

RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ecole des Hautes Etudes Commerciale

**Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Master en Science
Commercial
Option : Finance**

**L' contribution de la fonction audit interne
pour la performance de l'entreprise**

Préparée par l'étudiant :

FARAH Yacine

Sous la direction de Monsieur :

GUETTOUCHI

Promotion 2014

Résumé

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 (*H. Mintzberg, 1982*) deviennent rapidement inadaptés lorsque la taille de l'entreprise augmente. Certes on peut souhaiter maintenir ces pratiques, mais on ne peut guère les appliquer qu'à des parties de l'entreprise.

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

A travers notre travail, nous avons vu l'importance du contrôle interne efficace pour la maîtrise des activités et la gestion des risques, qui doit être mis en place à tous les niveaux opérationnels qu'organisationnels.

L'audit interne fait partie intégrante de système de contrôle interne et ses interventions organisées et méthodiques en référence aux normes universelles en la matière lui permettent de contribuer de façon permanente à l'amélioration du dispositif du contrôle interne et à sa promotion au niveau de toutes les fonctions de l'Entreprise.

Les entreprises, doivent disposer d'une fonction d'audit interne performante afin de pouvoir réaliser ses objectifs fixés. C'est dans cet ordre d'idées que nous avons opté pour l'application de cet Audit Interne à un par important de l'Entreprise, à savoir le déroulement des missions, les critères d'évaluation de sa performance.

Mots clés Contrôle interne, Audit Interne, Les normes d'Audit interne, Performance, Indicateurs.

LISTE DES TABLEAUX

N° du Tableau	Titre du Tableau	Page
CHAPITRE I		
Tableau N°1	Comparaison entre Audit Interne et Contrôle Interne	30
Tableau N°2	Comparaison Audit Interne et Contrôle de Gestion	30
Tableau N°3	Comparaison Audit Interne et Audit Externe	31
Tableau N°4	Comparaison Audit Interne et Inspection	31
CHAPITRE II		
Tableau N°5	Tableau des Risques	45
Tableau N°6	Résumé de la phase préparation	47
CHAPITRE IV		
Tableau N°7	Les fournisseurs de l'EDIEL	97
Tableau N°8	les partenaires de l'EDIEL	97
Tableau N°9	Effectifs de la direction Audit	108
Tableau N°10	Budget de Fonctionnement de la fonction audit 2013	109
Tableau N°11	Tableau des risques	113
Tableau N°12	Programme de travail	115
Tableau N°13	le respect de la planification initial	127
Tableau N°14	Moyenne de jours pour chaque Mission	128
Tableau N°15	Nombre de jours d'audit par rapport aux jours ouvrés	130
Tableau N°16	Nombre de jours de formation par rapport aux jours ouvrés	131
Tableau N°17	Nombre de Mission Imprévues par rapport au Nombre de Mission	132
Tableau N°18	Recommandations refusées par rapport au total des recommandations	133
Tableau N°19	Nbr des missions respectant le budget temps par rapport au nbr total des missions réalisées	135
Tableau N°20	la constitution des dossiers de mission	136
Tableau N°21	la Moyenne de la dépense d'un auditeur par année	137
Tableau N°22	les dépenses de jour du service Audit Interne	138

LISTE DES FIGURES

N° du Figure	Titre de Figure	Page
CHAPITRE I		
Figure N°1	LE CUBE COSO : 1ere Version	19
Figure N°2	LE CUBE COSO : 2em Version	21
CHAPITRE II		
Figure N°3	La feuille de révélation et d'analyse des problèmes	50
CHAPITRE III		
Figure N°4	Le Triangle du Contrôle de Gestion	76
CHAPITRE IV		
Figure N°5	La Structure Organisationnel de l'entreprise EDIEL	98
Figure N°6	La structure organisationnelle de la Direction Audit de l'EDIEL	107
Figure N°7	Diagramme d'une Mission d'audit	110
Figure N°8	Lettre de Mission	112
Figure N°9	Note d'orientation	114
Figure N°10	Compte Rendu de Réunion d'Ouverture N° :220	116
Figure N°11	Feuil de test	117
Figure N°12	Diagramme de Feuil de Test Concluant/Non Concluant.	118
Figure N°13	Feuil de test N°1	119
Figure N°14	Approche Utilisée par EDIEL dans la réalisation du plan Annuel d'audit	120
Figure N°15	F.R.A.P N° :220.A11	121
Figure N°16	Feuille de Test N° :220.B1	122
Figure N°17	Feuille de Test N° :220.B1	123
Figure N°18	Compte Rendu de Réunion de Clôture	124
Figure N°19	F.R.A.P N° :220.A11	125
Figure N°20	Synthèse Managériale	126
Figure N°21	le respect de la planification initial	128
Figure N°22	Moyenne de jours pour chaque Mission	129
Figure N°23	Nbr de jours d'audit par rapport aux jours ouvrés	130
Figure N°24	Nbr de Jours de Formation par rapport aux Jours	131
Figure N°25	Nbr des missions imprévues par rapport au Nombre de Missions	133
Figure N°26	Recommandations refusées par rapport au total des recommandations	134
Figure N°27	Nbr de Missions respectant le Budget et le Temps par rapport au Nombre Total de missions réalisées	135
Figure N°28	Nombre de dossiers complet rapport au Total de missions	136
Figure N°29	la moyenne de la dépense d'un auditeur par année	137
Figure N°30	les dépenses de jour du service Audit Interne	138

Liste des Abréviations

Liste des Abréviations	
AI	Audit Interne
AMF	L'Autorité des Marchés Financier
CI	Contrôle Interne
CIA	The Certifide Internal Auditor Examination
COCO	Le Criteria On Control Commite
COSO	Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission
CRIP	Cadre de Référence International de la Profession
DPAI	Diplôme de la Profession Audit Interne
B.A.P.S	Budget Allocation Planning Suivi
GAIN	Global Auditing Information Network
IFACI	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne
IIA	The Institute of internal auditors
QCI	Le Questionnaire de Contrôle Interne
SOX	Sarbanes Oxley
TR	Tableau des Risques
STA	Spécification Technique d'achat
TEAPA	Tableau des Etats d'Action de Progrès Actualisé
KDA	Kilo Dinars Algérien
CIGM	Collège des Inspecteurs Généraux des Ministères
MRBT	Mission Respectant le Budget Temps

LISTE DES ANNEXES

N° du Annexe	Titre du Annexe
Annexe N°1	Organigramme d'EDIEL
Annexe N°2	Organigramme de la direction audit
Annexe N°3	Tableau des Etats d'action de progrès Actualisé
Annexe N°4	page de garde de Rapport d'Audit Interne
Annexe N°5	Lettre d'avertissement
Annexe N°6	Sommaire de rapport d'audit Interne
Annexe N°7	Synthèse Managériale
Annexe N°8	cahier des recommandations
Annexe N°9	Questionnaire de satisfaction commanditaire
Annexe N°10	produit fabriqué par EDIEL
Annexe N°11	produit fabriqué par EDIEL
Annexe N°12	Ordre de mission

SOMMAIRE

Introduction générale	2
Chapitre I : Aspect Conceptuel de l’Audit Interne et du Contrôle Interne	7
Section 01 : <i>La notion du contrôle interne</i>	8
Section 02 : <i>Les concepts de l’audit interne</i>	27
Section 03 : <i>Le cadre de référence international de la profession</i>	34
Chapitre II : Déroulement d’une mission d’Audit Interne	40
Section1 : <i>le plan et la méthodologie d’une mission d’audit</i>	41
Section2 : <i>les trois phases de la mission</i>	43
Section3 : <i>les outils et la mise en œuvre de la mission</i>	55
Chapitre III : la performance de la fonction Audit Interne	74
Section1 : <i>La performance d’une fonction</i>	75
Section2 : <i>les outils de mesure et de pilotage de la performance</i>	81
Chapitre IV : La prospection et la gestion de la force de vente	92
Section1 : <i>Présentation de l’organisme d’accueil</i>	93
Section2 : <i>Une mission d’audit au niveau de la Direction d’Audit Interne</i>	107
Section3 : <i>Evaluation de la performance de l’audit interne</i>	127
Conclusion générale	142

Bibliographie

Annexe

Introduction générale

Introduction générale

L'audit interne, défini officiellement comme une activité, est avant tout une fonction de l'organisation et c'est avec des ressources appropriées de celle-ci que l'audit interne est susceptible d'apporter le plus de valeur ajoutée. L'audit interne doit vivre l'entreprise, être imprégné de sa culture, se sentir concerné par tout ce qui la touche, ses succès comme ses difficultés ou ses échecs. En conséquence, l'externalisation du service d'audit interne, « association insolite de termes contradictoires » diraient d'aucuns, est à bannir. En revanche, le recours ponctuel à des ressources et à des compétences externes, lorsque la nécessité s'en fait sentir, est à recommander.

Les récents scandales financiers à travers le monde ont porté un éclairage nouveau sur les pratiques du contrôle interne. Ce dernier est défini comme étant « **L'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise** », '**Définition de l'OECF (1977) : Ordre des Experts Comptables Français**', il vise à s'assurer que les opérations effectuées par les opérationnels sont exécutées conformément aux procédures établies et validées par les directeurs. Ainsi le contrôle interne est devenu un pilier de l'entreprise, il vise à améliorer la performance de l'entreprise par la mise en place des procédures et par la sauvegarde de son patrimoine.

L'environnement est devenu de plus en plus complexe du fait que les entreprises sont bouleversées par une compétitivité accrue, une globalisation de l'économie, de la recherche et de la rentabilité qui est l'objectif de toute entreprise, ce qui fait que les outils de gestion qui aident les entreprises, ou le processus de prise de décision s'avèrent parfois insuffisants. C'est pour cette raison que les économistes justifient souvent la création d'un service d'audit interne dans des entreprises évoluant sur le plan national et international.

Pour faire face à ce nouveau contexte économique, les dirigeants soucieux d'améliorer leur performance et maîtriser les opérations de leurs activités ont reconnu à l'audit interne pour identifier les risques éventuels, dresser un état des lieux par l'évaluation de la situation de l'entreprise en vue de prendre les décisions pour assurer la pérennité et le développement de leurs entreprises.

La pratique professionnelle de l'audit interne est régie par référentiel commun développé par Institut International de l'Audit Interne, l'IIA. Cela n'empêche pas que les spécificités culturelles marquent fortement l'activité opérationnelle des auditeurs internes.

En Algérie l'audit interne a été introduit aux entreprises publiques en 1988 par l'article '40' du Décret 88/01 qui stipule que « les entreprises publiques économiques sont tenues d'améliorer d'une constante leurs procédés de fonctionnement et gestion »

L'Algérie devient ainsi l'un des pays où la fonction audit interne a un statut obligatoire, mais hormis les caractères obligatoires de cette loi le législateur n'a pas prévu aucun texte d'application. En effet la loi ne précise aucunement les domaines d'attribution de l'audit, les normes professionnelles, la qualification requise et le statut à confier à la fonction à l'intérieure de l'entreprise.

Le domaine de la recherche retenue est celui de l'entreprise privé d'électromécanique « EDIEL », ce choix se justifie notamment par :

- L'importance de la contribution de cette entreprise à l'économie nationale et sa couverture d'une grande partie des secteurs d'activité Algérienne.
- Une entreprise particulièrement risqué, sensible de par son caractère d'intérêt privé.
- L'obligation accrue de performance et de compétitivité internationale du fait de la mondialisation (concurrence accrue, développement des nouvelles technologies d'information...), et la nécessité d'améliorer la qualité de circulation des informations entre ses services.

Donc ce contexte d'importantes réformes l'existence d'une fonction d'audit interne performante est obligatoire.

Le but de la recherche est d'évaluer la structure d'audit interne, à travers des critères de mesure de performance. Notre étude donc sera axée autour de l'audit interne et la performance.

A ce titre, notre problématique serait : la préoccupation qui nous vient à l'esprit est « **Comment évaluer la performance de la fonction audit interne à travers la réalisation de ses missions** ».

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, quel que 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.

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

- Comment la notion Audit Interne est perçue, et quel est son cadre de référence ?
- Quelle sont les principales taches dans le déroulement d'une mission d'audit interne ?
- Comment une fonction d'Audit Interne est mesurée pour avoir une fonction performante ?
- Qu'apporte l'existence d'une fonction d'audit interne au sein de l'entreprise ?
- Auquel point, la fonction Audit Interne au sein de l'entreprise « EDIEL » est performante ?

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

- La performance d'une fonction peut être évaluée à travers sa capacité à atteindre les objectifs qu'elle s'est fixée.
- Le respect des normes internationales de l'AI lors du déroulement des missions est un signe d'efficacité de la profession.
- La performance d'une fonction peut être accrue grâce au respect scrupuleux des recommandations des auditeurs par les opérationnels, et aussi par un suivi permanent de l'application de celle-ci.
- La qualification du personnel d'audit interne et la satisfaction des audités après la réalisation des missions facilitent le domaine de la fonction AI de l'entreprise.

L'intérêt de ce travail est de fournir aux entreprises et plus précisément aux opérationnels des directions des éléments qui leur permettront de comprendre le bien-fondé de l'audit interne ; les amener à ne plus voir les auditeurs uniquement comme des « gendarmes de l'entreprise », mais aussi comme des individus qui agissent dans l'intérêt de tous, et qui par leurs conseils et leur recommandations, permettent à l'entreprise de créer davantage de valeur ajoutée, la manant ainsi vers une meilleur performance.

Par ailleurs, ce travail pourrait permettre aux dirigeants des entreprises de ne plus considérer l'audit interne comme une contrainte réglementaire, mais comme une fonction essentielle qui pourrait avec l'apport des autres fonctions de l'entreprise, l'ériger de plus en plus en haut. Le contexte économique actuel nécessite en effet que chaque entreprise ait un dispositif lui permettant d'évoluer vers une amélioration constante et continue de ses performances.

Pour mener à bien cette étude, notre méthode descriptive et analytique s'est inscrite dans une approche qualitative. Nous avons fait une étude de cas unique en raison de la

délicatesse de l'objet de l'étude, cette étude de cas nous a permis de mieux cerner tous les contours du sujet, de mener notre étude de manière profonde et précise, nous permettant ainsi de collecter des données probantes et significatives.

