.

1.8.4. Évaluation des risques

Tout d'abord nous commencerons à définir la notion de risque, qui a été définie par dominique vincenti comme suit: « le risque c'est la menace qu'un événement ou une action ait un impact défavorable sur la capacité de l'entreprise à réaliser ses objectifs avec succès »⁸.

Complétons cette définition par celle de l'IFACI: «le risque est un ensemble d'aléas susceptibles d'avoir des conséquences négatives sur une entité et dont le contrôle interne et l'audit ont notamment pour mission d'assurer autant que faire se peut la maîtrise »⁹.

Toutes ces définitions mettent en évidence les composantes du risque :

- La gravité, ou conséquences de l'impact ;
- La probabilité qu'un ou plusieurs événements se produisent.

Ces composantes sont clairement mises en évidence par la définition ISO du risque comme étant « la possible d'occurrence d'un événement ayant un impact sur les objectifs. Il se mesure en terme de conséquences et de probabilité ». Et c'est pourquoi toutes les tentatives pour mesurer le risque se traduisent par le produit de ces deux facteurs que l'on tente de chiffrer avec plus ou moins d'approximation. Mais si le risque manager, dont c'est le métier, se livre à de suivants calculs de mesure et de probabilités, l'auditeur interne n'a pas à aller jusqu'à ce niveau de détail. Et c'est pourquoi il n'est pas inutile de rappeler la fonction de chacun des acteurs :

⁸ Dominique Vincenti, « Dresser une cartographie des risques », in revue audit,n°144.

⁹ Coopers-Lybrand / IFACI, « La pratique du contrôle interne », , éditions d'organisation.

- Le risk manager identifie les risques, en dessine la cartographie, les mesures et, à partir de là, propose la politique qui sera appliquée dans le double domaine de la prévention et de la protection ;
- Le manager opérationnel applique cette politique et met en place les moyens pour maîtriser les risques inacceptables et limiter les risques acceptables
- L'auditeur interne apprécie la qualité de la cartographie et des moyens mis en place ; il en détecte les lacunes et les insuffisances et formule des recommandations pour y mettre fin .Mais il n'est pas concerné par l'élaboration et la mise en place d'une gestion globale des risques.

1.8.5. Traitement du risque

Quelle que soit la méthode utilisée pour l'évaluation des risques, la démarche logique implique une étape supplémentaire avant la définition des moyens à mettre en œuvre.

Parmi les deux composantes du risque ; impact et probabilité, il faut pour chaque risque identifié choisir une stratégie :

- Minimiser l'impact en développant une politique de protection ;
- Ou minimiser la fréquence en développant une politique de prévention ;

Ce choix va dépendre largement de deux facteurs :

- La nature du risque : risque d'entreprise ou risque opérationnel, risque technique ou environnemental, risque humain ou matériel ...
- Le coût évalué et / ou le manque à gagner : C'est le rapport coût/bénéfice.

1.8.6. Activités de contrôle

Un système de contrôle interne efficace ce doit le respect d'un certain nombre de règles et cela pour pouvoir atteindre les objectifs soulignés par les entreprises, ça nécessite également d la mise en place d'une structure de contrôle appropriée. Toutefois, ces activités de contrôle sont les dispositifs spécifiques de chacun qui vont lui permettre de gérer ses activités dans le respect des objectifs généraux du contrôle interne. Leur ensemble, mis en œuvre, constitue ce que l'on nomme l'urbanisme du contrôle interne.

Ces dispositifs vont varier selon l'entité et sa culture, selon la nature des activités, selon les habitudes de travail des managers, etc.

1.8.7. Information et communication

L'efficacité d'un système de contrôle nécessite l'existence, l'exactitude et l'exhaustivité des données internes, ainsi que bon nombre d'information à propos des marchés extérieurs et événements et conditions intéressant la prise de décision. La cohérence l'actualité et la fiabilité de ses données est une obligation.

Les éléments disparates du contrôle interne doivent pouvoir jouer leur rôle avec souplesse et pour ce faire être connus de tous ceux qui directement ou indirectement auront à les mettre en œuvre ou à les rencontrer. La transparence doit donc être la règle : pas de rétention d'information, pas de circuits de communication excessivement complexes, pas d'informations superflues, pas de repli sur sa propre activité. En effet si l'information adéquate ne parvient pas aux différents acteurs, soit parce qu'elle est incomplète ou de mauvaise qualité, soit parce que la communication est déficiente, voire absente, il en résulte que les intéressés sont mal informés sur leurs risques. N'ayant pas une bonne réception de leurs risques, comme déjà indiqué, ils ne peuvent espérer concevoir un dispositif de contrôle interne efficace.

La communication externe doit être définie dans son contenu et ses modalités par la direction générale ou le conseil. La communication interne doit être définie dans son contenu et ses modalités par des règles internes. Mais dans l'un et l'autre cas elle ne saurait être anarchique.

1.8.8. Pilotage

Les responsables de l'entreprise font parfois du contrôle interne sans le savoir. En effet, chaque responsable où qu'il soit, s'organise pour diriger son activité : il va définir les tâches de chacun, mettre au point des méthodes de travail, se doter d'un système d'information, superviser les activités de son personnel, etc. Ce faisant il mettra en place et fera vivre un système de contrôle interne. C'est-à-dire qu'on ne saurait trop souligner que le contrôle interne est d'abord l'affaire des responsables, que tout discours, toute formation sur le contrôle interne s'adresse à eux, que c'est à eux qu'il appartient de le définir et de l'organiser. Piloter son activité et donc gérer les risques qu'elle génère c'est :

- S'approprier son contrôle interne ;
- Le tenir à jour de façon permanente, et pour ce faire utiliser les recommandations de l'audit interne et les autres méthodes d'évaluation en continu du système de gestion globale des risques, lequel conditionne la qualité du contrôle interne :

- Evaluation en continu grâce au rôle bien compris du management.
- Mais aussi évaluations ponctuelles en application de la norme 1300 et des MPA qui s'y rattachent.

Section 2 : Amélioration de la performance financière

Plusieurs réflexions managériales peuvent nous permettre de lier l'amélioration de la performance d'une entreprise à l'audit interne. En effet plusieurs théories dans le management des organisations montrent que la mise en œuvre de certains mécanismes de contrôle tels que l'audit interne est nécessaire, permettant ainsi aux dirigeants de s'assurer de la bonne marche de leurs activités.

2.1. Contrôle des opérations et maîtrise des risques

Tout d'abord, avant d'aborder le rôle de l'audit interne dans la maîtrise des risques pour pouvoir éviter toute ambiguïté dans le sujet, il y a lieu de présenter la notion de risque ainsi que sa gestion

2.1.1. Définition du risque

L'IIA et l'IFACI, dans le glossaire des normes définissent le risque comme « la possibilité que se produise un événement susceptible d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs ». ¹⁰ On peut également définir le risque comme : « Le risque est la mesure de l'instabilité de la situation dangereuse ou menaçante et de la potentialité d'accident. » ¹¹

2.1.2. Classification des risques

Nous pourrions distinguer deux types de classification des risques auxquels une entreprise peut être confrontée.

- La première classification consiste à classer les risques en deux types :
 - **Les risques spéculatifs** : Ces risques sont l'essence même de l'entreprise : investir des capitaux dans une nouvelle usine, se lancer sur de nouveaux marchés, lancer un nouveau produit. Ces prises de risques sont conscientes, et elles ont pour objet d'engendrer un profit.

¹⁰ P.Schick, J.Vera, O.Bourouila-Parege « Audit interne et référentiels de risques » Dunod, Paris, 2010, page 10

¹¹ Alain Desroches, Alain Leroy, Frédérique Vallée « La gestion des risques » 2^{ème} édition revue et augmentée, Paris, 2007, page 34

- **Les risques purs** : traditionnellement définis comme étant le résultat du hasard. Ce sont des événements (tels que les incendies, explosions, atteinte à l'environnement...) engendrés par l'activité de l'entreprise qui se réalisent à la suite de concours de circonstance et sur lesquels il est possible d'agir de manière préventive ou moyennant un refinancement.

b) La deuxième classification comporte les risques suivants :

- **Le risque inhérent** : est celui qui existe en soi sans tenir compte des mécanismes de contrôle et de maîtrise présents dans l'entreprise. On dit aussi, que c'est celui que l'on retrouve dans l'environnement des activités humaines, qui fait partie de l'existence.
- **Le risque de non contrôle** : on le définit comme la probabilité qu'une mesure de contrôle ou un mécanisme de contrôle faille à prévenir ou à détecter une menace présente que l'on veut absolument éviter.
- **Le risque de non détection** : c'est la probabilité qu'une mauvaise conclusion soit tirée des résultats de travaux d'audit interne ou d'autres analyses effectuées par des personnes habilitées
- **Le risque résiduel** : c'est le risque qui subsiste après l'application des techniques de maîtrise des risques.

2.2. Procédures de gestion des risques

Même si les procédures de gestion des risques diffèrent selon les entreprises, les étapes qui la composent sont toujours similaires :

- Dans un premier temps, les risques sont identifiés, cartographiés, et évalués.
- Une fois les risques majeurs identifiés, des plans d'action destinés au traitement de ces risques sont mis en œuvre. Les risques résiduels font l'objet d'un transfert.
- Les budgets « risques » sont alloués aux entités chargées de les traiter.
- En fin, les actions correctrices font l'objet d'un suivi et d'un contrôle.