Notre étude est segmentée en quatre chapitres :

Le premier chapitre traite l'approche théorique du contrôle interne et l'audit interne. Nous avons présenté les fondements de l'audit interne et le contrôle interne à travers ses origines, ses définitions et objectifs ainsi le cadre professionnelle pour sa pratique.

Le deuxième chapitre traite le déroulement d'une mission d'audit, ses différentes étapes de réalisation et les différents outils, aussi les techniques utilisées.

Le troisième chapitre présente en détail les critères et les indicateurs de mesure de performance pour la fonction audit interne après avoir présentés les concepts de base sur la performance d'une fonction.

Enfin dans le Quatrième chapitre (cas pratique), quant à lui, traite le processus de la fonction Audit Interne au sein de l'entreprise **EDIEL**. Des choix qui portent notamment sur l'élaboration des référentiels et des plans d'audit interne, des ressources humaines nécessaires et la mise en place d'indicateurs pour le suivi des performances de la structure Audit Interne.

CHAPITRE I : *ASPECT CONCEPTUEL*
DE L'AUDIT INTERNE ET DU CONTROLE
INTERNE

Chapitre I : Aspect Conceptuel d'Audit Interne

Avant d'aborder l'audit interne en tant que technique, il est nécessaire de consacrer ce premier chapitre à la présentation de contrôle interne et les concepts fondamentaux qui lui sont liés puis les définitions des notions de base de l'audit interne, son importance ses normes d'exercice et la et cela pour pouvoir les utiliser plus facilement dans le cas pratique.

A cet effet nous avons réparti ce chapitre en trois sections :

Section1 : *La notion du contrôle interne ;*

Section2 : *Les concepts de l'audit interne ;*

Section3 : *Le cadre de référence international de la profession.*

Section1 : La notion du contrôle interne

Nous allons consacrer cette première section à la définition de notion de base de contrôle interne, ses objectifs, son importance, son environnement et son évolution méthodologique.

1. Définition de contrôle interne

Les auditeurs externes, commissaires aux comptes et experts comptables ont été les premiers en France à développer et à approfondir la notion de contrôle interne, et ce pour atteindre les objectifs spécifiques assignés à leur fonction : certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et résultats. Le contrôle interne est donc pour eux un moyen.

Les contrôles internes, lorsqu'ils existent, sont là pour faciliter les travaux et en particulier :

- Gérer le changement du contrôle interne et en particulier son organisation et sa mise en œuvre ;
- Servir de support méthodologique a tous les acteurs ;
- Assurer le bon fonctionnement du processus de mise en conformité des activités ;
- Veiller à la cohérence des différents dispositifs de contrôle interne mis en place par les managers ou préconiser par les auditeurs internes.

1.1. Définition de COSO¹

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

- réalisation et optimisation des opérations ;
- fiabilité des informations financières ;
- conformité aux lois et aux réglementations en vigueur. »

1.2. Définition de COCO²

« Le contrôle interne est constitué des éléments d'une organisation (y compris les ressources, les systèmes, les processus, la culture, la structure, et les tâches) qui collectivement aident les gens à réaliser les objectifs de l'organisation qui font partie des trois catégories suivantes :

¹ COSO: Est un référentiel de contrôle interne défini par 'The Committee of Sponsoring Organizations' une commission à but non lucrative établie en 1992.

² COCO : ' Committee of sponsoring organizations of treadway commission'

- efficacité et efficence du fonctionnement ;
- fiabilité de l'information interne et externe ;
- conformité aux lois, aux règlements et aux politiques internes. »

1.3. Définition selon Le Turnbull

« Un système de contrôle interne englobe les politiques, processus, tâches, comportements et autres aspects d'une entreprise qui, combinés :

- facilitent l'efficacité et l'efficence des opérations en aidant la société... à atteindre ses objectifs, ceci inclut la protection des actifs ...
- aident à assurer la qualité du reporting interne et externe, ce qui nécessite de conserver les enregistrements appropriés et de maintenir des processus générant un flux d'informations pertinentes et fiables ;
- Aident à assurer la conformité aux lois et règlements ainsi qu'aux politiques internes ».3

1.4. Définition selon 'AMF'⁴

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

Le dispositif vise plus particulièrement à assurer :

- la conformité aux lois et aux règlements ;
- l'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale ou le directoire ;
- le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;
- la fiabilité des informations financières.

D'après ces définitions nous déduisant que Le **Contrôle interne** est l'ensemble des dispositifs qui contribuent à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté l'assurance de la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la direction tout en favorisant l'amélioration des performances. Ce contrôle se manifeste par l'organisation, les méthodes et les

³ Jacques Renard Théorie et pratique de l'audit interne, préface de louis GALLOIS, édition d'Organisation, 7eme édition, P139.

⁴ AMF : 'Autorité des Marchés Financiers'

procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de cette dernière.

2. Environnement du contrôle interne

L'environnement de contrôle constitue le cadre et la structure nécessaire à la réalisation des objectifs primordiaux du système de contrôle interne.

L'environnement de contrôle englobe les éléments suivants⁵ :

2.1. Intégrité et valeurs éthiques

La vertu de l'exemple est ici fondamentale. Un dispositif de contrôle interne maîtrisant efficacement les risques ne sauraient croître et prospérer s'il ne s'insère pas dans un contexte où les valeurs d'éthique sont privilégiées. C'est-à-dire que l'existence de code de conduite et de règle d'éthique, l'application de normes de comportement morale. Conditionnel de survie du contrôle interne dans une organisation.

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... .

2.2. Philosophie et style de direction

La stratégie et l'organisation doit également être exemplaire. Il faut entendre par là des délégations de pouvoir clairement définies, une permanente adaptation des compétences aux postes attribuées (et non l'inverse), des objectifs réalistes et réalisables, une gestion de ressources humaines 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.

2.3. Structure organisationnelle

Une organisation appropriée qui fournit le cadre dans lequel les activités nécessaires à la réalisation des objectifs sont planifiées, exécutées, suivies et contrôlées.

2.4. Attribution des pouvoirs et des responsabilités

Des responsabilités et pouvoir clairement définis qui doivent être accordés aux personnes en fonction des objectifs de la société. Ils peuvent être formalisés et communiqués au moyen de description de tâches ou de fonctions, d'organigrammes hiérarchiques et fonctionnels, de délégations de pouvoirs et devraient respecter le principe de séparation de tâches.

⁵ Cadre de référence international des pratiques professionnelles d'audit interne, op.cit.P25

2.5. Politiques et pratiques relatives aux ressources humaines

Une politique de gestion de ressources humaine qui devrait permettre de recruter des personnes possédantes les connaissances et compétence nécessaires à l'exercice de leur responsabilité et a l'atteinte des objectifs actuels et futurs de la société.

2.6. Système d'information

Des systèmes d'information adaptés aux objectifs actuels de l'organisation et conçus de façon à pouvoir supporter ses objectifs futurs⁶.

Les systèmes informatiques sur lesquels s'appuient ces systèmes d'information doivent être protégés efficacement tant au niveau de leur sécurité physique que logique afin d'assurer la conservation des informations stockées. Leur continuité d'exploitation doit être assurée au moyen de procédures de secours.

Les informations relatives aux analyses. A la programmation et à l'exécution des traitements doivent faire l'objet d'une documentation.

3. 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 poursuivis. Cette définition globale par les objectifs admise par la plupart des grandes entreprises⁷ 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 composent ayant sa place dans le processus de fonctionnement de l'entreprise ;
- Tous les niveaux de management sont concernés au même titre que la direction générale, tout 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 :

⁶ Cadre de référence international des pratiques professionnelles d'audit interne. op.cit, P23

⁷ Groupe SHELL - Business Control Guidelines : « Le cadre du contrôle interne doit garantir avec un degré raisonnable de certitude la réalisation des objectifs de la société.

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

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 ;
- Les modalités de traitement sont appropriées ;
- Les informations relatives sont recensées et communiquées.

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

3.1. La protection du patrimoine

Les premiers énoncés de la règle parlaient de « *la sécurité des actifs* ». En effet, un bon 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. (Aussi bien technique que de gestion) ainsi que les informations confidentielles de l'entreprise.

3.2. La fiabilité et l'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 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 :

3.2.1. Fiables et vérifiables

Il ne suffit pas qu'une information soit bonne, encore faut-il que le système permette de vérifier son exactitude. On affirme ainsi que tout contrôle interne doit comporter un système de preuve sans lequel n'existe ni garantie ni justification possible. Pour le comptable ce sera le système d'archivage et de conservation des documents, pour le responsable de fabrication ce sera l'enregistrement des températures, des pressions et des débits. La « **boîte noire** » des avions répond à cette préoccupation et est – de ce point de vue – un élément important du contrôle interne mis en place pour la vérification des informations.

3.2.2. Exhaustives

Il ne sert à rien d'avoir des informations exactes si elles ne sont pas complètes. Ce qui veut dire que le système de contrôle interne doit garantir la qualité des enregistrements à la source des données de base et faire en sorte que tous les éléments soient pris en compte dans la chaîne des traitements.

3.2.3. Pertinentes

L'information doit être adaptée au but poursuivi, sinon elle est superflue. De nos jours, les bases de données génèrent souvent des flux d'informations excessifs, une abondance de biens qui en fin de compte empêche de s'y retrouver et n'améliore donc pas la connaissance.

3.2.4. Disponibles

Chacun connaît des exemples d'informations qui arrivent trop tard ou qui ne sont pas aisément accessibles. Là également le contrôle interne adapté doit éviter de semblables situations.

Ces points seront revus plus en détail dans le paragraphe relatif à l'examen des systèmes d'information. Mais il faut observer que l'objectif général ici assigné au contrôle interne, concerne toutes les informations, y inclus celles qui se situent en dehors de tout système.

3.3. Le 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. Les causes premières de ce phénomène peuvent être diverses : mauvaise communication, défaut de supervision, confusion des tâches, etc. dans tous les cas la qualité du contrôle interne est en cause.

Cet aspect contraignant du contrôle interne, qui s'impose de respecter toutes les règles tant internes qu'externes ;

3.4. L'efficacité et l'efficience des opérations

C'est le quatrième objectif permanent du contrôle interne, dont la prise en compte est appréciée dans les audits d'efficacité. Est-ce que les moyens dont dispose l'entreprise sont utilisés de façon optimale ? A-t-elle les moyens de sa politique ? Cet impératif dans le sens de la plus grande efficacité est un élément important que le contrôle interne doit prendre en compte pour permettre aux activités de l'entreprise de croître et de prospérer.

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, abordés dans le chapitre 3. Mais nous sommes ici dans un autre registre : celui du général et non celui du particulier, celui des principes et non celui de l'applicatif. Les auteurs des normes, soucieux d'universalité et désirant viser haut se sont adressés d'entrée de jeu aux responsables de haut niveau : sur quels points faut-il porter son attention pour « avoir une assurance raisonnable d'atteindre ses objectifs » ? Et parmi ces conditions nécessaires figure la nécessité pour chacun de mettre en place des « activités de contrôle ». 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 : quelles sont les règles qui doivent gouverner une « organisation » pour permettre au contrôle interne de s'implanter et de prospérer ;
- 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.

4. Rôles et responsabilité

Chacun, au sein d'une organisation, a une part de responsabilité dans le contrôle interne.

4.1. Le management

Est directement responsable de l'ensemble des activités de l'organisation, ce qui inclut la conception, la mise en œuvre, le fonctionnement adéquat, le maintien et la documentation du système de contrôle interne. Les responsabilités de chacun au sein du management varient selon la fonction qu'il occupe dans l'organisation et les caractéristiques de l'organisation elle-même.

4.2. Les auditeurs internes

Examinent et contribuent à l'efficacité continue du système de contrôle interne via leurs évaluations et recommandation et de ce fait jouent un rôle important dans l'efficacité du contrôle interne, ils n'assument toutefois pas la responsabilité de base, qui revient à la direction, la conception, la mise en œuvre, le maintien et la documentation du contrôle interne.

4.3. Les membres du personnel

Contribuent eux aussi. Ce dernier explicitement ou implicitement, de la responsabilité de chacun. Tous les membres du personnel jouent un rôle dans la réalisation du contrôle interne et sont tenus de communiquer tous problème qu'ils viendraient à constater dans la conduite des opérations, de même que toute violation du code de conduite ou à la politique interne de l'organisation.

4.4. Les institutions supérieures

Encouragent et favorisent la mise en place d'un système de contrôle interne efficace dans l'administration. L'évaluation du contrôle interne est essentielle pour les audits de conformité, financiers de performances. Communiquent leurs conclusions et leurs recommandations aux parties intéressées.

4.5. Les auditeurs externes

Sont en charge de l'audit de certaines administrations dans certains pays. Ils sont appelés, de même que les associations professionnelles qui les représentent, à formuler des conseils et des recommandations au sujet du contrôle interne.

4.6. Le pouvoir législatif établit les règles et des lignes directrices réglementaires

En matière de contrôle interne, ils doivent contribuer à une compréhension commune du contrôle interne.

4.7. Les autres tiers

Sont en interaction avec l'organisation (usagers, fournisseurs,...etc.) et fournissent des informations quant à la réalisation de ses objectifs.

5. Les limites du contrôle interne

Les quatre référentiels s'accordent à dire qu'il existe des limites inhérentes à tout système ou dispositif de contrôle interne et qu'il ne peut fournir qu'une assurance raisonnable que l'organisation pourra atteindre ses objectifs. Alors que le **COSO**, le **COCO** et le **CDR AMF** ajoutent la notion « d'équilibre coûts-avantages », c'est-à-dire l'obligation pour les organisations de comparer les coûts et les avantages relatifs des contrôles avant de les mettre en œuvre, le **Turnbull** cite l'occurrence de circonstances imprévisibles comme étant une autre limite inhérente au contrôle interne.

Selon le **COCO**, on peut attendre du contrôle interne qu'il procure une assurance raisonnable, mais non une assurance absolue. À cela, deux raisons.

Tout d'abord, il existe des limites inhérentes au contrôle (erreurs de jugement survenant dans la prise de décision, défaillances attribuables à des erreurs humaines, collusion permettant de faire échec aux activités de contrôle, contrôle outrepassé par la direction). En outre, il est nécessaire de tenir compte de l'équilibre coûts/avantages dans la conception du contrôle au sein des organisations.

Le contrôle ne peut empêcher la prise de décisions stratégiques et opérationnelles qui, a posteriori, s'avéreront mauvaises.