2.2.1. Identification des risques

Dans un premier temps, le risk manager va réaliser une étude préalable des risques de l'entreprise en fonction de sa propre perception. Cette étude préalable va lui permettre d'identifier l'échantillon qu'il va interroger par la suite. Dans l'absolu, il faudrait interroger

toutes les unités et les métiers de l'entreprise ce qui est le plus souvent impossible. L'échantillon de cartographie sera très différent d'une entreprise à l'autre, car il dépend de la perception du risk manager.

Dans un second temps le gestionnaire des risques va élaborer des questionnaires sur la perception des risques, pour chacun des métiers ou entités qu'il a choisi d'interroger. Généralement ces questionnaires sont destinés à quatre types d'interlocuteurs :

- Les opérationnels qui ont un rôle important à jouer car ils ont souvent un degré important de sensibilité aux risques,
- Les responsables de processus métier,
- La direction générale lorsque cela est possible,
- Les consultants externes et internes.

2.2.2. Evaluation des risques

Pour avoir une liste exhaustive des risques et de leur perception, les questionnaires réalisés précédemment sont croisés avec l'étude préalable réalisée par le risk manager. Les risques sont alors classés et hiérarchisés selon leur importance. Ce classement se fait pour chacune des entités de l'entreprise. Différentes méthodes peuvent être utilisées pour procéder à cette évaluation.

Les personnes interviewées vont noter chaque risque et les placer dans un diagramme en fonction de deux critères : la sévérité et la difficulté à gérer ce type risque. Ces matrices et diagrammes font ensuite l'objet d'un regroupement dans une base de données qui est traitée par le département des risques.

Une autre méthodologie utilise une notation collective des risques et la confrontation des opinions lors d'un débat. Le risk manager groupe va utiliser ces notations pour établir une cartographie globale des risques majeurs pour l'entreprise et mettre en évidence les priorités à examiner en termes les plus d'actions.

2.2.3. Traitement des risques

Le traitement des risques peut être considéré comme le fait de ramener les risques à un niveau acceptable et les rendre ainsi plus supportables pour l'entreprise :

- Soit à supprimer ses causes ;
- Soit à transférer ou partager sa responsabilité ou le coût du dommage à un tiers ;

- Soit à accepter le risque tout en le surveillant

Mais quelle que soit la méthode utilisée pour l'évaluation des risques, la démarche logique implique une étape supplémentaire avant de pouvoir définir les moyens à mettre en œuvre. Parmi les deux composantes du risque : impact et probabilité, où pour chaque risque il y a lieu d'identifier et choisir une stratégie :

- Minimiser l'impact en développant une politique de protection.
- Ou minimiser la fréquence en développant une politique de prévention

L'entreprise a le choix de réduire ses risques ou de les transférer. La réduction des risques se fait par la prévention ou par la protection. En règle générale, le transfert des risques vers un assureur se fait après réduction de celui-ci. La réduction des risques prend la forme des plans d'action déduits des priorités dégagées par la cartographie des risques. Dans la plupart des cas, les plans d'action sont définis et mis en œuvre par les opérationnels avec l'assistance du risk manager. En effet, les personnes en contact direct avec l'activité soumise au risque, sont les plus à même de proposer et de mettre en œuvre des mesures de traitement de ce risque. Ils ont une expertise dans leur activité propre. Chaque responsable de risque désigné, doit définir les plans d'action adéquats et les mettre en œuvre après une éventuelle validation du risk manager. Ces plans ont pour objectifs de réduire au maximum les risques jugés majeurs pour le groupe c'est-à-dire d'obtenir un risque résiduel le plus faible possible. La constitution de ces plans comprend en général deux grandes étapes :

- Déterminer la meilleure façon de traiter le risque,
- Sélectionner et planifier un traitement adapté.

2.2.4. Rôle de l'audit interne dans la maîtrise des risques

Tout d'abord, sachons que l'auditeur 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 du contrôle interne fonctionne correctement.

Les principaux rôles de l'audit interne dans le processus de management des risques sont ¹²:

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

L'audit interne peut apporter des services de conseil qui améliorent la gouvernance, la gestion du risque et les contrôles au sein d'une organisation. L'étendue de l'activité de conseil de l'audit interne et externe dont dispose le conseil et de la maturité de l'organisation en matière de risque. Elle peut varier au fil du temps. En raison de son savoir-faire dans le domaine de la gestion des risques, de sa compréhension des relations entre risques et gouvernance et de ses capacités de facilitation, l'audit interne est idéalement placé pour promouvoir le management des risques, voire pour diriger un projet de management des risques, surtout lors des premières phases.

L'audit interne permet également de :

- Faciliter l'identification et l'évaluation des risques.
- Accompagner la direction dans sa réaction face aux risques.
- Consolider le reporting des risques.
- Actualiser et développer le cadre de gestion des risques
- Promouvoir de la mise en œuvre du management des risques.
- Elaborer une stratégie de gestion des risques à valider par le conseil.

L'audit interne permet aussi 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.

Conclusion

En conclusion, nous pouvons dire que tout au long de ce chapitre nous avons essayé de parler beaucoup plus sur l'efficacité d'un système de contrôle interne ainsi que l'analyse des risques. Nous constatons que l'audit interne apporte des conseils et recommandations qui permettent une meilleure organisation du contrôle interne, il représente ainsi un système plus

¹² The Institute of Internal Auditors « Entreprise risk management », 29 septembre 2004, page 6.

évident d'identification et de gestion des risques. A chaque fois que l'audit interne aide l'équipe dirigeante à mettre en place ou à améliorer des processus de gestion du risque, son plan de travail doit inclure une stratégie claire et un échéancier pour le transfert de ces responsabilités à l'équipe dirigeante.

L'audit interne contribue donc 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 interne efficace.

Chapitre III : Pratiques d'audit interne au sein de l'EPB

Introduction

Après avoir développé l'approche théorique de l'audit interne et son rôle dans l'amélioration de la performance financière de l'entreprise, nous aborderons dans ce chapitre notre cas pratique dans lequel nous mettrons en œuvre toutes les connaissances théoriques acquises tout au long de nos travaux précédents par l'audit du service achat.

Ainsi, ce troisième chapitre sera présenté en trois sections dont la première sera consacrée à la présentation de l'organisme d'accueil où nous allons mettre en évidence son évolution et ainsi que son organisation, la deuxième sera basée sur la mission d'audit interne effectuée au sein du service achat et la troisième section sera consacrée à l'analyse et l'interprétation du questionnaire adressé aux différents services audités de l'Entreprise Portuaire de Bejaia.

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil : EPB

Le port de Bejaia joue un rôle très important dans les transactions internationales vu sa place et sa position géographique. Son histoire est bien plus que l'accueil des navires en provenances des quatre coins du monde. Depuis son existence, qui remonte à l'époque phénicienne où il fût installé le comptoir punique, le port de Bejaia a su s'adapter aux mutations internationales et se développer. Derrière tous les succès, on retrouve un nombre innombrable de personnes qui, grâce à leur compétence et dévouement, ont su hisser cette entreprise qui consiste un important moteur économique pour la région. C'est ainsi que s'est écrite son histoire et c'est de cette façon que s'exprimera son futur.

1.1. Historique et création de l'EPB

1.1.1. Historique de L'EPB

Au cœur de l'espace méditerranéen, la ville de Bejaia possède de nombreux sites naturels et vestiges historiques, datant de lus de 10000 ans, ainsi qu'une multitude de sites archéologiques, recelant des trésors anciens remontant à l'époque du néolithique.

Bejaia joua un grand rôle dans la transmission du savoir dans le bassin méditerranéen. Grâce au dynamisme de son port, la sécurité de la région, la bonne politique et les avantages douaniers, Bougie a su attirer beaucoup de puissants marchands.

Dans l'antiquité, Amsyouen, habitants des flans surplombant la côte, ne fréquentaient la côte que pour pêcher. Les premières nefes qui visitèrent nos abris naturels furent phéniciennes, ils y installèrent des comptoirs.

La saldae romain leur succéda, et devint port d'embarquement de blé. Ce n'est qu'au 11^{ème} siècle que la berbère Begaïeth, devenue Ennaciria, prit une place très importante dans le monde de l'époque. Le port de Bejaia devint l'un des plus importants de la Méditerranée, ses échanges étaient très denses. L'histoire retiendra également à cette époque, que par Fibonacci de pise, fils d'un négociant pisan, s'étendirent dans le monde à partir de Bejaia, les chiffres aujourd'hui universellement utilisés.

La réalisation des ouvrages actuels du port débuta en 1834, elle fût achevée en 1987. C'est en 1960 que fût chargé le 1^{er} pétrolier au port de Bejaia.

1.1.2. Création de l'EPB

Le décret n°82-285 du 14 Août 1982 Publié dans le journal officiel n°33 porta création de l'Entreprise Portuaire de Bejaia ; entreprise socialiste à caractère économique ; conformément aux principes de la charte de l'organisation des entreprises, aux dispositions de l'ordonnance n° 71-74 du 16 Novembre 1971 relative à la gestion socialiste des entreprises et les textes pris pour son application à l'endroit des ports maritimes.

L'entreprise, réputée commerçante dans ses relations avec les tiers, fut régie par la législation en vigueur et soumise aux règles édictées par le susmentionné décret. Pour accomplir ses missions, l'entreprise est substituée à l'Office National des ports (ONP), à la Société Nationale de Manutention (SO.NA.MA) et pour partie à la Compagnie National Algérienne de Navigation (CNAN).

Elle fut dotée par l'Etat, du patrimoine, des activités, des structures et des moyens détenus par l'ONP, la SO.NA.MA et de l'activité Remorquage, précédemment dévolue à la CNAN, ainsi que des personnels liés à la gestion et aux fonctionnements de celles-ci. En exécution des lois n°88.01 , 88.03 et 88.04 du 02 janvier 1988 s'inscrivant dans le cadre des réformes économiques et portant sur l'autonomie des entreprises , et suivant les prescriptions des décrets n°88.101 du 16 Mai 1988, n°88..199 du 21 juin 1988 et n°88.177 du 28 septembre 1988, l'Entreprise Portuaire de Bejaia ; entreprise socialiste ; est transformée en Entreprise Publique Economique, Société par Action (EPE-SPA) depuis le 15 Février 1989, son capital

social fut fixé à Dix millions (10.000.000) de dinar algérien , actuellement, il a été augmenté de 3.500.000.000 Da .

1.1.3. Situation géographique

Le port de Bejaia jouit d'une situation géographique privilégiée. Bien protégé naturellement, sa rade est l'une des plus sûres. Son positionnement au cœur de la méditerranée occidentale et au centre de la côte algérienne présente une originalité économique et une place de choix sur les routes maritimes. L'hinterland direct du port de Bejaia, et qui s'étend sur un rayon de 250 Km, compte un peu plus de 12 millions d'habitants, répartis sur 10 wilayas ou départements. C'est la zone la plus dense en matière de branches d'activités économiques, tant industrielles que commerciales, et plusieurs projets d'envergures nationales sont en cours de réalisation ou projetées dans le cadre d'un plan national global de développement.

L'espace portuaire est structuré au tour d'éléments d'envergure : infrastructures portuaires (terminaux pétroliers, conteneurs, quais, infrastructures industrielles), stockage, énergie tissu industriel et zones à vacations d'accueil d'entreprise industrielles.

Le port de Bejaia se trouve à quelques minutes seulement (à peine 5km de distance) de l'aéroport Bejaia-Soummam. Il dispose d'infrastructures routières et d'un réseau ferroviaire qui relie directement la ville de Bejaia à l'arrière-pays. La ville et le port de Bejaia disposent de ce fait de dessertes routières reliant l'ensemble des villes du pays, de voies ferroviaires et d'un aéroport international.

1.1.4. Missions et activités de l'EPB

Les activités et les missions de l'entreprise sont nombreuses, elles se présentent comme suit :

❖ Ses missions

L'EPB est chargée de la gestion , l'exploitation et le développement du domaine portuaire dans le but de promouvoir les échanges extérieures du pays .Elle est chargée des travaux d'entretien , d'aménagement , du renouvellement et de création d'infrastructures . L'EPB assure également des prestations à caractère commercial, à savoir : le remorquage, la manutention et l'acconage.

❖ Ses activités

Les principales activités de l'entreprise sont :

➤ **Aide à la navigation**

La capitainerie du port est chargée de la sécurité portuaire, ainsi que de la bonne régulation des mouvements des navires et la garantie de sauvegarde des ouvrages portuaires. Elle assure également les activités suivantes :

➤ **Le pilotage**

Appelé et acheminé à bord en vedette, le pilote assiste le commandant du navire, il guide la manœuvre et conduit le bateau à son emplacement à quai.

➤ **Le lamanage**

A l'arrivée du navire, le lamanage consiste à veiller à l'amarrage du navire et à la constance des bonnes conditions de son arrimage à quai, tout au long de l'escale.

➤ **L'accostage**

Le port met à la disposition de ses clients des quais d'accostage en fonction des caractéristiques techniques du navire à recevoir.

➤ **Le remorquage**

Les remorqueurs assistent eux aussi la manœuvre des navires, ils gèrent avec le pilote la complexité et les risques nautiques de l'escale. Ils ont donc un rôle primordial pour la sécurité, il est d'ailleurs également fait appel aux remorqueurs pour :

- Des sauvetages de navires en difficultés ou en péril ;
- Lutter contre les incendies dans les ports ;
- Lutter contre les pollutions maritimes ;
- Location pour avitaillement et transport de matériels.

➤ **Manutention et acconage**

Une fois les navires à quai, les marchandises sont débarquées par le moyen d'équipements modernes, et conduit par des ouvriers dockers spécialisés qui ont capitalisé une expérience et un savoir-faire avéré.

- **Manutention** : Elle comprend les opérations d'embarquement, d'arrimage, de désarrimage et de débarquement des marchandises. Elle est opérationnelle de jour comme de nuit, répartie

en trois shifts, le 1^{er} shift de 7h00 à 13h00, le 2^{ème} de 13h00 à 19h00 et le 3^{ème} shift de 19h00 à 01h00 du matin. Pour cas exceptionnels, un quatrième shift, optionnel peut s'étaler jusqu'à 07h 00 du matin.

- **Acconage** : Elle assure concrètement les opérations de stockage temporaire des marchandises à l'import puis leur rechargement sur camion ou sur train à destination du client, le flux étant inversé pour une marchandise à l'export.

➤ **Gestion du domaine portuaire**

- Amodiation et location de terre-pleins, hangars, bureaux, immeubles, installations et terrains à usage industriel ou commercial.
- Enlèvement des déchets des navires et assainissement des postes à quai.
- Pesage des marchandises (pont bascule).
- Avitaillement des navires en eau potable.

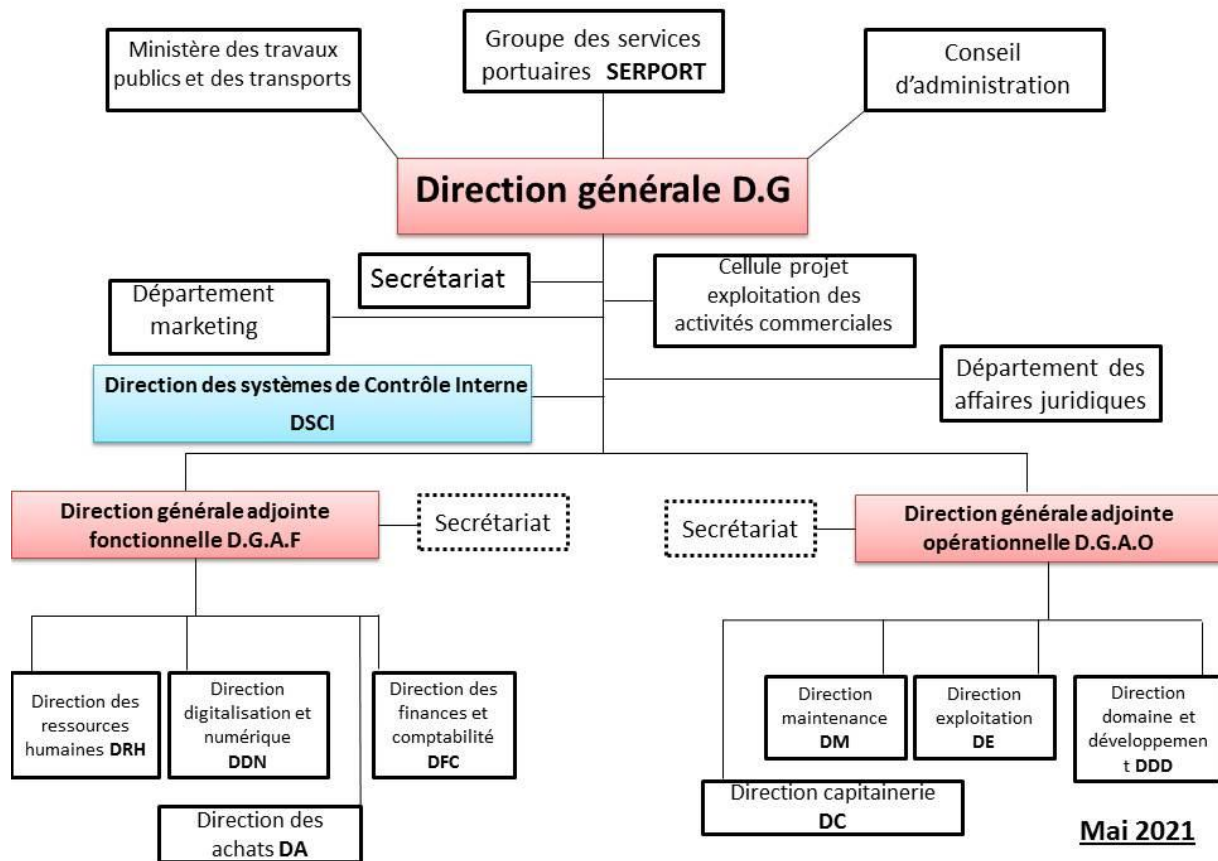
1.2. Organisation de l'EPB

La structure de l'EPB est dotée :

- De direction générale ;
- De direction fonctionnelle ;
- De directions opérationnelles.