Selon le **Turnbull**, un système de contrôle interne réduit, mais ne peut éliminer la possibilité d'un mauvais jugement lors de prises de décision, l'erreur humaine, les contrôles contournés de manière délibérée par les employés, les contrôles outrepassés par le management ni l'occurrence de circonstances imprévisibles. Un système de contrôle interne procure une assurance raisonnable, mais non absolue que l'entreprise pourra atteindre ses objectifs.

Quant au **COSO**, il stipule que tout système de contrôle interne ne peut fournir au plus qu'une assurance raisonnable au management et au conseil d'administration quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise. La probabilité d'atteindre ceux-ci est soumise aux limites inhérentes à tout système de contrôle interne, qu'il s'agisse, par exemple, d'un jugement erroné, de dysfonctionnements dus à des défaillances humaines ou à de simples erreurs. En outre, la collusion entre deux personnes ou plus permet de contourner les contrôles et il est toujours possible aux dirigeants d'« outrepasser » le système de contrôle interne. Une autre limite réside en outre dans la nécessité de tenir compte du coût des contrôles et de le comparer aux avantages attendus.

Enfin, selon le **CDR AMF**, le dispositif de contrôle interne, aussi bien conçu et appliqué soit-il, ne peut fournir une garantie absolue quant à la réalisation des objectifs de la société. La probabilité d'atteindre ces objectifs ne relève pas de la seule volonté de la société. Il existe en effet des limites à tout système de contrôle interne. Ces limites résultent de nombreux facteurs, notamment des incertitudes du monde extérieur, de l'exercice de la faculté de jugement ou de dysfonctionnements pouvant survenir en

raison d'une défaillance humaine ou d'une simple erreur. En outre, lors de la mise en place des contrôles, il est nécessaire de tenir compte du rapport coût/bénéfice et de ne pas développer des systèmes de contrôle interne inutilement coûteux, quitte à accepter un certain niveau de risque⁸.

6. Les composantes du contrôle interne

Après avoir sommairement présenté les composantes du contrôle interne au sein des quatre référentiels, le comparatif s'effectuera à partir de la typologie établie par le COSO.

Remarquez que l'on trouve le même nombre de composantes (cinq) et la même approche pragmatique au sein du COSO et du CDR AMF : les composantes doivent être adaptées à la taille et au secteur d'activité des sociétés.

Toutefois, la dénomination des composantes diffère le plus souvent et leur contenu d'apparence très proche présente parfois quelques nuances qu'il faut savoir apprécier. Le COCO propose un modèle reposant sur quatre critères inter reliés. Le Turnbull évoque seulement trois éléments.

6.1. *Selon le COSO*, le contrôle interne est composé de cinq éléments interdépendants

- ✓ l'environnement de contrôle ;
- ✓ l'évaluation des risques ;
- ✓ les activités de contrôle ;
- ✓ l'information et la communication ;
- ✓ le pilotage.

6.2. *Le COSO*, considère que ces éléments doivent se retrouver dans toute entreprise même s'ils doivent être instaurés différemment au sein des PME.

6.3. *Selon le COCO*, le contrôle interne est composé de quatre grands critères inter reliés, orientés vers l'action : ceux relatifs au but contribuent à affirmer l'orientation de l'organisation ; ceux concernant l'engagement permettent d'affirmer l'identité et les valeurs de l'organisation ; les critères relatifs à la capacité aident à affirmer la compétence de l'organisation ; enfin ceux afférents au suivi et à l'apprentissage contribuent à affirmer l'évolution de l'organisation.

6.4. *Le Turnbull*, lui, indique uniquement que le système de contrôle interne comporte :

- ✓ les activités de contrôle ;
- ✓ les processus d'information et de communication ;
- ✓ les processus pour piloter et suivre l'efficacité du contrôle interne.

⁸ Louis Vaurs, Enjeux pratiques à l'international, éditions d'organisation, 2007, P59.

Ces éléments ne font pas l'objet de parties détaillées. Le Turnbull Report propose uniquement en annexe une liste de questions minimales que le conseil et le management doivent se poser afin d'évaluer le système de contrôle interne.

6.5. Selon le CDR AMF, le dispositif de contrôle interne comprend cinq composantes étroitement liées. Bien qu'elles soient applicables à toutes les sociétés, leur mise en œuvre peut être réalisée différemment selon la taille et le secteur d'activité des sociétés. Ces cinq composantes sont une organisation adaptée, la diffusion en interne d'informations pertinentes, un système visant à recenser et analyser les principaux risques, des activités de contrôle, enfin une surveillance permanente.

La section qui suit concerne essentiellement la comparaison des éléments de contrôle interne des référentiels COSO, COCO et CDR AMF, à partir des éléments du COSO. De ce dernier, le CDR AMF s'est inspiré des cinq composantes, même si l'on ne retrouve pas à l'identique, dans le document de place, la terminologie utilisée par le référentiel américain.

Du Turnbull, le CDR AMF a retenu l'esprit, c'est-à-dire celui d'un guide basé sur des principes généraux et non sur des règles contraignantes. C'est la raison pour laquelle les propos concernant le CDR AMF seront parfois moins détaillés que ceux relatifs au COSO ou au COCO.

L'une des annexes du COCO permet de regrouper les critères de contrôle en fonction des différentes composantes du COSO.

Dans la mesure du possible, les éléments décrits en annexe du Turnbull seront également présentés⁹.

7. Les référentiels du contrôle interne

7.1. Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission (COSCO)

En octobre 1985, la treadway commission a constitué en USA un groupe de travail réunissant les grandes entreprises. Les cabinets d'audit et les associations professionnelles afin d'établir les règles de contrôle financier interne efficaces et d'améliorer la qualité des reportings financiers.

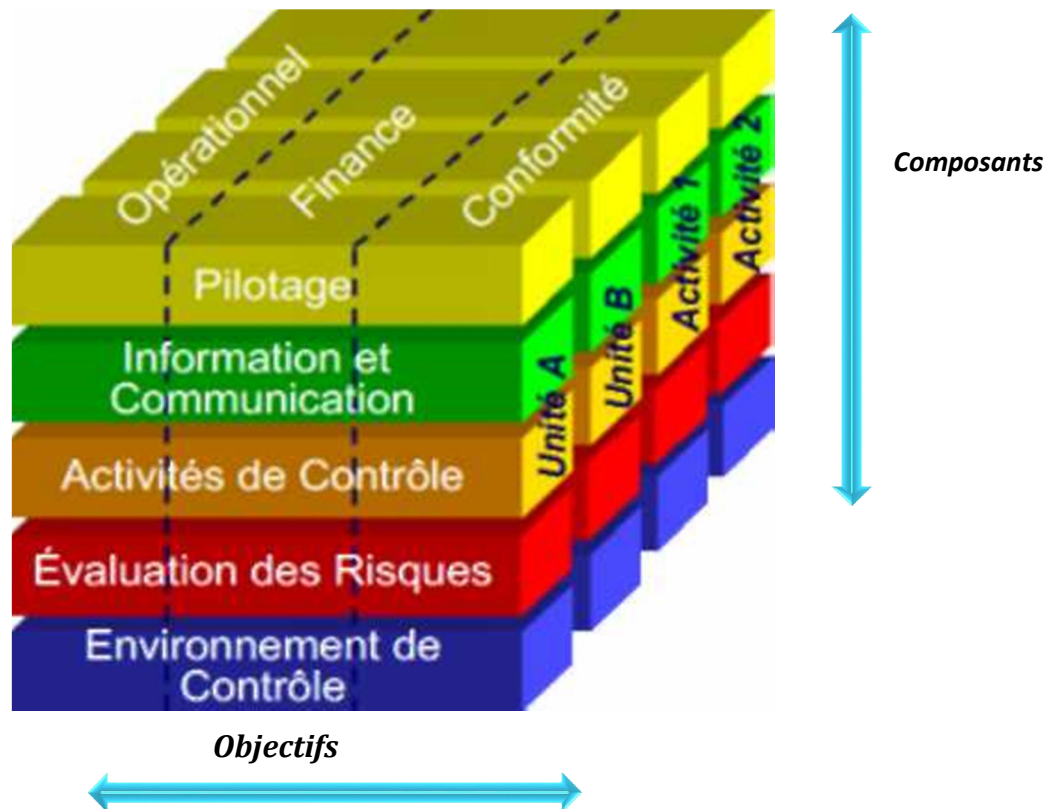
Le COSCO (Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission) est le nom donné à ce groupe de travail et qui, sur la base des recommandations a rédigé le « COCO Framework » ou référentiel COSO publié en 1992.

L'importance accordée à ce référentiel s'est accrue lorsque la loi américaine Sarbanes Oxley (SOX Act) a été adoptée en juillet 2002 par le congrès. SOX ne fournis pas de

⁹ Louis Vaurs, Enjeux pratiques à l'international, éditions d'organisation, 2007, P62.

directives spécifiques quant à la définition du contrôle interne approprié, ce dernier pouvant varier sensiblement d'une entreprise à l'autre.

Figure N°1 : LE CUBE COSO : 1ere Version



Source : L'association Française de l'Audit et du Conseil Informatique

Le référentiel COSO a donné naissance à un cube dans les trois faces visibles qui représentent les trois(3) objectifs, il s'agit d'analyser les cinq (5) composants et les activités de l'entreprise.

Dans cette approche en « cube », chaque activité contribue à la réalisation des trois (3) objectifs. Pour chacune d'elles et pour chacun de ces objectifs, il s'agit d'analyser les cinq (5) composantes du contrôle interne.

La combinaison des trois objectifs des cinq composants et des différentes activités de l'entreprise, vue comme trois axes d'analyse distincts, donne la base des évaluations à réaliser. « Evaluer dans toute entité et pour toute activité la façon dans chacun des cinq (5) composants du contrôle interne participe à chacun des trois(3) objectifs ».

Le COSO définit le contrôle interne comme le processus mise en œuvre par les dirigeants à tous les niveaux de l'entreprise et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs.

7.1.1. Les trois objectifs

- La réalisation et l'optimisation des opérations ;
- La fiabilité de l'information financière ;
- La conformité aux lois et règlement.

7.1.2. Les cinq composants

Les cinq composants ont pour objectif l'amélioration du système de contrôle interne de l'organisation et ils sont interconnectés. Il s'agit de :

- L'environnement de contrôle ;
- L'évaluation des risques ;
- Les activités de contrôle
- L'information et la communication, qu'il s'agit d'optimiser ;
- La surveillance, c'est-à-dire le « contrôle du contrôle » interne.

7.2. Deuxième version du COSO (COSO2)

Publié en 2004, le « COSO2 : Enterprise Risk Management Framework »¹⁰ Tient lieu de standard dans le cadre de la gestion des risques d'entreprise. « Le cube COSO » visualise la gestion du risque en trois dimensions : du point de vue des objectifs de l'entreprise tel le contrôle interne, les composants de la gestion du risque à l'échelle de l'entreprise (5) composants de la gestion du risque à l'échelle de l'entreprise et l'organisation de l'entreprise.

¹⁰ www.coso.org: Le management des risques de l'entreprise-cadre de référence.

Figure N°2 : LE CUBE COSO : 2em Version



Source : L'association Française de l'Audit et du Conseil Informatique

Selon le COSO2, le management des risques traite des risques et des opportunités ayants une incidence sur la création ou la préservation de la valeur. Il se définit comme suit :

7.2.1. Le management des risques

Le management des risques traite risques et des opportunités ayants une incidence sur la création ou la préservation de la valeur. Il se définit comme suit :

« Le management des risques est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs de l'organisation. Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que dans toutes les activités de l'organisation. Il est conçu pour identifier les éléments potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le risque. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation »¹¹.

7.2.2. Le dispositif de management des risques

- Est un processus permanent qui irrigue toute l'organisation ;
- Est mis en œuvre par l'ensemble des collaborateurs, a tous les niveaux de l'organisation ;
- Est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie ;

¹¹ Cadre de référence international des pratiques professionnelles d'audit interne.op.cit.P26.

- Est lis en œuvre à chaque niveau et dans chaque unité de l'organisation et permet d'obtenir une vision globale de son exposition aux risques ;
- Est destiné à identifier les événements potentiels susceptible d'affecter l'organisation, et à gérer les risques dans le cadre de ***l'appétence pour le risque***¹² donne à la direction et au conseil d'administration une assurance raisonnable (quant à la réalisation des objectifs de l'organisation) ;
- Est orienté vers l'atteinte d'objectifs appartenant à une plusieurs catégories indépendantes mais susceptible de se recouper.

Cette définition est volontairement large. Elle intègre les principaux concepts sur lesquels s'appuient les sociétés ou d'autres types d'organisation pour définir leur dispositif de management des risques et se veut une base pour la mise en œuvre d'un tel dispositif au sein d'un secteur industriel ou d'un secteur d'activité.

Elle est centrée sur l'atteinte des objectifs fixés pour une entreprise donnée, et constitue en cela une base pour la définition d'un dispositif de management des risques efficaces.

7.2.3. Objectifs du management des risques (COSO2)

Dans le cadre de la mission de l'organisation ainsi que de sa vision, la direction détermine des objectifs stratégiques, conçoit une stratégie et décline les objectifs qui en découlant a tous les niveaux de l'entité.

Ce cadre de référence vise à aider l'organisation à atteindre ces objectifs que l'on peut classer dans les quatre catégories suivantes :

- ***Stratégique*** : objectifs stratégiques servant la mission de l'organisation ;
- ***Opérationnel*** : objectifs visant l'utilisation efficace et efficiente des ressource ;
- ***Reporting*** : objectifs liés à la fiabilité du reporting ;
- ***Conformité*** : objectifs de conformité aux lois et aux règlements en vigueur.

Ce rattachement des objectifs à différentes catégories permet de se concentrer sue différents aspects du management des risques tout en étant distinctes, ces catégories se recouperent un objectif donné peut relever de plusieurs d'entre elles et répondent aux divers besoins de l'entreprise. Elles peuvent relever de la responsabilité directe de différents dirigeants.

Ce classement permet également de définir de façon plus précise les apports possibles pour chaque catégorie d'objectifs auxquels certaines entités ajoutent la protection des actifs.

¹² Appétence au risque : niveau de risque souhaité pour atteindre les objectifs de l'entreprise.

L'organisation ayant le contrôle sur les objectifs relatifs à la fiabilité du reporting et à la conformité aux lois et aux règlements, il est légitime d'attendre du processus de management des risques une assurance raisonnable quant à l'atteinte de ces objectifs.