Son organigramme peut être schématisé ainsi :

Figure 1 : Organigramme de l'EPB



1.3. Fonction de l'audit interne au sein de l'EPB

Dans la mesure où la fonction de l'audit interne occupe une place très importante au sein de l'EPB, il est donc nécessaire de faire un point sur sa description en s'appuyant sur sa naissance, ses missions, sa charte ainsi que ses objectifs.

1.3.1. Naissance de l'audit interne au sein de l'EPB

Le cadre réglementaire de l'audit interne en Algérie a été défini par la loi n°88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, plus exactement l'article 40 : Art.40 « les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et de renforcer des structures internes et d'améliorer d'une manière constante, leurs procédés de fonctionnement et de gestion ». Obligation légale abrogée en 1995.

Plusieurs initiatives ont été entreprises par le gouvernement algérien :

- Le règlement de la banque d'Algérie n°02/03 du 14 novembre 2002 comprend le contrôle interne des banques et établissements financiers.

- En 2003 fut publiée la troisième orientation du chef du gouvernement afin de finaliser la mise en place des dispositifs d'audit et de contrôle.
- L'instruction MIPI « Ministère de l'industrie et de la promotion des investissements » n°079/SG/07 du 30 janvier 2007 ordonne la mise en place au niveau de chaque entreprise publique économique (EPE) d'une structure d'audit et de contrôle interne.

La fonction audit est exercée par la cellule audit installée le 1^{er} Avril 2007 conformément à la résolution du conseil d'administration n°06 en date du 21 Mars 2007 prise dans le cadre des orientations de la société de gestion des participants de l'Etat-PORTS (SOGEPORIS).

1.3.2. Mission de l'audit interne au sein de l'EPB

Le service d'audit interne réalise ses missions en interne au sein même de l'entreprise. Ses interventions peuvent s'étendre aux filiales ainsi qu'à toute autre entité dans laquelle l'Entreprise Portuaire de Bejaia possède des participations. Les missions d'audit portent notamment sur la qualité du système de contrôle, le respect des dispositions légales, réglementaires et procédurales, l'organisation et le fonctionnement des services. Les interventions de l'audit interne font l'objet d'une programmation annuelle (plan annuel d'audit interne) arrêtée par le comité d'audit et présentée au Conseil d'Administration. Des missions ponctuelles, en dehors de la programmation annuelle, peuvent être décidées par le comité d'audit s'il l'estime nécessaire. Il peut s'agir de missions d'assurance ou de missions de conseil.

Toute mission d'audit donne lieu à l'élaboration d'un rapport préliminaire. Ce document doit :

- Exposer l'objet de la mission et l'étendue des travaux ;
- Enumérer les observations constatées ;
- Les conclusions sur les objectifs de l'audit ;
- Ainsi que les recommandations préconisées.

Le rapport est adressé aux entités audités pour :

- La validation des constats ;
- La prise en charge des recommandations ;
- L'élaboration des plans d'actions visant la mise en œuvre des dites recommandations.

Le service d'audit interne assure le suivi de la mise en œuvre des plans d'actions élaborées par les entités en application des recommandations formulées par les auditeurs. Un reporting est établi annuellement destiné au conseil d'administration. Ce rapport a pour objet notamment de rendre compte de l'activité de la fonction audit interne.

Pour permettre au service d'audit interne d'exercer les missions qui lui sont assignés, les auditeurs sont choisis et engagés parmi les cadres de l'entreprise sur proposition du Directeur des systèmes de contrôle interne (DSI). Toutes les directions, services et filiales de l'EPB doivent collaborer avec l'audit interne dans le cadre de ses missions.

1.3.3. Charte d'audit interne au sein de l'EPB

La charte d'audit interne est un document officiel qui doit être revue périodiquement pour s'adapter aux changements nécessaires pour rester cohérente avec les objectifs de l'entreprise. La présente charte a pour objet de définir et préciser la mission, les pouvoirs et les responsabilités conférées à la fonction d'audit interne au sein de l'Entreprise Portuaire de Bejaia. Les droits et pouvoirs des auditeurs et audités, sont également définis afin de garantir le respect des règles éthiques, déontologiques et organisationnelles applicables au sein de l'entreprise.

Cette charte d'audit interne, se réfère aux Normes Algériennes (NAA) 2016 et Normes internationales pour la Pratique Professionnelle de l'audit interne tel que défini par l'institut de l'Audit Interne (IIA). Les dispositions de la présente charte prennent effet dès son approbation par le conseil d'administration de l'EPB. Elle peut être soumise, annuellement l'objet d'une révision, sa modification est soumise à l'approbation de celui-ci.

Section 2 : Audit de la fonction d'achat

Dans cette section nous procéderons à la réalisation d'une mission d'audit interne au niveau du service d'achat pour pouvoir apprécier l'application de ses procédures d'achats, de connaître leurs forces et leurs faiblesses afin de relever les dysfonctionnements liés à celle-ci. Durant cette mission nous allons respecter la méthodologie générale de la conduite d'une mission d'audit interne en répartissant notre travail en trois phases à savoir : Phase de préparation, phase de réalisation et phase de rapport.

2.1. Phase de préparation

Durant cette phase, nous allons procéder à une prise de connaissance du service achat par la collecte de tous les documents et informations nécessaire pour atteindre les objectifs de

cette mission. Cette étape commence par la réception de l'ordre de mission ou mandat d'audit, suivi d'une réunion avec les responsables concernés afin de discuter et préciser les modalités d'intervention.

- **L'ordre de mission** : la lettre de mission constitue la matérialisation du mandat donné par la direction générale à l'audit interne, qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs. Le directeur d'audit adresse aux responsables concernés une lettre de mission sous forme de courrier (de préférence électronique, fax ou papier si justifier) pour informer les audités qu'un audit va être réalisé. Cette lettre de mission et annonce l'audit, sa date de début, sa durée ainsi que le nom du chef de mission et des auditeurs qui vont intervenir.

Après avoir eu le mandat d'audit nous procéderons par la prise connaissance du domaine concerné, et nous prendrons contact avec la structure auditer et recueille toutes les informations et les documents utiles pour préparer notre travail qui sont : La prise de connaissance du service audité, et l'identification des risques.

- **Prise de connaissance du service achat** : Durant cette étape , nous allons pris connaissance de l'entité à auditer tout en choisissant les outils et techniques les plus appropriés pour acquérir le savoir nécessaire à la réalisation de notre mission comme interview, questionnaire de contrôle interne, documentation, etc.

❖ **Présentation du service audité**

Le service des moyens généraux fait partie du département approvisionnement, il est structuré de la manière suivante : à sa tête un cadre responsable qui est le chef du service des moyens généraux, il a sous sa responsabilité un chargé de prestation et les différents agents de maîtrise ainsi que les agents exécutants.

❖ **Evaluation de la procédure d'achat**

L'évaluation de la procédure d'achat doit comprendre certaines étapes qui s'enchaînent l'une après l'autre. Ceci débute par une émission des besoins par le service concerné puis vient la demande d'achat qui s'enchaîne par la suite de la sélection des fournisseurs puis passe à la sélection des fournisseurs et l'établissement des bon de commande puis s'effectue la passation de commande au fournisseur qui lui fait la livraison des marchandises qui seront stocké puis vient la comptabilisation et le règlement des factures .

- **Emissions des besoins**

Emission des besoins se fait par le biais d'un Bon commande de Demande de Fourniture (BDF), rédigé en trois exemplaires et visés par le service demandeur. Deux exemplaires seront envoyés au magasin et l'autre reste en possession du demandeur.

Chaque direction exprime son besoin à travers ce BDF transmet au magasin.

- **Livraison ou demande d'achat**

Le BDF est réceptionné par le chef de service approvisionnement et le gestionnaire de stocks qui procède à la vérification de la conformité et voir s'il est aussi signé par la bonne personne, une fois validé, cette opération donne lieu aux alternatives suivantes :

- Si les pièces demandées sont disponibles, alors le magasinier transmet les fournitures au demandeur et procède à l'enregistrement du BDF. Et ensuite le gestionnaire établit un Bon de Sortie, qui par la suite la fourniture sera livrée au service demandeur.
- Dans le cas échéant si les pièces demandées ne sont pas disponibles, le gestionnaire des stocks transmet le BDF au service des achats pour prendre la commande en charge.

- **Sélection du fournisseur**

Le chef de service achat procède à la sélection de fournisseur dont il cherchera au minimum trois (3) fournisseurs quel qu'en soit alfa. Le choix de ses fournisseurs dépend de plusieurs critères comme :

- Le prix de la marchandise commandée.
- Le mode de paiement.
- Le délai de livraison et la qualité de la marchandise.

- **Etablissement d'un bon de commande**

La demande d'achat se fait par l'envoi du BDF qui servira comme référence pour l'établissement du bon de commande au nom du fournisseur sélectionné. Le bon de commande est établi par le chef de service en trois exemplaires, ensuite ils seront transmis au service budget pour la budgétisation pour voir réellement si le budget qui est en place les permet d'acheter la marchandise souhaitée. le chef de service budget fait une copie conforme et remet les trois exemplaires au responsable des achats. (Un exemplaire sera gardé par le service budget)

- **Passation de la commande**

Après avoir choisi le fournisseur et le bon de commande établi et visé, il sera par la suite envoyé au fournisseur par le chef de service approvisionnement pour qu'il effectue la livraison.

- **Réception de la commande**

La réception de la commande se fait par le magasinier, le gestionnaire des stocks et l'utilisateur qui procède à l'inspection et la vérification physique (quantité et la qualité), et le gestionnaire des stocks, vérifie la correspondance entre le bon de commande et le bon de livraison par la suite il établit le Bon de Réception.

- **Stockage et déstockage**

Après la réception de la commande, le magasinier entrepose les fournitures dans le magasin et le gestionnaire des stocks procède à l'enregistrement de ces entrées, puis elle est livrée au service demandeur.

Lors de la sortie des fournitures, le gestionnaire des stocks établira un bon de sortie et soumettra le BDF au service demandeur pour le visa de la mention (service fait).

- **Comptabilisation et règlement**

Une fois les fournitures réceptionnées, la correspondance entre le Bon de commande et la facture validé, le responsable des achats transmet le dossier complet à qui doit contenir les documents suivant : Bon de Commande, Bon de Réception, et la Facture (avec mention « service fait » en cas de travaux réalisés) à la direction finance et comptabilité pour le paiement. Par la suite, ces documents seront envoyés au service finance pour l'établissement d'un chèque au nom du fournisseur qui sera signé par le directeur finance et comptabilité et le DG (Directeur Générale), ou bien au règlement par virement bancaire.

- ❖ **Identification des risques**

Il s'agit ici d'identifier les endroits où les risques les plus dommageables qui sont susceptibles de se produire.

Pour ce faire, nous allons suivre la démarche suivante :

- Diagramme de circulation.
- Questionnaire de contrôle interne.

- Elaboration du tableau d'identification des risques.

2.2. Phase de réalisation

Après la réunion d'ouverture qui nous réunit avec les audités afin de marquer le commencement des opérations de réalisation, nous procéderons à des vérifications jugées nécessaires et nous décèlerons les dysfonctionnements ; ceux-ci sont analysés pour déterminer leurs causes et évaluer leurs conséquences avant de pouvoir formuler des recommandations pour le corriger. Tout disfonctionnement constaté doit être prouvé et porté à la connaissance des audités pour validation. Cette phase correspond donc au travail sur le terrain à l'aide d'outil suivant : un questionnaire du contrôle interne et une feuille de révélation et d'analyse des problèmes.

❖ Questionnaire de contrôle interne

Les questionnaires nous aideront de connaître les faiblesses et les points forts du contrôle interne de l'entreprise, il existe plusieurs questionnaires d'audit qui permettront d'émettre un jugement objectif et précis sur l'évaluation du système de contrôle interne.

Pour notre travail qui est basé sur la fonction achat, on a essayé d'élaborer quelques questionnaires qui permettront de s'assurer que (voir les trois tableaux ci-dessous) :

- L'ensemble des commandes d'achats sont faites dans les règles ;
- L'ensemble des biens et services commandés ont été reçus et stockés ;
- Toutes les factures se rapportent à des biens ou des services effectivement reçues et sont correctement autorisées et enregistrées ;

Tableau 3 : questionnaire concernant les achats

Questions	Oui	NON	Remarques
1- Le service approvisionnement possède-t-il un organigramme détaillé mis à jour ?	X		Tous les achats à l'intérieur de l'entreprise s'opèrent au sein d'un même département.
2- Tous les achats à l'intérieur de l'entreprise s'opèrent-ils au sein d'un même service ?		X	
3- La fonction d'achat est-elle complètement séparée d'autres fonctions et particulièrement :	X		

<ul style="list-style-type: none"> ▪ De la fonction comptable ? ▪ De la fonction de réception des marchandises ? 	X		
4- Les demandes d'achats internes sont-elles approuvées par les chefs de services concernés ?	X	X	Les achats internes sont approuvés par les directeurs concernés.
5- Chaque service demandeur dispose-t-il d'un budget de dépenses prévisionnelles ?	X		
Si oui , la consommation de ces budgets est-elle suivie régulièrement pour éviter les dépassements ?	X		
Ce suivi tient -il compte des commandes engagées n'ayant pas encore été facturées ?	X		
6- Les commandes des biens ou des services sont -elles établies par des personnes habilitées ?	X		
7- Des bons de commande sont-ils établis systématiquement ?	X		
Si oui , sont-ils		X	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pré numérotés ? ▪ Etablis en quantités et en valeur ? ▪ Signés par un responsable, au vu de la demande d'achat ? 	X		
8- Est-ce que le BC préparés par le service approvisionnement sont employés à l'ensemble des services concernés ?		X	

1- Existe-t-il un service de réception ? Si oui est-il indépendant de service achat ?	X	X	
2- Les marchandises reçues sont-elles rapprochées à des bons de commande en ce qui concerne : <ul style="list-style-type: none"> • Les quantités ? • La qualité ? 	X		
3- Des bons de réception sont – ils établis systématiquement ? Si oui sont-ils : <ul style="list-style-type: none"> • Pré numérotés ? • Signés par le réceptionnaire ? • Datés ? 	X		
4- La pré numérotation des bons de réception est-elle utilisée pour contrôler : <ul style="list-style-type: none"> • L'exhaustivité des bons transmis à la comptabilité, par centre de réception ? • L'enregistrement des mouvements de stocks ? 	X		L'exhaustivité des bons transmis à la comptabilité par centre de réception.
5- Les anomalies constatées font-elles l'objet de bons de contestation ? Si oui suivent-ils les mêmes règles que ceux émis aux bons de réception (Pré numérotation) ?		X	
6- Est-ce que les fiches de stocks sont tenues régulièrement ? Si oui, sont-elles vérifiées par un autre service ?	X	X	
7- Quelle est la méthode utilisée dans la valorisation des stocks ?	X		
8- Les fiches de stocks reflètent-elles la réalité du stock physique ?			CUMP

Tableau 5 : questionnaire concernant l'enregistrement et le règlement

Questions	Oui	Non	Remarques
-----------	-----	-----	-----------

1- Lors de la réception des factures, est-il apposé un cachet original ?	X		
2- Les factures comportent-elles un visa de saisi ?	X		
3- Les factures sont-elles contrôlées dès leurs réceptions ?	X		
4- Les doubles des factures sont-ils marqués lisiblement dès leur réception afin d'éviter le double paiement ?	X		
5- Les procédures d'enregistrement sont-elles toujours respectées par le service comptabilité ?	X		
6- Existe-il un contrôle permettant de s'assurer que toutes les factures reçues sont comptabilisées ?	X		
<ul style="list-style-type: none"> • Dans le journal des achats ? • Aux comptes individuels des fournisseurs ? 	X		
7- Quel est le mode de paiement le plus courant ?	X		Le mode de paiement dépend des conditions du fournisseur.
<ul style="list-style-type: none"> • Chèques • Virement • Caisse 			
8- La procédure de règlement des factures comprend-elle :			
<ul style="list-style-type: none"> • La vérification des conditions de paiement des prix et des quantités figurant sur la facture par comparaison avec le bon de commande ? 	X		
<ul style="list-style-type: none"> • Les références et quantités figurant sur les bordereaux de réception sont-elles comparées pour vérification avec celles figurant sur les factures ? 	X		
9- La balance des comptes fournisseurs est-elle établie et contrôlée, au moins mensuellement avec le collectif du grand livre ?	X		
10- Les relevés des comptes adressés par les fournisseurs sont-ils régulièrement rapprochés avec les pièces justificatives ou les comptes individuels ?	X		

11- Les chèques sont-ils tous préparés par des personnes indépendantes de ceux qui approuvent les demandes.	X		
12- Les chèques sont-ils préparés au vu des pièces justificatives régulièrement approuvées ?	X		
13- Les personnes habilitées à signer les chèques sont-elles indépendantes : <ul style="list-style-type: none"> • Du service des achats ? • Des personnes approuvant les pièces justificatives ? • Des personnes qui préparent les chèques ? 	X		
14- L'usage des chèques à blanc est-il permis ?			
15- L'annulation des pièces justificatives précise-t-elle : <ul style="list-style-type: none"> • La date du paiement ? (établissement du chèque). • Le numéro du chèque 	X	X	
	X		

2.3. Phase de conclusion

Si on avait fait un travail sur le terrain , alors à l'issue de ce travail on allait se réunir avec le responsable du service achat pour faire part des constats et recommandations consignés dans les feuilles d'observation au cas où on avait détecté quelques anomalies et défaillances qui pourraient interrompre la procédure d'achat de l'EPB, puis proposer des solutions possibles sous formes de recommandations qui permettent de les éviter dans le futur.

Section 3 : Perception de l'audit interne au sein de l'EPB

Nous avons pu voir ci- avant le rôle qu'occupe l'audit interne dans la maîtrise de l'une des fonctions la plus importante de l'entreprise, en l'occurrence la fonction achat.

Pour mieux comprendre la contribution de l'audit interne à la maîtrise des activités de l'entreprise, nous avons procédé à la rédaction d'un questionnaire adressé à un cadre du service d'audit interne et un autre questionnaire adressé au service finance et comptabilité dont l'objectif est de :

- Identifier les contraintes et les difficultés qui entravent son fonctionnement et son développement ;
- Apprécier l'importance accordée à la fonction d'audit interne par les responsables de la direction de l'EPB ;
- Connaitre la manière dont l'auditeur interne intervient lors de sa mission d'audit ;
- Connaitre l'apport de l'exercice de la fonction d'audit interne à cette entreprise ;

3.1. Réponses des questionnaires

❖ Réponses du questionnaire de l'annexe 1

1- La fonction d'audit interne est-elle rattachée à/ au :

- ✓ **Direction générale**

2- Comment considérez la fonction d'audit interne ?