En revanche, l'atteinte des objectifs stratégiques et opérationnels dépend parfois d'évènements extérieurs qui peuvent échapper au contrôle de l'entreprise. Par conséquent, dans ce cas, le management des risques ne peut donner qu'une assurance raisonnable que la direction et le conseil d'administration, dans son rôle de supervision sont informés en temps utile de l'état de progression de l'organisation vers l'atteinte de ses objectifs.

7.2.4. Élément du dispositif de management des risques

Le dispositif de management des risques comprend huit éléments. Ces éléments résultent de la façon dont l'organisation est gérée et sont intégrés au processus de management.

Ces éléments sont les suivants :

- **Environnement interne** : il englobe la culture et l'esprit de l'organisation. Il structure la façon dont les risques sont appréhendés et pris en compte par l'ensemble des collaborateurs de l'entité, et plus particulièrement la conception du management et son appétence pour le risque, l'intégrité et les valeurs éthique et l'environnement dont lequel l'organisation opère.
- **Fixation des objectifs** : les objectifs doivent avoir été préalablement définis pour que le management puisse identifier les évènements potentiels susceptibles d'en affecter la réalisation. Le management des risques permet de s'assurer que la direction a mis en place un processus de fixation des objectifs et que ces objectifs sont en ligne avec la mission de l'entité ainsi qu'avec son appétence pour le risque.
- **Identification des évènements** : les évènements internes et externes susceptible d'affecter l'atteinte des objectifs d'une organisation doivent être identifiés en faisant la distinction entre risques et opportunité. Les opportunités sont prise en compte lors de l'élaboration de la stratégie ou au cours du processus de fixation des objectifs.
- **Evaluation des risques** : les risques sont analysés, tant en fonction de leurs probabilités que de leurs impacts, cette analyse servant de base pour déterminer la façon dont ils doivent être gérés les risques inhérents et les risques résiduels sont évalués.
- **Traitement des risques** : le management définit des solutions permettant de faire face aux risques évitement, acceptation, réduction ou partage. Pour se faire le management élabore un ensemble de mesures permettant en adéquation le niveau des risques avec le seuil de tolérance et l'appétence pour le risque de l'organisation.

- **Activité de contrôle** : des politiques et procédures sont définies et déployées afin de veiller à la mise en place et l'application effectives des mesures de traitement de risques.
- **Information et communication** : les informations utiles sont identifiées, collectées et communiquées sous un format et dans des délais permettant aux collaborateurs d'exercer leurs responsabilités. Plus globalement, la communication doit circuler verticalement et transversalement au sein de l'organisation de façon efficace.
- **Pilotage** : le processus de management des risques est piloté dans sa globalité et modifié en fonction des besoins. Le pilotage s'effectue au travers des activités permanentes de management ou pour le biais des évaluations indépendantes ou encore par une combinaison de ces deux modalités.

Le management des risques n'est pas un processus séquentiel dans lequel élément affecte uniquement le suivant. C'est un processus multidirectionnel et itératif par lequel n'importe quel élément a une influence immédiate et directe sur les autres.

7.2.5. Relation entre objectifs élément

Il existe une relation directe entre les objectifs que cherche à atteindre une organisation et les éléments du dispositif du management des risques qui représentent ce qui est nécessaire à leur réalisation. La relation est illustrée par une matrice en trois dimensions ayant la forme d'un cube.

- Les quatre grandes catégories d'objectifs stratégiques, opérationnels, reporting et conformité sont représentés par les colonnes ;
- Les huit éléments du management des risques par les lignes ;
- Et les unités de l'organisation par la troisième dimension.

Cette représentation illustre la façon d'appréhender le management des risques dans sa globalité ou bien par catégories d'objectifs par élément, par unité, ou en le combinant.

7.3. Le Criteria On Contrôle Committe (COCO)

Les canadiens ont pris le relais dès 1995 en publiant le COCO (Criteria on control committe) avec la définition suivante du contrôle interne :

« *Élément de l'organisation (incluant ressources, systèmes, procédés, culture et tâche) qui, mis ensemble, aident à atteindre les objectifs* »¹³

Définition qui sous-entend un cadre de contrôle ou l'on retrouve les caractéristiques présidentes :

- Universalité mais qui vise ici plus les moyens que les personnes ;

¹³ Jacques Renard Théorie et pratique de l'audit interne, préface de louis GALLOIS, édition d'Organisation, 7eme édition, P138.

- Caractère relatif « aide a » ;
- S'y ajoute la note volontariste « mis ensemble »: cela ne se fait pas tout seul.

Alors que le COSO mettait l'accent sur les acteurs, le COCO met l'accent sur les moyens mis en œuvre. Il met en évidence quatre éléments essentiels au contrôle et à la réalisation des objectifs :

- Le but (objectif) ;
- L'engagement ;
- La capacité (action)
- Le suivi et l'apprentissage.

7.4. le turnbull guidance

Le turnbull guidance donne une définition qui reprend l'essentiel de celle du COCO en la complétant par les objectifs :

Un système de contrôle interne englobe les politiques, processus, tâches, comportements et autres aspects d'une entreprise qui, combiné :

- facilitent l'efficacité et l'efficience des opérations en aidant la société à atteindre ses objectifs, ceci incluse la protection des actifs ;
- aident à assurer la qualité du reporting interne et externe, ce qui nécessite de conserver les enregistrements appropriés et de maintenir des processus générant u flux des informations pertinentes et fiable ;
- Aident à assurer la conformité aux lois et règlements ainsi qu'aux politiques internes.

On observera la relativité de tous les objectifs : « facilitent », « aident a », qui est une constante dans toutes les définitions.

7.5. L'Autorité des Marchés Financiers

En 2006, L'Autorité des Marchés financiers (AMF) a décidé de rédiger un cadre de référence du contrôle interne à l'usage des sociétés française¹⁴. A cette occasion, il a été donné du contrôle interne la définition suivante :

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 l'adaptées aux caractéristiques propres de chaque société qui :

- Contribue à la maitrise de ses activités, a l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources ;

¹⁴ Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, OP.cit.P139

-
- Doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels. Financière ou de conformité.
 - Cette définition est assez complète et fait la synthèse des définitions précédente, à ceci près qu'il faut étendre son champ d'application au-delà du mande des entreprises et sociétés.

Le texte se poursuit également par un énoncé des objectifs :

- La conformité aux lois et règlements ;
- L'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale ou le directoire ;
- Le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;
- La fiabilité des informations financières.

Ainsi, ces deux dernières définitions développent les objectifs du contrôle interne, sont toutefois être aussi complètes sur ce point que les normes professionnelles.

Section 2 : Les concepts de base de l'Audit Interne

Nous allons consacrer cette deuxième section à la définition des notions de base de l'audit interne, ses objectifs, son importance et son évolution méthodologique.

1. Définition de l'audit interne

L'audit interne a plusieurs définitions entre autre nous citons les plus connues, à savoir :

1.1. Définition classique

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

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

Selon la théorie classique, l'audit interne assume par délégation une partie de la responsabilité de contrôle de la direction. Réaliser par un service de l'organisation, Réaliser par un service de l'organisation, l'audit interne consiste à vérifier si les règles édictées par l'organisation sont respectées »¹⁵.

1.2. Définition du CIGM¹⁶

« C'est une fonction d'investigation et d'appréciation du contrôle interne, exercée de façon périodique au sein de l'organisation pour aider les responsables de tous les niveaux à mieux maîtriser leurs activités. L'audit interne est à l'intérieur d'une organisation une fonction indépendante d'évaluation périodique des opérations pour le compte de l'organisation »¹⁷.

1.3. Définition officielle de L'IFACI

« 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 faisant des propositions pour enfoncer son efficacité »¹⁸.

¹⁵ Jacques renard, Théorie et pratique de l'audit interne,op.cit.P72

¹⁶ CIMGM : collège des inspecteurs Généraux des Ministères.

¹⁷ Manuel d'audit interne pour les inspections Générales des Ministères, année 2007, P10

¹⁸ Définition donnée par L'IFACI : Approuvé le 21Mars2000 par le conseil d'administration de L'IFACI (traduction de la définition international approuvée par L'IIA le29juin1999

Cette nouvelle définition a déjà fait l'objet de multiples commentaires et nous ne sommes pas au bout des exégèses et interprétations. Soulignons pour notre part les points essentiels et d'abord les aspects positifs du texte

- Ainsi que l'a fort judicieusement observé Louis Vaur¹⁹, la nouvelle définition est avant tout volontariste; cela dit elle montre plus ce qui doit être que ce qui est, d'où pour un certain temps un décalage probable avec la réalité. Mais en revanche on identifie clairement le chemin à suivre.
- Cette définition insiste fort justement sur l'idée d'indépendance et en cela elle s'ajuste très exactement sur les normes « En toute indépendance ». La cohérence est désormais totale entre les différents textes régissant la fonction.
- La définition élargit le rôle de l'auditeur interne en soulignant sa fonction de conseil. Il ne s'agit plus de rester dans sa tour d'ivoire mais d'apporter ses compétences et d'aider à résoudre les problèmes. Les interprètes minimalistes traduisent conseil par recommandation en déduisant qu'il n'y a rien de nouveau dans tout cela. À coup sûr ce n'est pas l'intention des rédacteurs qui voient dans cette approche un élargissement du rôle de l'auditeur interne. Cet élargissement a déjà commencé à se manifester à propos du contrôle interne. Il traduit une évolution signalée dans l'introduction. La définition va d'ailleurs plus loin en suggérant à l'auditeur d'apporter sa contribution au gouvernement d'entreprise, et à tout le moins de participer à toutes les instances ayant à évoquer les risques de l'organisation à laquelle il appartient.

2. Objectif de l'audit interne

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

2.1. La régularité

A ce niveau l'auditeur interne s'attache à vérifier que :

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

¹⁹ Louis VAURS, « La nouvelle définition tire l'Audit Interne vers le haut », in Revue Audit n° 150

Cet audit de régularité peut aussi s'appeler « audit de conformité » : les juristes distinguent que dans le premier cas la régularité par rapport aux règles interne de l'entreprise et dans le second cas la conformité avec les dispositions légale et réglementaire. Mais dans les deux cas, la démarche est la même : comparer la réalité avec le référentiel proposé.

C'est donc par rapport au référentiel que l'auditeur interne est appelé & se prononcer sur le degré de régularité ou de conformité de l'entreprise et de ses entités opérationnelles et fonctionnelles aux instructions internes et aux dispositions légales et réglementaires, il informera les responsables de toute sorte de déviations ou de distorsion.

A cette étape, il va en analyser les causes, en évaluer les conséquences et enfin, proposer des solutions pour réduire l'écart entre la règle et la réalité. Cette démarche toujours essentielle pour un auditeur interne, ses doublées d'une approche nouvelle, l'audit d'efficacité.

2.2. L'efficacité

A ce niveau, l'auditeur interne ne se contente pas uniquement de vérifier la régularité et la conformité de l'entreprise aux référentiels internes et externes, mais il se base sur la qualité de ses réalisations en termes de performance (efficacité et d'efficacité).

L'auditeur cherche ici un écart entre les résultats et les objectifs, c'est-à-dire un écart entre le but choisi et l'effet produit, mais aussi « **le pourquoi ?** » de cet écart et le « **comment ?** ».

2.3. La pertinence

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

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

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

3. Comparaison audit interne et les fonctions voisines

3.1. Comparaison : Audit Interne-Contrôle Interne

Quelque élément distinctif du contrôle interne et de l'audit interne sont décrits dans le tableau

Tableau N°1 : Tableau Comparative entre Audit Interne et Contrôle Interne

	Contrôle Interne	Audit Interne
Périodicité	<ul style="list-style-type: none"> • Permanent • Préventif ou défectif 	<ul style="list-style-type: none"> • Mission ponctuelle mais Régulière
Acteur	<ul style="list-style-type: none"> • Toutes personnes de l'organisation 	<ul style="list-style-type: none"> • Un groupe de personnes compétentes et impartiales membres de l'organisation
Domaine	<ul style="list-style-type: none"> • Toutes activités 	<ul style="list-style-type: none"> • L'évaluation de respect des procédures et du management et des risques dans une optique d'amélioration.
Conséquence	<ul style="list-style-type: none"> • Détection ou prévention des irrégularités 	<ul style="list-style-type: none"> • Diagnostic, recommandations.

Source : EL MAYOUF(s), *la performance de l'AI, mémoire de master, Eole supérieur de commerce, 2012, P21*

3.2. Comparaison : Audit Interne-Contrôle de Gestion

Tableau N°2 : Tableau Comparatif Audit Interne et Contrôle de Gestion

Audit Interne	Contrôle de Gestion
<ul style="list-style-type: none"> • Il vise à mieux maîtriser les activités Par un diagnostic du dispositif du contrôle Interne. 	<ul style="list-style-type: none"> • Le contrôle de gestion s'intéresse plus qu'à l'information qu'aux procédures. • Il veille au maintien des grandes équilibre de l'entreprise.

Source : EL MAYOUF(s), *la performance de l'AI, mémoire de master, Eole supérieur de commerce, 2012, P22*

3.3. Comparaison Audit Interne- Audit Externe

Tableau N°3 : Tableau Comparatif Audit Interne et Audit Externe

	Audit Interne	Audit Externe
Statu	<ul style="list-style-type: none"> • Il est accompli par une personne de l'entreprise 	<ul style="list-style-type: none"> • Etablie par un professionnel indépendant de l'entreprise
Bénéficiaire	<ul style="list-style-type: none"> • Il est par nature au service de la Direction Générale. 	<ul style="list-style-type: none"> • L'objet est de répondre aux besoins des tiers en ce qui concerne le degré de confiance que l'on peut accorder aux documents financiers.
Objectifs	<ul style="list-style-type: none"> • L'examen des opérations et du contrôle interne est fait principalement pour provoquer des améliorations et conduire à l'application stricte des politiques et des procédures institués dans l'entreprise et n'est pas limités aux seuls aspects financiers. 	<ul style="list-style-type: none"> • Le passage en revue des opérations et du contrôle interne est fait principalement pour déterminer l'étendue des contrôles et la fiabilité des documents financiers.
Champ d'application	<ul style="list-style-type: none"> • Le travail est subdivisé en fonction des différents départements opérationnels selon lesquels est organisée l'entreprise. 	<ul style="list-style-type: none"> • Le travail est principalement réparti en fonction des postes de bilan et du compte de résultat.

Source : EL MAYOUF(s), *la performance de l'AI, mémoire de master, Eole supérieur de commerce, 2012, P23*

3.4. Audit Interne-Inspection

Tableau N°4 : Tableau Comparatif Audit Interne et Inspection

Audit Interne	Inspection
<ul style="list-style-type: none"> • Evalue les procédures et peut donc émettre des recommandations • Contrôle par sondage • Intervient sur la base d'un Programme arrêté par la D.G 	<ul style="list-style-type: none"> • Il ne remet pas en cause les règles et les directives • Contrôles exhaustifs • Peut intervenir de son propre chef

Source : EL MAYOUF(s), *la performance de l'AI, mémoire de master, Eole supérieur de commerce, 2012, P23*

4. La place de l'audit interne dans l'organisation

L'audit interne est une activité indépendante, il est rattaché à la direction générale et il a une relation forte avec le comité d'audit.

La fonction d'audit constitue un élément majeur de la surveillance en continue du contrôle interne, parce qu'elle fournit une évaluation indépendante du caractère adéquat des politiques et procédures établies et du respect de la conformité à ces derniers.

Il est donc essentiel même indispensable que la fonction d'audit interne soit indépendante du fonctionnement de l'entreprise ou orange indépendant chargé d'assister le conseil d'administration dans l'exercice de ses fonctions.

Il a pour tâche de s'assurer de la fiabilité et de l'exactitude de l'information et des rapports adressés au conseil d'administration. Il est généralement responsable du suivie du processus de communication et du système de contrôle interne.

C'est pour cette raison qu'elle doit, pour un meilleur fonctionnement de l'entreprise, dépendre du conseil d'administration, tout en rendant compte à la direction générale et au comité d'audit.

De cette manière, les auditeurs internes procurent les informations fiables et objectives sur les activités.

5. Champ de couverture d'audit interne

L'audit interne est une fonction « universelle » car elle s'applique :

- Toutes les organisations, qu'elle soit de grande ou de petites tailles dans la mesure où ces dernières peuvent supporter le cout d'une telle structure (qui peut, par ailleurs, être réduite à une seule personne), tout secteur d'activité confondu.
- A toutes les fonctions là où elle s'exerce (financière et comptable, gestion des ressources humaine, institutionnel, juridique, commercial, fiscal,...).

6. Les types d'audit interne

Les types de l'audit interne diffèrent selon l'objectif ; l'activité, l'organisation, la qualité de l'audit etc. à titre d'exemple on trouve l'audit performance l'audit marketing, l'audit stratégique, audit d'efficience, audit sociale et de la culture de la banque...etc. Ces différents types sont les cas particuliers de l'audit opérationnel.

Dans la mesure où on ne peut pas traiter l'ensemble de ces audits, on va mettre le point seulement sur l'audit opérationnel, l'audit des risques et de qualité.

6.1. L'audit Opérationnel

L'audit opérationnel reste un concept flou, certains l'assimile à l'audit interne, d'autres estiment qu'il n'a un objet limité : l'examen des opérations courantes.

Plus que la vérification comptable et l'évaluation des états financiers, ce dernier vise à apprécier tout un ensemble de fonctions et des opérations au sein des organisations, il s'intéresse à la manière dont l'entreprise ou certaines de ces entités définissent et respectent leurs objectifs et leurs politiques, obtiennent, préservent, alloue et consomment tous moyens nécessaires.

6.2. L'audit risque

La communication et l'intervention de l'audit risque varieront d'un établissement a un autre selon la politique générale, elle provient essentiellement du domaine de vérification de l'analyse, de l'observation, de l'appréciation et de la recommandation dans les principales tâches.

Audit risque regroupe trois activités :

- **L'investigation** : il s'agit d'examiner l'information ayant trait aux risques, faire des constatations sur la gestion des risques.
- **L'analyse** : classer les constatations par ordre de gravité, leur importance sur la gestion des risques.
- **L'évaluation** : permet d'apporter des conseils, des remèdes, des recommandations pour lutter contre les différents risques.

6.3. Audit qualité

Un audit qualité est l'évaluation formelle, systématique et indépendante que la qualité d'un produit, d'un processus ou d'u système respecte les dispositions établie. Il permet d'identifier les écarts par rapport à un référentiel donné.

Section 3 : Cadre de Référence International de la Profession (CRIP)

C'est en 1941 qu'a été fondé aux Etats-Unis « *The Institute of Internal Auditors* » (IIA). Longuement marqué par ses origines anglo-saxonnes, l'IIA s'est progressivement internationalisé au fur et à mesure qu'augmentait le nombre des instituts nationaux affiliés.

Il a une activité importante en matière de formation professionnelle et de recherche, publie ouvrage et revue (*The Internal Auditor*), organise un examen professionnelle de plus en plus apprécié (*The Certified Internal Auditor Examination (CIA)*) ; organise conférence et colloque et définit pour l'ensemble de ses membres (donc y inclus les adhérents de L'IFACI) les normes de la profession²⁰.

1. Principes fondamentaux

Il est attendu des auditeurs internes qu'ils respectent les principes fondamentaux suivants :

1.1. Intégrité

L'intégrité des auditeurs internes est à la base de la confiance crédibilité accordées à leur jugement.

1.2. Objectivité

Les auditeurs internes montrent les plus hauts degrés d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relative à l'activité ou au processus examiné. Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne laissent pas influencer dans leur jugement par leur propre intérêt ou par autrui.

1.3. Confidentialité

Les auditeurs internes respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent ; ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les oblige à le faire.

1.4. Compétence

Les auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances, savoir-faire et expérience requis pour la réalisation de leurs travaux.

²⁰ Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, préface de Louis Gallois, édition d'organisation, 7^{em} éditions, P106

2. Les normes internationales d'audit interne

L'audit interne est exercé dans différents environnements juridiques et culturels ainsi que dans des organisations dont l'objet, la taille, la complexité, et la structure sont divers. Il peut être en outre exercé par des professionnelles de l'audit interne ou externe à l'organisation.

Comme ces différences peuvent influencer la pratique de l'audit interne dans chaque environnement, il est essentiel de se conformer aux normes internationales pour la pratique internationale de l'audit interne de L'IIA pour que les auditeurs internes s'acquittent de leur responsabilité²¹.

3. Les objectifs de ces normes

Ces normes sont pour objectifs :

- De définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne ;
- Fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée ;
- Etablir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
- Favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

4. Les composantes des normes

Les normes se composent des Normes de **Qualification**, et de **Fonctionnement** et des Normes de **Mise en Œuvre**.

4.1. Les Normes de Qualification

Elles énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des missions d'audit interne.

Ces normes sont :

- **La norme 1000 : Missions, Pouvoirs et Responsabilités**

Ils doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne et être cohérent avec ces normes.

- **La norme 1100 : Indépendance et Objectivité**

L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité c'est-à-dire qu'ils doivent éviter tout conflit d'intérêt et surtout éviter les prés jugement.

²¹ Les normes professionnelles de l'audit interne, courrier électronique : guidance@theia.org, applicable le 1 janvier 2009

- **La norme 1200 : Compétence et Consciences Professionnelles**

Les missions doivent être remplies avec compétence et consciences professionnelles.

Les auditeurs internes doivent exercer leurs responsabilités avec la compétence et le soin professionnel requis. L'inspection générale doit s'assurer que pour chaque mission les auditeurs désignés collectivement les connaissances, aptitudes et compétences nécessaires pour mener correctement les travaux d'audit.

- **La norme 1300 : Programmes d'assurance et d'amélioration qualité**

La structure en charge 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 control continu de son efficacité.

Ce programme inclut la réalisation périodique des évaluations interne et externe de la qualité ainsi qu'un suivi interne continu.

4.2. Les normes de fonctionnement

Elles décrivent la nature des missions d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant de mesurer la performance des services fournis.

Les normes de fonctionnement composent de :

- **La norme 2000 : Gestions d'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.

- **La norme 2100 : Natures de Travail**

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

- **La norme 2200 : Planification de la Mission**

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

- **La 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.

- **La norme : Communication des résultats (présentation des résultats et conclusion d'audit)**

Les auditeurs internes doivent communiquer les résultats de la mission. Cette communication doit inclure les objectifs et le champ de la mission, ainsi que les conclusions, recommandations et plans d'actions.

- **La norme 2500 : Surveillances 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 Top Management.

- **La norme 2600 : Acceptations des Risques**

Lorsque le responsable de l'audit interne estime que la hiérarchie supérieure d'entreprise a accepté un niveau 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 résolution.

4.3. Les Normes de Mise en Œuvre

Elles précisent les normes de qualification et les normes de fonctionnement en indiquant les exigences applicables dans les activités d'assurances ou de conseil.

Dans le cadre des **Mission d'Assurance**, l'auditeur interne possède à une évaluation objective en vue de formuler en toute indépendance une opinion ou des conclusions sur une entité, une opération, une fonction, un processus, un système ou tout autre sujet. L'auditeur interne détermine la nature et l'étendu des missions d'assurance.

Les missions d'assurance comportent généralement trois types d'intervenant :

- La personne ou le groupe directement impliqué dans l'entité, l'opération, la fonction, le processus, le système ou le sujet examiné (le propriétaire de processus) ;
- La personne ou bien le groupe réalisant l'évaluation (l'auditeur interne) ;
- La personne ou le groupe qui utilise les résultats de l'évaluation (l'utilisateur).

Les missions du conseil sont généralement entreprises à la demande d'un client. Leur nature et leur périmètre font l'objet d'un accord avec ce dernier.

Elle comporte généralement deux intervenants :

- La personne ou le groupe qui fournit les conseils (l'auditeur interne) ;
- La personne ou le groupe donneur d'ordre auquel ils sont destinés (le client).

Lors de la réalisation de mission de conseil, l'auditeur interne doit faire preuve d'objectivité et n'assume aucune fonction de management.

Conclusion

L'audit interne évalue l'ensemble des systèmes de contrôle interne mis-en place par la Direction, afin de pouvoir diriger les affaires de la société de façon ordonnée, de sauvegarder ses biens et d'assurer autant que possible la sincérité et la fiabilité des informations enregistrées.

Cela se fait par le respect des normes de fonctionnement de qualification ou de mise en œuvre.

**CHAPITRE II : *DÉROULEMENT D'UNE
MISSION D'AUDIT INTERNE***

CHAPITRE II : Déroulement d'une mission d'Audit Interne

Il est bon de rappeler à ce stade les objectifs et priorités de l'audit interne telle que s'assurer de la maîtrise raisonnable des activités et des risques y afférents, en veillant à la cohérence et à l'efficacité du système de contrôle interne.

Pour ce faire, l'auditeur interne effectue un certain nombre de missions au cours desquelles les lacunes sont relevées, les tests et vérifications effectués, sans oublier les recommandations, indispensables, de l'équipe d'auditeurs.

Malgré des divergences très peu significatives et purement formelles, le déroulement d'une mission d'audit interne obéit à une démarche connue et non moins reconnue.

Ce Chapitre sera consacré aux étapes principales d'une mission d'audit interne et présenté en trois sections suivantes :

Section1 : *le plan et la méthodologie d'une mission d'audit ;*

Section2 : *les trois phases de la mission ;*

Section3 : *les outils et la mise en œuvre de la mission.*

Section 1 : le plan annuel et la méthodologie d'une mission d'audit

La réalisation de la mission d'audit interne se fait dans le cadre d'une mission inscrite au plan annuel, une méthodologie particulière, une documentation et toute une série d'intervenant, aussi cette mission est réalisée conformément à des normes et des principes établis par des organisations régulateurs.

1. Le plan Annuel d'Audit Interne

On pourra poser la question suivante : Comment se prépare-t-il ?

Selon la Norme 2010 Le responsable de l'audit interne doit établir une planification ***fondée sur les risques*** afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation.

Pour ce faire, le responsable de l'audit interne prend en compte le système de management des risques (une cartographie des risques) défini au sein de l'organisation, il tient aussi le compte des besoins pour le risque défini par le management pour les différentes branches et fonctions de l'organisation.

Si le système de l'entreprise ne dispose pas d'une Cartographie des risques, le responsable de l'audit interne doit se baser sur sa propre compétence et son expérience d'analyser les risques après consultation de la direction Générale et du conseil.

Une Cartographie des risques est l'un des éléments à prendre en considération pour l'entreprise de classement et de répartition des missions. Au préalable, le responsable de l'audit interne doit évaluer l'efficacité du processus de management des risques de l'entreprise pour s'assurer que la bordure de ce processus recouvre l'univers d'audit et que les informations fournies sont fiables et utiles pour l'analyser des risques qu'il réalise.

Par ailleurs, pour la réalisation du plan annuel le responsable de l'audit interne prend en compte d'autres données :

- La date et les résultats des précédentes missions ;
- Les demandes de la direction générale, du comité d'audit et d'autres organes de direction ;
- Les changements importants intervenus (ou envisagés) dans les processus et les activités de l'organisation ;
- La composition de l'équipe d'audit interne, ses compétences et les modifications envisagées au niveau des ressources.

Selon la Norme 2010 A1, le plan d'audit ne doit pas ensuivi d'un simple recensement des activités et des entités de l'entreprise. Le responsable de l'audit interne doit avoir une approche méthodique fondée sur des informations factuelles pour définir le contour

des missions et hiérarchiser les différents sujets. Il veille à conserver la trace des éléments qui ont permis d'aboutir aux priorités qu'il définit.

Selon la norme 2020, le responsable de l'audit interne doit communiquer à Direction Générale et au Conseil son plan d'audit et ses besoins, pour examen et approbation, ainsi que tout changement important susceptible d'intervenir en cours d'exercice. Le responsable de l'audit interne doit également signaler l'impact de toute limitation de ses ressources.

2. Méthodologie de l'audit interne

2.1. Utilité et Avantages de la Méthodologie

Le déroulement d'une mission d'audit interne exige une grande rigueur et doit obéir à certaines règles qui peuvent être évolutives et adaptées selon d'une part, la nature de la fonction, de la structure, du système ou encore du processus et ou de la procédure à auditer, et d'autre part, le contexte et les conditions de fonctionnement de l'entité auditée.