- ✓ un outil d'aide à la prise de décision

3- Que couvre l'audit interne au sein de votre organisation ?

- ✓ Toutes les activités

4- Au sein de l'EPB, la fonction d'audit interne est-elle ?

- ✓ Suffisamment développée

5- L'auditeur interne a-t-il libre accès à toutes les informations qui lui semblent utiles pour l'exécution de sa mission ?

- ✓ Oui

6-Avez-vous été formé dans l'amélioration de vos compétences en audit interne ?

- ✓ Oui

7-Quelle est votre position en tant qu'auditeur interne dans votre organisation ?

- ✓ Auditeur confirmé

8- Depuis combien d'années le service d'audit interne est –il en place dans votre organisation ?

- ✓ 2006-2007

9- Dans votre organisation la charte d'audit interne a-t-elle pour but :

- ✓ Identifier et expliquer le rôle de l'audit interne
- ✓ Définir la nature de la relation de l'audit interne avec les autres services
- ✓ Expliquer la manière de faire et d'intervenir

10- Quelles compétences utilisez-vous ou développez-vous le plus dans votre service d'audit interne ?

- ✓ Finances
- ✓ Contrôle qualité
- ✓ Gestion des risques

11- L'audit interne contribue-t-il à l'amélioration de la performance financière de votre organisation ?

- ✓ Oui

12- Quelle est l'origine de la recommandation pour la création de l'audit interne au sein de l'EPB ?

- ✓ Exigence de l'Etat

13- Comment évaluez-vous la performance de l'audit interne ?

- ✓ Peu satisfaisante

14- L'audit interne apporte-t-il une valeur ajoutée à votre entreprise ?

- ✓ Oui

15- Calculez-vous la valeur ajoutée de l'audit interne ?

- ✓ Jamais

16- En tant qu'auditeur interne effectuez-vous un suivi des recommandations que vous formulez ?

- ✓ Partiellement (comment procédez-vous à la sélection)

❖ **Réponses du questionnaire de l'annexe 2**

1- Votre organisation utilise-t-elle les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne ?

- ✓ En partie oui, certaines des normes

2- Votre organisation est-elle conforme aux normes suivantes ?

Tableau 6: Conformité aux normes d'audit

Normes	Choix de réponse				
	OUI conformité totale	Oui conformité partielle	Non, pas conforme	Je ne sais pas	Autre (veuillez préciser)
1000- mission, Pouvoir, et responsabilité	✓				
1100- Indépendance et objectivité		✓			
1130- Atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité		✓			
1200- Compétence et diligence professionnelle		✓			
1300- Programme d'assurance et d'amélioration de la qualité			✓		
2000- Gestion de l'activité d'audit interne		✓			
2200- planification de mission		✓			

3- Quelles sont les raisons de ne pas se conformer à toutes les normes ?

- ✓ Conformité non prise en charge par la direction
- ✓ pas au courant des normes

◆ **Questionnaire concernant la gestion des risques dans votre entreprise**

1- Dans quel domaine/activité la gestion des risques est-elle appliquée dans votre organisation ?

- ✓ Objectifs stratégiques
- ✓ Finances

- ✓ Opérationnels
- ✓ Assurance
- ✓ Sécurité et environnement
- ✓ Acquisition et fusions
- ✓ Sécurité informatique
- ✓ Gestion de projet
- ✓ Partenariats et coentreprises
- ✓ Acquisition et fusions

2- Qui est responsable de la conception et de la mise en œuvre d'une stratégie de gestion des risques ?

- ✓ Directeur général

3- Quelle est la relation entre l'audit interne et la gestion des risques dans votre organisation ?

- ✓ L'audit interne et l'ERM sont des fonctions distinctes, mais elles coordonnent et partagent les connaissances.

4- Quels rôles de l'audit interne joue-t-il dans votre organisation par rapport à la gestion des risques ?

- ✓ Donner l'assurance que le processus de gestion est appliqué.
- ✓ Mettre en place des procédures de gestion des risques

5- Quelles sont les principales priorités de votre plan d'audit interne ?

- ✓ Assurance du respect des contrôles informatiques
- ✓ Assurance du respect des contrôles financiers
- ✓ Assurance du respect des exigences légales et contractuelles
- ✓ Fournir des services de conseil à la direction

6- Sur quel type d'évaluation des risques l'audit interne s'appuie –t-il dans votre organisation ?

- ✓ Non applicable

7- Quel est le degré de responsable de l'audit interne pour détecter la fraude dans votre organisation ?

- ✓ Toute la responsabilité : il a habilité

8- A votre avis, quelles sont les cinq (5) activités d'audit interne qui apportent le plus de valeur à votre organisation ?

- ✓ Assurer l'adéquation et l'efficacité du contrôle interne
- ✓ Assurer la conformité réglementaire
- ✓ Assurer les processus de gouvernance de l'organisation
- ✓ Informer et conseiller le comité d'audit
- ✓ Informer et conseiller la direction

3.2. Interprétation des questionnaires

D'après les réponses fournies, nous constatons que la fonction d'audit interne est rattachée à la direction générale au sein de l'EPB, cela signifie son indépendance vis-à-vis des autres directions. L'audit est un outil d'aide à la prise de décision qui est suffisamment développé et il couvre toutes les activités de l'entreprise.

A l'EPB, l'auditeur a libre accès à toutes les informations qui lui semblent utiles pour l'exécution et la bonne pratique de sa mission. Il est également formé pour améliorer ses compétences en audit interne dont il développe ses qualités dans les domaines suivants : les finances, le contrôle qualité et la gestion des risques. Ainsi que d'améliorer ses connaissances dans toutes les activités exercées dans l'entreprise.

Nous concluons que la mission d'audit interne contribue en grande partie à l'amélioration de la performance financière de l'Entreprise Portuaire de Bejaia. Cette dernière étant une organisation certifiée, elle est soumise aux pratiques de l'audit interne par exigence de l'Etat. Mais, selon le service d'audit interne, ses activités ne sont pas assez valorisées par les hauts responsables de l'entreprise. Cela dit, ce service évalue que la performance de l'audit interne est peu satisfaisante.

L'objectif principal de l'audit interne est d'apporter une amélioration et une valeur ajoutée à l'entreprise. Sauf qu'après chose faite, l'EPB ne calcule jamais la valeur ajoutée qu'apporte ces missions d'audit. En outre, on ne peut connaître précisément le degré de cette amélioration.

Le service d'audit interne effectue le suivi d'une partie des recommandations qu'il formule. Cette partie est sélectionnée selon la décision du comité de direction. Nous mettrons nos différents constats et nos recommandations dans le tableau suivant :

Tableau 7: constatations et recommandations

N°	Constats	Recommandations
1	La valeur ajoutée de l'audit interne n'est pas calculée au sein de l'EPB.	Nous recommandons de chercher des méthodes et stratégie à mettre en place afin de procéder au calcul de la valeur ajoutée pour aboutir aux degrés de l'amélioration, notamment, financière de l'entreprise.
2	Les hauts cadres (du top management) sous-estiment l'importance de l'audit interne dans l'amélioration de la performance de l'entreprise.	Nous recommandons de bien prendre en considération l'importance et la valeur de l'audit interne.
3	L'auditeur interne n'effectue que le suivi d'une partie des recommandations qu'il formule.	Nous recommandons le suivi de la totalité des recommandations fournies par le service d'audit interne afin d'aboutir à une meilleure amélioration de la performance de l'entreprise.

Conclusion générale

En conclusion, nous pouvons dire qu'aujourd'hui l'audit interne est un outil de compétitivité pour les entreprises. Celles-ci en plus des structures d'audit interne qu'elles ont mises en place, doivent parvenir à instaurer, entretenir et maintenir un esprit et une culture d'audit interne pour engager de meilleurs résultats. Une culture d'audit à la fois chez les auditeurs et les audités permettra de bâtir entre eux une relation basée sur la confiance mutuelle. Ce qui assurera la réussite aux missions d'audit interne auxquelles seront garanties désormais l'adhésion et l'attention qu'elles méritent pour l'épanouissement de l'entreprise, donc sa performance pour plus de valeur ajoutée, aussi de la bonne collaboration entre auditeurs et audités. L'équipe d'audit interne pour sa réussite s'emploiera aux choix d'une méthodologie appropriée, lors de ses interventions, sans perdre de vue les principes fondamentaux à observer en état de cause, tels que l'efficacité, la transparence, l'objectivité en assurant la confidentialité des documents et informations reçues dans le cadre des missions d'audit interne.

Le but de ce travail est de promulguer davantage la contribution positive de l'audit interne à l'amélioration de la performance d'une entreprise. En effet, l'objectif de l'audit interne est d'apporter sa contribution à l'ensemble des activités, fonctions ou processus de l'entreprise. En plus, il intervient historiquement dans tous les domaines financiers : comptabilité générale, comptabilité analytique et informations de gestion, recouvrement clients, etc. Celui-ci intervient de nos jours dans tous les domaines de l'organisation. Toute entité, activité, fonction et tout processus sont concernés par les investigations de l'audit interne.

L'audit interne décèle les problèmes et formule des recommandations aux directions et aux audités qui leur apportent une solution. Son rôle n'est pas de dénoncer ou d'accuser, mais d'arbitrer « les règles du jeu » du groupe. En outre, l'audit interne 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 gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. Il permet également de s'assurer que les opérations sont effectuées dans un intervalle de risque acceptable.

L'audit interne est très apprécié par les entreprises qui veulent une meilleure compréhension des initiatives stratégiques en leur proposant des voies et moyens pour contribuer à améliorer leurs performances. Toute entreprise doit se poser la question pour savoir, qu'elle est la valeur ajoutée apportée par les audits internes ?

Enfin, nous devons savoir que faire un audit interne nécessite de mettre en place une bonne méthodologie, sachant que les compétences de l'auditeur en termes des connaissances des différents métiers de l'entreprise sont fondamentales.

Notre stage pratique nous a permis d'avoir une vision générale sur l'audit interne et sur la démarche d'une mission d'audit interne, les outils et techniques employées dans le cadre de cette mission par l'auditeur interne afin d'aboutir à des résultats pertinents.

D'après nos constats, nous pouvons dire que cadres dirigeants de l'EPB ne calculent pas la valeur ajoutée de l'audit interne. Nonobstant, ils sous-estiment l'importance de l'audit interne dans l'amélioration de la performance surtout financière de l'entreprise, et l'auditeur interne effectue juste le suivi d'une partie des recommandations qu'il formule.

Bibliographie

❖ Ouvrages

- Alain Desroche, Alain Leroy, Frédérique Vallée « la gestion des risques » 2^{ème} édition revue et augmentée, Paris, 2007.
- Coopers-Lybrand / IFACI, « La pratique du contrôle interne », , éditions d'organisation.
- Dominique Vincenti, « Dresser une cartographie des risques », in revue audit, n°144.
- J. Raffeheau, F. Dubois et Menoville « Audit opérationnel, cool. Que sais-je ? PUB 1984 ».
- Jacques Renard « Théorie et pratique de l'audit interne », 8^{ème} édition d'organisation, Paris, 2013.
- Jacques Renard « Théorie et pratique de l'audit interne », 7^{ème} édition d'organisation, Paris 2010.
- Pierre Schick « Mémento d'audit interne : Méthode de conduite d'une mission », édition Dunod, Paris, 2007.
- Pierre Schick, J. Vera, Obourouila-Parege « Audit interne et référentiels des risques » Dunod, Paris, 2010.
- Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse « Manuel et application » 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2009
- Valin Gérard et autres, « Controlor & auditor », édition Dunod, Paris, 2006.

❖ Sites internet

- www.Salem-msitew.com « normes professionnel de l'audit interne »
- sur le site web : « concept d'audit qualité » :-cloudfront.net
- www.bkb.admin.ch « Mise en place d'un système de contrôle interne » seconde édition, octobre 2007.

❖ Revues

- Jérémie la croix « Analyse et Gestion des risques dans les grandes entreprises : impact et rôle pour la DSI » publication du CIGREF, 2006-2007.

- VATIER Raymond (1980) « l'audit social est un instrument utile au pilotage des entreprises et des organisations », Enseignant et Gestion n°16, Hievers 1980.

❖ **Mémoires**

- HANI takfarinas & BOUDJADJA Hocine « la contribution de l'audit interne à l'amélioration de la performance de l'entreprise », pour l'obtention du diplôme de Master en Science de Gestion, université Abderrahmane mira de Bejaia, 2014.
- BENAÏSSA Mourad & YAHIAOUI Djelloul « la contribution de l'audit interne à la performance de l'entreprise Portuaire de Bejaia » , pour l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion , université Abderrahmane Mira de Bejaia , 2012-2013.

Table Des Matières

Table Des Matières

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Sommaire

Introduction générale.....	1
Chapitre I : Approche conceptuelle de l'audit interne	4
Introduction	4
Section 1 : les fondements de l'audit interne.....	4
1.1. Historique de l'audit interne dans le monde	4
1.1.1. Progrès de la notion d'audit et évolution.....	5
1.2. Définition et typologie usuelle de l'audit interne	6
1.2.1. Définition de l'audit interne	6
1.2.2. Typologie usuelle de l'audit interne	7
1.3. Objectifs et principes de l'audit interne	11
1.3.1. Objectifs de l'audit interne	11
1.3.2. Principes de l'audit interne.....	12
Section 2 : Positionnement, normes, et démarches de l'audit interne	12
2.1. Positionnement de l'audit interne	12
2.1.1. Audit interne et l'audit externe	12
2.1.2. Audit interne et le conseil ou consultant externe	15
2.1.3. Audit interne et inspection.....	16
2.1.4. Audit interne et le controle de gestion	17
2.1.5. Audit interne et qualité	19
2.1.6. Audit interne et contrôle interne.....	21
2.2. Normes de l'audit interne	21
2.2.1. Normes de qualification	23
2.2.2. Normes de fonctionnement	24
2.2.3. Normes de mise en œuvre	25
2.3. Mission d'audit et ses différentes phases.....	25
2.3.1. Définition d'une mission d'audit.....	25
2.3.2. Trois phases fondamentales de la mission d'audit interne	27

Section 3 : Outils d’audit interne	37
3.1. Outils d’interrogation	37
3.1.1. Sondages statistiques ou échantillonnages	37
3.1.2. Interviews	38
3.1.3. Outils informatiques.....	39
3.1.4. Vérifications et rapprochements divers.....	40
3.2. Outils de description	42
3.2.1. Observation physique.....	42
3.2.2. Narration	42
3.2.3. Organigramme fonctionnel.....	42
3.2.4. Grille d’analyse des tâches.....	43
3.2.5. Diagramme de circulation	44
3.2.6. Piste d’audit	47
Conclusion.....	47
Chapitre II : Amélioration de la performance par l’audit interne	48
Introduction	48
Section 1 : Efficacité d’un système de contrôle interne.....	48
1.1. Définition du contrôle interne	48
1.1.1. Définition donnée par l’Ordre des Experts-Comptables (OEC) dès 1977	48
1.1.2. Définition du contrôle interne issue des travaux confiés par l’Autorité des Marchés Financiers.....	48
1.1.3. Définition donnée par American Institute Of Certified Public Accountants, en 1978	49
1.2. Principes du contrôle interne	49
1.3. Organisation du contrôle interne dans les entreprises.....	50
1.3.1. Contrôle de premier degré.....	51
1.3.2. Contrôle de second degré.....	51
1.4. Objectifs du contrôle interne.....	51
1.4.1. Protection du patrimoine	52
1.4.2. Fiabilité et intégrité des informations financières et opérationnelles	53
1.5. Composantes du contrôle interne.....	54
1.5.1. Environnement de contrôle	54
1.5.2. Evaluation et gestion des risques.....	54
1.5.3. Intégration des activités de contrôle dans le processus.....	55
1.5.4. Gestion de l’information et communication.....	55
1.5.5. Surveillance et pilotage du SCI	55
1.6. Limites du contrôle interne	56
1.6.1. Erreur de jugement	56
1.6.2. Dysfonctionnements	56

1.6.3. Contrôles outrepassés ou contournés par le management.....	56
1.6.4. Collusion.....	56
1.6.5. Rapport / Bénéfice	57
1.7. Relation de l’audit interne avec le contrôle interne.....	57
1.8. Efficacité des systèmes de contrôle interne	58
1.8.1. Environnement interne favorable	58
1.8.2. Définition des objectifs stratégiques	59
1.8.3. Identification des événements.....	59
1.8.4. Évaluation des risques.....	60
1.8.5. Traitement du risque.....	61
1.8.6. Activités de contrôle	61
1.8.7. Information et communication.....	62
1.8.8. Pilotage	62
Section 2 : Amélioration de la performance financière.....	63
2.1. Contrôle des opérations et maîtrise des risques.....	63
2.1.1. Définition du risque.....	63
2.1.2. Classification des risques	63
2.2. Procédures de gestion des risques	64
2.2.1. Identification des risques	64
2.2.2. Evaluation des risques.....	65
2.2.3. Traitement des risques	65
2.2.4. Rôle de l’audit interne dans la maîtrise des risques	66
Conclusion.....	67
Chapitre III : Pratiques d’audit interne au sein de l’EPB.....	69
Introduction	69
Section 1 : Présentation de l’organisme d’accueil : EPB	69
1.1. Historique et création de l’EPB.....	69
1.1.1. Historique de L’EPB	69
1.1.2. Création de l’EPB.....	70
1.1.3. Situation géographique.....	71
1.1.4. Missions et activités de l’EPB.....	71
1.2. Organisation de l’EPB	73
1.3. Fonction de l’audit interne au sein de l’EPB	74
1.3.1. Naissance de l’audit interne au sein de l’EPB.....	74
1.3.2. Mission de l’audit interne au sein de l’EPB	75
1.3.3. Charte d’audit interne au sein de l’EPB	76
Section 2 : Audit de la fonction d’achat.....	76

2.1. Phase de préparation.....	76
2.2. Phase de réalisation	80
2.3. Phase de conclusion	85
Section 3 : Perception de l'audit interne au sein de l'EPB	85
3.1. Réponses des questionnaires.....	86
3.2. Interprétation des questionnaires	90
Conclusion générale.....	92

Liste des tableaux

Tableau 1 : Système du progrès de l'audit.....	5
Tableau 2 : Exemple d'une grille d'analyse de tâches.....	44
Tableau 3 : Questionnaire concernant les achats	80
Tableau 4 : Questionnaire concernant la réception et le stockage des fournitures.....	83
Tableau 5 : Questionnaire concernant l'enregistrement et le règlement	84
Tableau 6 : Conformité aux normes d'audit.....	88
Tableau 7 : Constatations et recommandations	91

Liste des figures

Figure 1 : Organigramme de l'EPB.....	74
---------------------------------------	----

Annexes

Annexe 1

Questionnaire d'Audit Interne

Objectif du questionnaire

Dans le cadre de préparation de notre mémoire de Master en comptabilité et Audit, nous nous adressons à vous pour vous demander de bien vouloir répondre à ce questionnaire, dans le but d'apprécier l'importance de l'audit interne au sein de votre entreprise.