La conduite efficace des missions d'audit interne requiert, de ce fait, l'utilisation d'une approche méthodologique simple et pragmatique ainsi que des outils adaptés à ce type de missions.

Cette méthodologie vise à faciliter l'intervention de l'auditeur sur le terrain et favorise la compréhension des concepts de base relatifs à une mission d'audit interne. Elle comporte en même temps des éléments relatifs à la conduite de la mission ainsi que des éléments pour la réalisation du travail d'audit sur le terrain.

Cette méthodologie permettra d'aborder les missions d'audit selon trois phases et propose pour la réalisation des travaux d'audit, l'utilisation d'outils et de techniques d'analyse et d'audit tels que :

- Le recensement des informations, données et documentation nécessaires au bon déroulement de la mission d'audit interne ;
- Les méthodes d'analyse, de vérification et de synthèse ;
- Les modèles types de documents de travail ;
- Les modèles de rapports attendus à l'issue d'une mission d'audit interne.

2.2. Structure type d'une équipe d'audit interne

La structure de projet définit les différents organes nécessaires au bon déroulement de la mission d'audit interne.

La composition de cette structure de projet peut changer selon l'importance, l'envergure et le contexte de déroulement de la mission d'audit interne mais généralement dans les missions d'audit interne, on retrouve la structure suivante :

- **Les audités** : les responsables ainsi que les gestionnaires relevant des entités auditées ;
- **L'équipe des auditeurs constituée généralement** : d'un superviseur, chef de mission et des auditeurs.

Section 2 : La conduite d'une mission d'audit interne

La méthodologie d'audit interne comporte trois phases principales :

- La phase préparation ;
- La phase de réalisation ;
- La phase de conclusion.

1. La phase de préparation

Ce serait une grave maladresse d'omettre cette étape ou de l'écouter pour anticiper le travail sur le terrain. Elle permet en effet de bien appréhender la mission à effectuer et d'en décider l'orientation.

Elle se compose en outre de cinq étapes :

- L'étape de reconnaissance ;
- L'analyse des risques ;
- Le choix des objectifs ;
- La détermination des tâches ;
- La planification de la mission.

1.1. Lettre de mission de mission

Une mission d'audit ne saurait démarrer sans un ordre (lettre) de mission. Celui-ci constitue en effet le point de départ de toute mission¹.

Lettre de mission est un mandat de la Direction d'Audit à la cellule auditée pour donner le feu vert d'enclencher ses travaux auprès des audités. Est destinataire de l'ordre de mission tout responsable concerné par la mission d'audit ; il y est invité à faciliter l'intervention des auditeurs.

Les informations suivantes sont également reprises dans un ordre/lettre de mission :

¹Jaques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, préface de Michel Chaplain, 5^{em} édition, primé par l'FACI, P2007

- L'objet de la mission ;
- Les objectifs attendus ;
- Les entités concernées par la mission ;
- La date du début de l'intervention ;
- La durée de la mission ;
- Les coordonnées du responsable de la mission et des membres de son équipe.

1.2. L'étape de reconnaissance

Cette étape, dite aussi de familiarisation, a pour objet de prendre connaissance de tous les éléments permettant à l'auditeur de se familiariser avec sa mission, et susceptible d'orienter celle-ci.

En termes plus concrets, il s'agit pour l'auditeur de :

- S'imprégner de la culture et de la fonction qu'il va auditer et éviter ainsi les effets « surprise » ;
- Connaître quelques aspects techniques et approfondir ses connaissances dans le domaine notamment lorsque le sujet à auditer est complexe pour comprendre les explications qu'il va chercher et solliciter et plus généralement pour se faire admettre aisément ;
- Revoir éventuellement la durée impartie à la mission en fonction notamment de la complexité du sujet à auditer ;
- Identifier, même sommairement, le cheminement des activités et les contrôles internes spécifique.

Pour ce faire, l'équipe d'auditeurs rassemble un certain nombre d'éléments dont, notamment :

- Les rapports d'audit, d'inspection et autres analyses et études antérieures concernant l'entité ou le domaine ;
- L'identification des méthodes de gestion et des systèmes d'information relatifs à l'entité auditée ;
- L'organigramme de l'entité, à obtenir ou le cas échéant, à établir ;
- Les procédures, directives, instructions ou manuels relatifs à l'entité.

En plus de toute autre information que l'auditeur jugera pertinente pour la réalisation de sa mission. Cet ensemble de documents constituera la partie descriptive de la mission. Ce dossier doit être actualisé et mis à jour régulièrement par l'équipe d'audit.

Cette première étape est ponctuée par le plan d'approche sur lequel seront définies les modalités de mise en œuvre de l'analyse des risques correspondants. Ce dernier doit répondre :

- La décomposition de l'activité ou de de la fonction en objets audit-ables ; par objets audit-ables il faut entendre tout élément ou activité élémentaire du domaine audité ;
- Une démarche de travail correspondant aux différentes natures de preuves et d'informations recherchées ;
- Un budget d'heures et éventuellement de frais ;
- L'affectation et le planning des travaux de la phase d'études.

1.3. L'analyse des risques

L'ensemble de la documentation récoltée lors de la précédente étape sera exploité par les auditeurs pour émettre une opinion sur les forces et faiblesses du domaine audité.

Cette opinion doit découler des conditions d'atteinte des objectifs de contrôle interne. C'est ainsi que l'auditeur construit le **TR²** (Tableau des Risques).

Ce dernier présente de manière synthétique et argumentée les présomptions ou avis de l'auditeur sur chacun des thèmes analysés.

Le **TR** se présente comme suit :

Tableau N°5 : Tableau des Risques

Taches	Objectifs	Risques	Evaluation	Dispositif de contrôle interne	Constat
1					
2					
.					
.					
N					

Source : Jaques Renard, Théorie et pratique de l'Audit Interne.

Avec :

- **Taches** : reprend chaque objet Audi-table après la décomposition de l'activité ;
- **Risque** : recenser les risques ;
- **Evaluation** : le degré de certitude de l'avis émis par l'auditeur sur la force ou la faiblesse ;
- **Dispositif de contrôle interne** : elle s'exprime par rapport à un objectif de contrôle interne ou une caractéristique attendue pour assurer le bon fonctionnement d'une organisation ;

² Jaques Renrad, Théorie et pratique de l'audit interne, préface de Michel Chaplain, Op.cit.P229

- **Constat** : il s'agit généralement de donner les éléments justificatifs du jugement porté.

Une fois le TR établi, l'auditeur passe à l'étape suivante.

1.4. Choix des objectifs

Sur la base des faiblesses relevées lors de l'analyse des risques, l'auditeur oriente sa mission. Ceux-ci sont exprimés en objectifs à atteindre³.

Cette étape est sanctionnée par un document dit 'Note d'orientation' sur lequel seront formalisés les objectifs de la mission.

La formulation des objectifs peut être :

- « **s'assurer que ...** » quand il s'agit de confirmer l'existence d'une force ;
- « **apprécier si...** » vérifier l'existence d'une faiblesse et en évaluer l'impact.

1.5. Détermination des tâches

Cette ultime étape est caractérisée par un document dit '**programme de vérification**'
Ce dernier doit détailler les travaux des Auditeurs :

- Les questions à poser ;
- Les entretiens à accorder ;
- Les tests à effectuer ;
- Les informations complémentaires à rechercher, etc.

En pratique, le programme de vérification répond dans chaque page l'objectif puis les travaux nécessaires à sa réalisation.

1.6. La planification de la mission

Il s'agit ici d'élaborer le **B.A.P.S (Budget Allocation Planning Suivi)** qui, comme son nom l'indique, planifie le déroulement de l'intervention sur le terrain. Le B.A.P.S organise en effet la mission dans le temps (durée, dates) et dans l'espace (sites, auditeurs).

Le B.A.P.S répond à quatre préoccupations :

- Déterminer le volume horaire imparti à chaque tâche ;
- Affecter clairement les travaux des auditeurs pour éviter les enchevêtrements et redondances ;
- Décider des dates et lieux d'intervention ;
- Contrôler l'état d'avancement des travaux et en assurer la rigueur.

³ Jaques Renrad, Théorie et pratique de l'audit interne, préface de Michel Chaplain, Op.cit.P230

Voici un récapitulatif de la phase de préparation⁴.

Tableau N°6: Résumé de la phase préparation

1	Etape de reconnaissance	Prise de connaissance des risques et opportunités d'amélioration	Plan d'approche
2	Analyse de risques	Emettre une opinion sur les forces et les faiblesses.	TR
3	Choix des objectifs	Identifier les axes d'investigation et formaliser les objectifs.	Rapport d'orientation
4	Définition des tâches	Identifier les tâches à effectuer pour atteindre les objectifs assignés.	Programme de vérification
5	Planification de l'intervention	Organiser la mission dans le temps et l'espace.	B.A.P.S

Source : Jaques Renard, Théorie et pratique de l'Audit Interne.

Une fois cette étape terminée, l'auditeur entame ses vérifications sur le terrain.

2. La phase de réalisation

La réussite de cette phase dépend en grande partie de la pertinence et de l'efficacité des travaux entrepris en phase préparation par les auditeurs en charge de la mission.

Avant d'entamer leurs travaux, les auditeurs tiennent une réunion avec les audités dite réunion d'ouverture.

2.1. La réunion d'ouverture

Les principaux acteurs de cette réunion, dite « kick-off meeting »⁵ par les anglo-saxons sont l'équipe d'audit ainsi que les audités. Ces derniers sont généralement les responsables de la fonction qui fera l'objet de l'audit.

L'utilité d'une telle réunion est d'instaurer les premiers contacts entre auditeurs et audités et d'explicitier les objectifs de la mission et la démarche des auditeurs.

L'adhésion des auditeurs des auditeurs et donc la réussite de la mission dépendant en grande partie de la réussite et de l'état d'esprit positif d'une telle réunion.

Six points fondamentaux sont généralement abordés lors de cette réunion :

⁴ Jaques Renrad, Théorie et pratique de l'audit interne, préface de Michel Chaplain, Op.cit.P233

⁵ Jaques Renard, Théorie et pratique de l'Audit Interne, préface de Michel Chaplain, Op.cit, P237.

- **Présentation** : si la présentation de la fonction est indispensable, celle des hommes ne l'est pas moins. Il importe en effet aux auditeurs de connaître leurs vis-à-vis avec lesquels ils auront à travailler tout le long de la mission. Réciproquement, le chef de mission présente les membres de son équipe aux audités. Il n'est pas inutile ici de rappeler brièvement les carrières professionnels de chacun et ses domaines de spécialité.
- **Présentation de l'audit interne** : c'est un rappel de la fonction, de ses objectifs généraux et de sa démarche que présente ici l'équipe d'audit. Les audités doivent en être tenus au courant pour collaborer avec les auditeurs et atteindre ainsi les objectifs de la mission.
- Présentation des objectifs de la mission : il s'agit de faire un exposé du rapport d'orientation en présentant les conclusions de la phase d'étude. Les auditeurs énoncent donc l'étendue de la mission qu'ils vont entamer :

Qu'est-ce qu'ils ont l'intention de faire ? Les objectifs doivent être exhaustivement cités ; il y'a lieu de rappeler que le rapport d'orientation est le résultat d'une étude approfondie portant notamment sur la détection des zones à risque. A ce stade de la réunion, les audités peuvent émettre un avis, une suggestion, une observation ou un complément. Toutefois, le dernier mot revient aux auditeurs qui auront tout de même à justifier la non prise en considération des doléances des audités.

- **Rendez-vous et contacts** : on a dit, lors de la précédente phase, que pour mener à bien ses investigations, l'auditeur prévoit un certain nombre de tâches à effectuer : interviews, sondages, etc. la mise en œuvre de tels outils nécessite la participation des audités et leur collaboration. Au cours de ce point seront donc communiqués à l'équipe d'audit les noms des personnes à rencontrer. Il faut toutefois que cette précaution, certes très formelle soit prise : avoir l'aval des supérieurs hiérarchiques des personnes à interroger pour éviter toute friction qui risquerait d'entraver le bon déroulement de la mission.
- **Logistique de la mission** : il s'agit d'informer les auditeurs des conditions matérielle dans lesquelles ils vont évoluer. Ce peut être notamment : le lieu de travail (bureau, téléphone, ordinateur éventuellement), le lieu de déjeuner (restaurant), le règlement intérieur de l'établissement, etc.
- **Rappel sur la procédure d'audit** : ce rappel est essentiel, surtout lorsque l'entité ou le personnel sont audités pour la première fois. Ils sont donc informés de :
 - La tenue éventuelle de réunions au cours de la mission ;
 - L'information systématique sur les constats ;

- La réunion de clôture qui se tiendra en fin de la mission ;
- La rédaction du rapport d'audit ;
- Le suivi des recommandations, etc... .

2.2. Le travail sur le terrain

Il consistera à :

- Mener les enquêtes ;
- Effectuer les contrôles prévus dans le programme de vérification ;
- Etablir la fiche de travail (notamment les feuilles de couverture et les papiers de travail permettant de décrire les travaux et les tests effectués d'une part et de justifier les conclusions d'autre part) ;
- Rédiger les conclusions partielles sur les feuilles de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP).

2.3. La feuille de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP)

La FRAP est un papier de travail synthétique par lequel l'auditeur documente chaque dysfonctionnement. Elle facilite la communication avec l'audit⁶.

Le but d'un tel document est de mettre en évidence les dysfonctionnements et les solutions proposées comme remèdes.

Le principe majeur et premier de l'établissement de la FRAP est que chaque dysfonctionnement correspond à une FRAP qui doit contenir les éléments suivants :

- **Le « problème »** qui résume le dysfonctionnement rencontré. Le fait qu'il soit positionné en première position, précédent les faits, permet d'attirer l'attention du lecteur et son intérêt.
- **Les « faits »** qui le prouvent. Plusieurs faits sont généralement repris pour consolider et confirmer l'existence du problème.
- **Les « causes »** qui l'expliquent l'origine du problème. L'analyse causale est très importante dans la mesure où on d'en inspire très largement pour l'énoncé des recommandations.
- **Les « conséquences »** que cela entraîne. Il s'agit des conséquences potentielles ou réelles que cause un tel problème. Elles permettent de mesurer l'impact du phénomène relevé.
- **Les « recommandations »** qui le résolvent. Elles doivent répondre à l'interrogation suivante : quelles mesures prendre pour éviter qu'un tel dysfonctionnement se reproduise à l'avenir ?

On peut résumer le FRAP par le schéma suivant :

⁶ Jaques Renard, Théorie et pratique de l'Audit Interne, préface de Michel Chaplain, Op.cit, P260.

Figure N° 3: La feuille de révélation et d'analyse des problèmes



Source : Réalisé par moi-même

2.4. La réunion de clôture

En terminant la phase de réalisation par une réunion de clôture, sortons par un compte rendu composé de différents points entamés dans cette réunion.

Généralement les principaux points cités au cours de la réunion sont presque les mêmes que ceux de la réunion d'ouverture, donc on peut les signaler comme suit :

- Présentation ;
- Présentation de l'audit interne ;
- Présentation des objectifs réalisés dans la mission ;
- Présentation de l'observation remarquée pendant la mission.

3. La phase de conclusion

Comme son nom l'indique, cette phase termine la mission d'audit. A l'issue de leurs travaux et investigations, les auditeurs dressent les conclusions de leur mission.

Cette phase début par l'ossature du rapport et se termine par la rédaction du rapport d'audit, en passant par le compte rendu final.

3.1. L'ossature du rapport

Elaborée à partir des conclusions des documents établis auparavant (feuille de couverture, FRAP), l'ossature du rapport est « l'enchaînement des messages que l'audit veut livrer lors des présentations et dans le rapport concluant la mission ». C'est donc un support pour la réalisation des deux autres documents⁷.

3.1.1. Modalités d'application

En pratique, l'ossature du rapport permet d'organiser et de structurer la réflexion de l'équipe d'audit avant de rendre compte aux concernés que sont les audités et la Direction Générale.

En recensant les FRAP et en les réordonnant par thème, l'équipe d'audit aboutit à un document cohérent et synthétique, ce qui maximise ses chances d'être bien accueilli, assimilé et mis en œuvre par les audités.

En outre, l'ossature du rapport doit être discutée avec le responsable de l'audit et validée par celui-ci.

3.2. Le compte rendu final sur site

Une fois la réflexion des auditeurs organisée et ordonnée lors de l'ossature du rapport, ceux-ci présentent oralement leurs conclusions et résultats aux audités, les invitant à agir pour mettre en pratique les actions de progrès proposées et les recommandations préconisées.

- Modalités d'application ;
- Outre l'exposé oral des différentes conclusions de la mission, l'équipe d'audit distribue un rapport récapitulatif aux audités, de préférence quelques jours avant la réunion pour en permettre la lecture ;
- Le compte rendu final peut être remplacé par des comptes rendus provisoires dans le cas d'une mission effectuée sur plusieurs sites ;
- Les auditeurs doivent être munis de leurs documents (papiers de travail notamment) qui constituent des éléments de preuve ;

⁷ Jaques Renard, Théorie et pratique de l'Audit Interne, préface de Michel Chaplain, Op.cit, P281.

- La présentation du compte rendu doit être courte pour attirer au maximum l'attention de l'audience.

3.3. Le rapport d'audit

Ce document est le point culminant de la mission d'audit. Remis aux responsables du domaine audité pour action et à la Direction Générale pour information, ce document solennel communique les résultats de la mission et surtout, les actions à entreprendre pour parer aux dysfonctionnements relevés⁸.

3.3.1. Principes

L'élaboration du rapport d'audit obéit aux principes suivants :

- C'est une obligation et non un choix. Toute mission d'audit donne lieu à l'établissement d'un rapport ;
- Le rapport d'audit culmine certes la mission d'audit mais celle-ci ne se termine réellement qu'après la mise en œuvre des actions de progrès ;
- La diffusion du rapport, du reste limitée, doit se faire le plus rapidement possible ;
- Le rapport doit être objectif, claire, concis, utile et le plus convaincant possible.

3.3.2. Forme

A quelques nuances près, le rapport d'audit se présente sous une forme conventionnelle :

- Une page de garde reprenant : le titre de la mission, les noms des auditeurs et les leurs signatures, la date d'envoi du rapport, les destinataires du rapport ;
- Un sommaire permettant au lecteur de se reporter facilement au contenu du rapport ;
- Une brève introduction mentionnant les objectifs de la mission ainsi qu'un aperçu sur l'organisation du domaine audité ;
- Des annexes éventuellement à la fin du rapport ;
- Le contenu du rapport.

Comme énoncé précédemment, le rapport d'audit doit comporter une partie détaillée précédée d'une synthèse.

3.3.3. La synthèse

Il s'agit d'un court résumé de la partie détaillée destiné à « faire ressortir les points saillants... et donner l'opinion de l'audit »

⁸ Jaques Renard, Théorie et pratique de l'Audit Interne, préface de Michel Chaplain, Op.cit, P287.

Cette synthèse, appelée fort justement la lettre du président, vise donc à informer la hiérarchie sur les résultats de la mission et surtout, faire le point sur la qualité du contrôle interne constatée.

3.3.4. La partie détaillée

Celle-ci est généralement constituée par l'ensemble des FRAP réunies. On obtient alors un bloc cohérent comprenant faits, causes, conséquences et recommandations.

Parfois, les recommandations sont regroupées en fin de partie sous le titre : « **Cahier de recommandations** ». Toutefois, dans les organisations naissantes ou la FRAP n'est pas vulgarisée, il est vivement recommandé que celle-ci (les FRAP) soient revues et aménagées afin d'être mieux exploitées par les destinataires du rapport.

3.4. Le suivi des recommandations

Emettre des recommandations est une chose, en assurer le suivi en est une autre. Le principal souci de l'audit interne est d'obtenir que les actions de progrès se mettent en place.

Il y va de la crédibilité de cette fonction. Ne pas assurer le suivi des recommandations conduirait à coup sûr à « l'inefficacité et à l'inutilité de l'audit »⁹.

La norme 2500.A1 est sans équivoque à ce sujet « *le responsable de l'audit interne doit mettre en place un processus de suivi permettant de surveiller et de garantir que des mesures ont été effectivement mises en œuvre par le management ou que la Direction Générale a accepté le risque de ne rien faire* »¹⁰.

Cette norme vient au passage rompre le débat concernant la responsabilité du suivi des recommandations entre :

- Les partisans d'un suivi assuré par le management arguant que l'auditeur ne saurait participer à la mise en œuvre de ses propres recommandations ;
- Les protagonistes d'un suivi dévolu à l'audit qui en l'ample responsabilité.

Si la norme tranche en faveur des seconds, et donc pour une pleine responsabilité de l'audit interne concernant le suivi des recommandations, il reste que la contribution des audités est nécessaire. C'est en effet aux responsables d'ordonner la mise en œuvre des actions de progrès.

En outre, le suivi des recommandations suit un cheminement logique, commençant par l'énoncé des recommandations jusqu'à l'évaluation de leur mise en œuvre :

- Formulation des recommandations ;

⁹ Jaques Renard, Théorie et pratique de l'Audit Interne, préface de Michel Chaplain, Op.cit, P298.

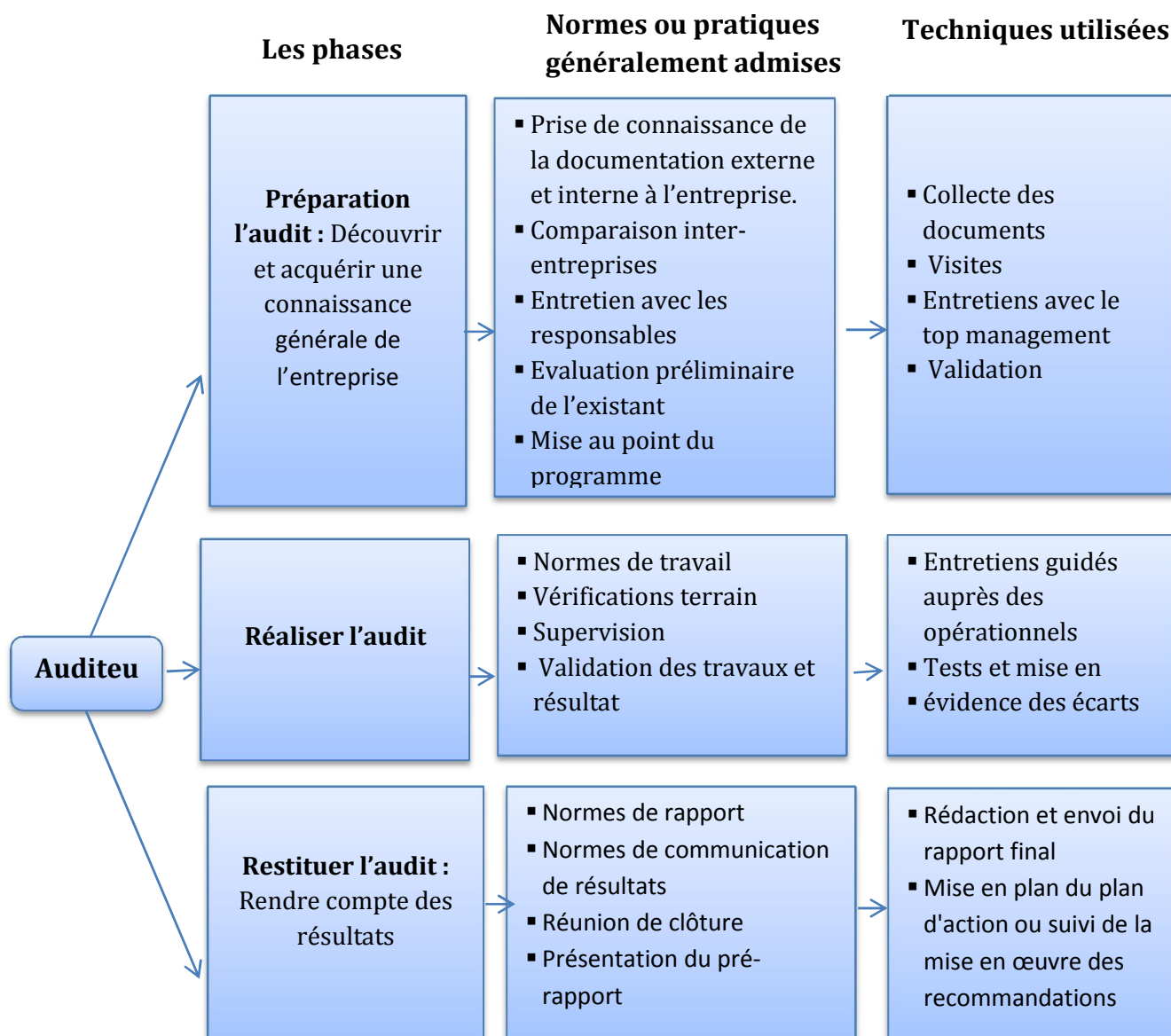
¹⁰ Les normes professionnelles de l'audit interne. Op.cit. Pp

- Détermination des responsables de chaque recommandation ;
- Mise en place des actions de progrès ;
- Evaluation des résultats.

En pratique, l'auditeur peut procéder de deux manières. Ou bien effectuer un retour sur les lieux quelques mois après la fin de la mission. Ce mini audit permet d'apprécier sur le terrain l'état d'avancement des actions de progrès. La deuxième manière consiste à envoyer aux audités un questionnaire qu'ils renseignent sur la mise en œuvre des recommandations. La fiabilité des réponses est dans ce second cas moins garantie.

On peut résumer les phases d'audit interne en schéma suivant :

Schéma n1 - Les trois phases d'une mission d'audit



Source : Audit interne : Jacques Renard enjeux et pratiques à l'international

Section 3 : Outils et technique de l'Audit Interne¹¹

En dévoilant les dysfonctionnements et anomalies et en contribuant à la mise en place d'un contrôle interne efficace, l'auditeur interne participe activement à une gestion saine de l'entreprise en assurant maîtrise des activités et détection des risques.

C'est ainsi que l'audit interne prodigue désormais une véritable assistance au management, après n'avoir été qu'une simple fonction marginale et marginalisée.

En outre la méthodologie dont il s'est doté, l'auditeur- pour mener à bien ses missions- utilise un certain nombre d'outils et techniques.

Les outils utilisés par l'auditeur présentent trois caractéristiques :

- Ils ne sont pas employés de façon systématique. L'auditeur choisit avec discernement l'outil le mieux approprié à l'objectif :
 - s'agit-il de s'y retrouver dans le foisonnement des documents ? Il réalisera un diagramme de circulation ;
 - s'agit-il d'avoir une appréciation sur l'ordre de grandeur d'un phénomène rencontré ? Il fera un sondage statistique ; etc... .

Dans sa boîte à outils, l'auditeur prélève l'instrument qui va lui permettre d'atteindre son but : on perçoit donc bien la difficulté qui est le choix de l'outil adéquat.

- Ils ne sont pas spécifiques à l'audit interne et sont utilisés à de nombreuses fins par d'autres professionnels : auditeurs externes, organisateurs, consultants, informaticiens...
- Au cours d'une même recherche, deux outils peuvent être utilisés pour le même objectif aux fins de validation, les résultats de l'un validant les résultats de l'autre.

On peut utiliser plusieurs critères de classement des outils d'audit, retenons en un qui traduit deux démarches possibles de l'auditeur :

- les outils d'interrogation qui vont aider l'auditeur à formuler des questions ou à répondre à des questions qu'il se pose ;
- les outils de description, on pourrait presque dire de « révélation », qui ne présupposent pas de questions particulières, mais vont aider à mettre en relief les spécificités des situations rencontrées.

¹¹ Théorie et pratique de l'audit interne, Jacques Renard, préface de Louis Galloise, Éditions d'Organisation, 7eme Edition, P329.

- **Les outils d'interrogation sont :**
 - les sondages statistiques ou échantillonnages ;
 - les interviews et questions écrites ;
 - les outils informatiques ;
 - les vérifications et rapprochements divers.

- **Les outils de description sont :**
 - l'observation physique ;
 - la narration ;
 - l'organigramme fonctionnel ;
 - la grille d'analyse des tâches ;
 - le diagramme de circulation ;
 - la piste d'audit.

Parmi les autres classements, citons celui qui distingue les outils (diagrammes, grilles...) et les techniques (observations, entretiens, échantillonnages...).

Les exposés qui vont suivre ne constituent pas des traités techniques devant permettre la compréhension totale des outils étudiés. Les ouvrages de référence sont nombreux sur ces différents sujets. Il s'agit plus simplement de rappeler à leur propos quelques principes fondamentaux, et de signaler les particularismes éventuels de leur utilisation en audit interne.