Nous tenons à vous rassurer que les informations fournies seront utilisées que pour des fins scientifiques, et seront dans ce sens purement confidentielles.

1- La fonction d'audit interne est-elle rattachée à/ au :

- Direction générale**
- Comité d'audit**
- Autre**

2- comment vous considérez la fonction d'audit interne ?

- Un organe de contrôle
- Un outil de communication
- un outil d'aide à la prise de décision
- Un instrument de performance
- Autres

3- Que couvre l'audit interne au sein de votre organisation ?

- Toutes les activités
- Quelques activités

4- Au sein de l'EPB, la fonction d'audit interne est-elle ?

- Peu développée
- Suffisamment développée
- Largement développée

5- L'auditeur interne a-t-il libre accès à toutes les informations qui lui semblent utiles pour l'exécution de sa mission ?

- OUI
- NON

Qu'il soit une source de proposition

Autres

6-Avez-vous été formé dans l'amélioration de vos compétences en audit interne ?

Oui

Non

7-Quelle est votre position en tant qu'auditeur interne dans votre organisation ?

Auditeur confirmé

Auditeur stagiaire

Responsable d'audit

8- Depuis combien d'années le service d'audit interne est-il en place dans votre organisation ?

.....

9- Dans votre organisation la charte d'audit interne a-t-elle pour but :

Identifier et expliquer le rôle de l'audit interne

Définir la nature de la relation de l'audit interne avec les autres services

Expliquer la manière de faire et d'intervenir

10- Quelles compétences utilisez-vous ou développez-vous le plus dans votre service d'audit interne ?

Comptabilité

Compétences en communication

Finances

contrôle qualité

Gestion des risques

Autres

11-L'audit interne contribue-t-il à l'amélioration de la performance financière de votre organisation ?

Oui

Non

12- Quelle est l'origine de la recommandation pour la création de l'audit interne au sein de l'EPB ?

Exigence de l'Etat

Cabinet d'audit externe

Commissaire au compte

Autres

13- Comment évaluez-vous la performance de l'audit interne ?

- Très satisfaisante Peu satisfaisante
 Moyennement satisfaisante Pas satisfaisante

14- L'audit interne apporte-t-il une valeur ajoutée à votre entreprise ?

- Oui
 Non (veuillez argumenter vos propos)

15- Calculez-vous la valeur ajoutée de l'audit interne ?

- Toujours
 Parfois
 Jamais

16- En tant qu'auditeur interne effectuez-vous un suivi des recommandations que vous formulez ?

- Intégralement
 Partiellement (comment procédez-vous à la sélection)
 Pas du tout

Annexe 02 :

Questionnaire concernant les normes d'audit interne :

1- Votre organisation utilise-t-elle les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne ?

- Oui toutes les normes Non
 En partie oui , certaines des normes Je ne sais pas

Votre organisation est-elle conforme aux normes suivantes ?

Normes	Choix de réponse				
	OUI conformité totale	Oui conformité partielle	Non, pas conforme	Je ne sais pas	Autre (veuillez préciser)
1000- mission , Pouvoir, et responsabilité					
1100- Indépendance et objectivité					
1130- Atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité					
1200- Compétence et diligence professionnelle					
1300- Programme d'assurance et d'amélioration de la qualité					
2000- Gestion de l'activité d'audit interne					
2200- planification de mission					

1- Quelles sont les raisons de ne pas se conformer à toutes les normes ?

- Les normes sont trop complexes organisations Ne convient pas aux petites organisations
 Conformité non attendue dans mon pays Ne convient pas à mon secteur
 Conformité non prise en charge par la direction pas au courant des normes
 Personnel d'audit interne inadéquat Autre :
 Je ne sais pas

Questionnaire concernant la gestion des risques dans votre entreprise :

1- Dans quel domaines /activité la gestion les risques est-elle appliquée dans votre organisation ?

- Objectifs stratégiques
- Finances
- Opérationnels
- Assurance
- Sécurité et environnement
- Non applicable
- Sécurité informatique
- Gestion de projet
- Partenariats et coentreprises
- Acquisition et fusions
- Autre (veuillez préciser)

2- Qui est responsable de la conception et de la mise en œuvre d'une stratégie de gestion des risques ?

- Directeur général
- Secrétaire d'entreprise
- Directeur financier / contrôleur financier
- Directeur de l'audit interne
- Autre (veuillez préciser) :.....

3- Quelle est la relation entre l'audit interne et la gestion des risques dans votre organisation ?

- L'audit interne et L'ERM sont des fonctions distinctes et n'interagissent pas.
- L'audit interne et l'ERM sont des fonctions distinctes, mais elles coordonnent et partagent les connaissances.
- L'audit interne est responsable de la fonction ERM actuelle
- L'audit interne est responsable de la fonction ERM de l'organisation, mais la responsabilité sera transférée à un autre service à l'avenir
- Non applicable

4- Quels rôles de l'audit interne joue-t-il dans votre organisation par rapport à la gestion des risques ?

- Aucun
- Donner l'assurance que le processus de gestion est appliqué.
- Donner une assurance sur le reporting des risques
- Faciliter l'identification et l'évaluation des risques
- Mettre en place des procédures de gestion des risques
- Autre (veuillez préciser) :.....

5- Quelles sont les principales priorités de votre plan d'audit interne ?

- Assurance que les procédures de gestion des risques sont appliquées.
- Assurance sur la gestion des risques
- Assurance du respect des contrôles financiers

- Assurance du respect des contrôles informatiques
- Assurance du respect des exigences légales et contractuelles
- Fournir des services de conseil à la direction
- Autre (veuillez préciser) :.....

6- Sur quel type d'évaluation des risques l'audit interne s'appuie –t-il dans votre organisation ?

- Une évaluation complète des risques effectuée par la direction
- Une évaluation complète des risques réalisée par l'audit interne
- Evaluations de certains risques ciblés effectuées par l'audit interne
- Evaluations de certains risques ciblés effectués par la direction
- Autre :
- Non applicable

7- Quel est le degré de responsable de l'audit interne pour détecter la fraude dans votre organisation ?

- Toute la responsabilité
- la plupart des responsabilités
- Une partie de la responsabilité
- Aucune responsabilité
- Je ne sais pas

8- A votre avis, quelles sont les cinq (5) activités d'audit interne qui apportent le plus de valeur à votre organisation ?

- Assurer l'adéquation et l'efficacité du contrôle interne
- Assurer les processus de gestion des risques de l'organisation
- Assurer la conformité réglementaire
- Assurer les processus de gouvernance de l'organisation
- Diriger le processus de gestion des risques d'entreprise
- Informer et conseiller le comité d'audit
- Informer les principales parties prenantes
- Informer et conseiller la direction
- Informer les principales parties prenantes
- Enquêter ou dissuader la fraude
- Autre :

Résumé

L'audit est l'une des activités les plus importantes dans l'entreprise car 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 également un outil de mesure et de création de valeur ajoutée et d'amélioration de la performance d'une entreprise. L'objectif de notre recherche empirique est de savoir comment l'audit interne peut contribuer à l'amélioration de la performance de l'entreprise et, de faire comprendre au personnel que l'audit interne n'est pas une opération de vérification suite à des suspicions, mais contribue bien à accroître la performance d'une entreprise à travers la maîtrise des risques, l'amélioration des processus de gestion et la maintenance d'un système de contrôle efficace. Les résultats de ce travail ont permis à développer les marches de manoeuvre de l'audit interne à travers une démarche rigoureuse, des outils et techniques employées dans le cadre de cette mission par l'auditeur interne afin de garantir un retour de perception des audités de l'Entreprise Portuaire de Bejaia.

Mots clés : audit interne, performance, valeur ajoutée, processus de gestion.

Abstract

The audit is one of the most important activities in the company because it makes it possible to assess the effectiveness of the internal control system, the control of risks within the company and makes it possible to arrive at recommendations for any malfunction. It is also a tool for measuring and creating added value and improving a company's performance. The objective of our empirical research is to know how internal audit can contribute to the improvement of the performance of the company and, to make understand to the personnel that the internal audit is not an operation of verification following suspicions, but does contribute to increasing the performance of a company through risk control, improvement of management processes and maintenance of an effective control system. The results of this work have made it possible to develop internal audit maneuvering procedures through a rigorous approach, tools and techniques used within the framework of this mission by the internal auditor in order to guarantee feedback from the auditees of the Port Company of Bejaia.

Keywords: internal audit, performance, added value, management process.