1. Les outils d'interrogation¹²

1.1. Les Sondages Statiques (ÉCHANTILLONNAGES)

C'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 l'échantillon avec une certitude spécifiée et une précision désirée.

Le sondage statistique permet d'estimer ou de vérifier des valeurs ou des proportions avec un cout, et dans des délais considérablement réduits par rapport à un recensement ou à un contrôle exhaustif.

A noter que cette technique s'applique sur des populations de grande taille, et qu'elle n'est performante que si la population présente une certaine homogénéité par rapport au caractère étudié.

De même, il faut préciser que la taille de l'échantillon ne dépend pas de la taille de la population de base, mais du degré de précision requis.

¹² Théorie et pratique de l'audit interne, Jacques Renard, préface de Louis Galloise, Éditions d'Organisation, 7eme Edition, P332.

Les conclusions qu'on en tire et leurs formulations sont objectives et incontestables car leur élaboration s'appuie sur la théorie des probabilités.

La méthode d'application du sondage statistique se fait en quatre étapes :

- D'abord, poser le problème : que cherche-t-on à confirmer ?
- La population de référence : sur quels individus sera effectué le sondage ?
- Prélever l'échantillon sur lequel sera effectué le sondage. Le prélèvement se fera au hasard ;
- Observation des faits relevés par l'étude de l'échantillon ;
- Formuler le résultat en n'omettant pas la certitude et le degré de confiance.

1.2. L'Interview

C'est une communication entre deux personnes avec un objectif précis. Elle diffère d'une réunion ou d'une conversation qui n'a aucun objectif déterminé.

En audit, le but de l'interview est d'acquérir la connaissance d'un système d'information d'une part, et de comprendre l'organisation d'autre part¹³.

L'interview permet en outre à l'auditeur de comprendre en profondeur une situation et d'enrichir l'analyse qu'il va en faire. Pour sa mise en œuvre, l'interview doit être centrée sur le problème. Il est à rappeler que l'interview n'est ni un interrogatoire, ni une conversation.

Il est à noter que l'auditeur peut effectuer une interview à n'importe quel moment de la mission :

- **Au début de la mission** : pour collecter des informations permettant une meilleure orientation de la mission ;
- **Au cours de la mission** : l'interview sera une technique de test utilisée dans la préparation du montage d'intervention ;
- **En fin de la mission** : pour expliquer certaines observations.

❖ Les Sept Règles d'Une Bonne Interview

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

▪ Règle 1 : respecter la voie hiérarchique

Sauf urgence exceptionnelle l'auditeur ne doit pas procéder à une interview sans que le supérieur hiérarchique de son interlocuteur ne soit informé. La plupart du temps cette information préalable se fait au cours de la réunion d'ouverture de la Mission. Mais

¹³ Jack RENARD, l'audit interne : Ce qui fait débat, Editions Maxima, Paris, 2003, P168

lorsqu'il faut procéder à une interview qui n'était pas programmée à l'avance, il est essentiel que cette règle puisse être respectée.

- **Règle2: 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.

- **Règle3 : évoquer les difficultés, les points faibles, les anomalies rencontrées**

Les difficultés, les points faibles, les anomalies rencontrées seront évoqués avant toute autre chose. En d'autres termes, on situe d'entrée de jeu le dialogue au niveau de connaissance où se situe l'auditeur dans le déroulement de sa mission en rappelant le résultat de ses toutes dernières investigations. Du même coup, on évite toute digression laudative, telle que l'on peut en rencontrer dans la narration.

- **Règle4 : adhérer aux conclusions de l'interview**

Cette règle est la contrepartie logique de la première : 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.

- **Règle5 : conserver l'approche système**

Conserver l'approche système, en vertu de ce principe que l'auditeur ne s'intéresse pas aux hommes. On doit donc se garder de toute question ayant un caractère subjectif et mettant en cause les personnes. Pour une interview constructive, cette optique doit également être celle de l'interviewé : l'auditeur n'hésite pas à le ramener dans le droit chemin si d'aventure – et ce n'est pas exceptionnel – ce dernier dérive dans ses réponses sur des questions de personnes¹.

- **Règle6 : savoir écouter**

Savoir écouter, chacun sait que ce n'est pas facile. L'auditeur doit éviter d'être celui qui parle plus qu'il n'écoute ; or le premier exercice est plus facile – et plus agréable – que le second. Dans cette écoute l'auditeur doit savoir être néanmoins un « facilitateur », pratiquer d'instinct la maïeutique de SOCRATE et conduire l'entretien pour le maintenir sur les rails. Il y a là un subtil équilibre à trouver entre le « savoir écouter » et le « ne rien

dire ». L'auditeur aura tout intérêt à suivre à cette fin une formation sur « l'écoute active ».

- **Règle 7 : 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. Et on sait bien que ce n'est pas facile pour un jeune auditeur qui, très souvent, doit recueillir des informations auprès de personnes supérieures en grade, parfois très supérieures en grade, et parfois même abusivement conscientes de cette situation. Là encore il va falloir trouver le juste équilibre entre l'attitude exagérément respectueuse, voire obséquieuse, et la familiarité excessive et mal venue.

La juste appréciation du contexte et de la personnalité de l'interlocuteur va peser lourd dans la recherche de cet équilibre ; tout faux pas peut avoir ici des conséquences désastreuses.

Dans le respect de ces principes, l'interview d'audit se déroule normalement en quatre étapes.

- ❖ **Les étapes d'un Interview**

- ✓ **Préparation de l'interview**

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

- **Définir au préalable le sujet de l'interview**

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

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

Quelle qu'en soit la cause, la définition du sujet est, en effet, la première démarche ; l'auditeur ne doit pas aller interviewer M. X parce que « On ne sait jamais, il a peut-être des informations intéressantes à communiquer... » Mais parce qu'il a besoin d'informations précises pour répondre à son questionnaire de contrôle interne, ou à son questionnaire de prise de connaissance.

- **Connaître son sujet**

Cela recouvre deux éléments importants :

- connaître la personne que l'on va rencontrer : quelles sont ses activités ? Ses responsabilités ? Sa place dans la hiérarchie ?... Il n'est pas d'effet plus désastreux que celui provoqué par l'auditeur qui va interviewer un responsable sans savoir ce qu'il fait précisément, et sans avoir une certaine idée de ce que peuvent être ses préoccupations majeures.
- connaître l'objet de l'entretien, disposer d'informations quantitatives sur l'activité concernée, apparaître comme quelqu'un qui est concerné par cette activité.

- **Élaborer les questions**

Il ne s'agit pas cette fois, de rédiger un questionnaire de contrôle interne. C'est d'ailleurs souvent pour répondre à ce dernier que l'interview est pratiquée. Il s'agit, compte tenu de la personnalité de l'interlocuteur et du contexte, de poser les bonnes questions pour obtenir la réponse. Pour ce faire, les questions seront toujours ouvertes, non fermées. On ne demande pas « Est-ce que les gardiens contrôlent bien les visiteurs ? » (La réponse est toujours « oui ») mais « Comment s'effectue le contrôle des visiteurs par les gardiens ? »

Ainsi, le questionnaire de contrôle interne dans lequel on trouve la question :

« Y a-t-il une procédure d'appel d'offres pour le choix des fournisseurs » va se traduire dans l'interview par « Comment s'effectuent le choix et la sélection des fournisseurs ? »

En sus de la forme des questions l'auditeur doit viser l'exhaustivité : toutes les questions doivent être, en principe, préparées et rédigées ; c'est le travail le plus important de la préparation. En fait, on n'évite pas les digressions et donc les questions imprévues : mais ce doit rester l'exception.

À ce stade, la préparation n'est pas achevée, il reste à prendre rendez-vous.

- **Prendre rendez-vous**

Prendre rendez-vous est un acte indispensable pour un bon déroulement de l'interview. Même si l'entrevue a été prévue lors de la première réunion de la mission (cf. 3 e partie, « La Méthode »), l'auditeur ne doit pas se présenter sans prévenir. Il serait également maladroit pour lui de « convoquer » : l'interview se déroule obligatoirement chez l'audité, dans son bureau, l'interlocuteur se sent alors « chez lui » et le climat de confiance s'instaure plus facilement. On peut alors passer aux préliminaires.

- ✓ **Début de l'interview**

Il faut commencer par se présenter : l'auditeur rappelle qui il est, quel est l'objet de la mission et ce qu'il vient faire. D'entrée de jeu, il précise la technique qu'il compte utiliser : questions préétablies, prise de notes, en expliquant que c'est là la façon normale de procéder en interview d'audit interne. Dès les premières questions l'auditeur doit

s'adapter à son interlocuteur, trouver le ton juste, éviter la plaisanterie avec celui qui ne plaisante pas, détendre l'atmosphère avec celui qui communique facilement... mais dans tous les cas d'abord s'intéresser au travail de l'audité avant de commencer le questionnement.

En ce début d'interview et pour bien positionner ses questions, l'auditeur observe les attitudes de son interlocuteur. Les adeptes de la PNL (Programmation Neuro Linguistique) sont bien aidés dans cette observation car on leur a appris à décoder les gestes, les positions, etc. L'auditeur s'en sert non pas pour juger son vis-à-vis mais pour adapter son propos. Car son but c'est d'obtenir l'information.

✓ *Les questions*

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

- Toujours vérifier que l'on a bien compris la réponse de l'interlocuteur en répétant la réponse enregistrée pour recueillir son assentiment. C'est le « si j'ai bien compris... ».
- Toujours laisser l'audité s'exprimer. Ne pas imiter ces journalistes de télévision qui transforment les questions en discours. Mais laisser l'audité s'exprimer implique qu'il ne s'exprime que pour formuler ce qu'on attend de lui. Et cela est beaucoup moins évident car nombreux sont ceux qui profitent de la moindre question pour évoquer toute leur vie professionnelle ; et ce d'autant plus facilement qu'un bon climat a été créé. C'est tout l'art de l'auditeur de laisser parler suffisamment pour recueillir éventuellement des informations complémentaires mais de savoir ramener le propos sur le thème évoqué, et éventuellement l'arrêter sans bloquer le discours.

En effet, l'auditeur ne doit pas se transformer en confesseur, à l'écoute des malheurs et des difficultés de son vis-à-vis, et surtout si celui-ci met en cause des personnes, et singulièrement sa hiérarchie. Il faut aussitôt couper court et revenir à l'essentiel, c'est-à-dire aux questions.

- Les réponses sont notées par écrit, mais cela doit être fait sans casser le rythme de l'interview : la prise de notes se fait en même temps que la prise de parole et les instants de silence sont à proscrire. Ce n'est pas un exercice facile, mais il conditionne la qualité de l'interview.

Lorsque toutes les questions sont épuisées, tout n'est pas encore achevé.

✓ La conclusion de l'interview

Conclure, c'est :

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

Procéder à une interview n'est donc pas un exercice facile, il exige un solide travail de préparation et la capacité à déjouer les trois symboles de l'écoute :

- croire que l'écoute est un processus naturel alors qu'elle exige un effort de volonté ;
- croire qu'il n'y a pas de différence entre entendre et écouter alors que seul le premier s'exerce sans effort ;
- croire que tout auditoire est uniforme alors qu'un travail d'adaptation à l'interlocuteur est, dans tous les cas, indispensable.

S'il sait vaincre ces obstacles, l'auditeur fera à chaque interview une moisson d'informations répondant aux interrogations de son questionnaire de contrôle interne.

Mais pour que tout ceci puisse être exploité efficacement, il est nécessaire que la feuille d'interview rapporte de façon exhaustive les réponses aux questions. Pour ce faire, les notes prises doivent impérativement, et dans les instants qui suivent, être mises au propre sur le document adéquat. Toutefois, si les notes ont pu être prises de façon suffisamment claire sur la feuille d'interview, il ne sera pas nécessaire de procéder à une réécriture.

1.3. Les Outils Informatiques

Ils sont de plus en plus nombreux et sont d'autant plus difficiles à inventorier que la plupart des services d'audit interne créent leurs propres outils, plutôt que d'adopter des logiciels peu adaptés à la fonction. Nous nous limiterons à un classement des différents outils utilisés avec quelques commentaires éventuels.

Trois catégories d'outils informatiques peuvent être définies :

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

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

1.4. Vérification, Analyse et Rapprochement Divers

Ce ne sont pas des outils à proprement parler mais plutôt des procédés et qui sont utilisés par l'auditeur au cours du travail sur le terrain.

Ces procédés sont également largement utilisés par :

- tous les responsables chargés de la vérification au premier degré ;
- les auditeurs externes.

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.

✓ Les 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 initiale 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.

On peut assimiler aux vérifications arithmétiques l'utilisation des ratios, largement utilisés en audit comptable. 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. L'auditeur externe qui a à sa disposition des points de comparaison, est mieux armé dans ce domaine que l'auditeur interne.

Ajoutons à cette rubrique, la vérification de l'existence de documents et la recherche d'indices, tous éléments que nous retrouverons en parlant de l'observation.

✓ Les analyses

Les analyses de données permettent d'utiliser les potentialités du Système d'Information pour aider les auditeurs dans la conduite de leurs travaux. Leur mise en œuvre exige une bonne connaissance des données disponibles dans

Les applications informatiques (données financières et techniques) et une bonne fiabilité dans la technique de saisie des informations.

Ces analyses permettent de révéler des dysfonctionnements mais ne permettent pas d'en connaître les causes. Il faut, pour ce faire, aller au-delà : entretiens, observations, vérifications, etc.

✓ *Les 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 : c'est le cross control.

Par exemple :

- effectif déterminé 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 (la MPA 2320-1 suggère toute une gamme de rapprochements possibles) : ces techniques sont souvent riches d'enseignements, toute différence révélant une anomalie.

2. Les Outils de Description¹⁴

2.1. L'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 allé dans une usine, visiter un secteur commercial... ou aller dans un autre bureau. Dans tous ces cas, il ne procède pas seulement à des interviews, il va également observer. La pratique de l'observation physique exige trois conditions :

- ***L'observation ne doit pas être clandestine*** ; on applique ici également la règle générale de l'audit interne, celle de la transparence. L'auditeur n'est pas un 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. Et cela est la contrepartie de la première condition : peu importe que les intéressés aient été prévenus, l'observation sera toujours suffisamment complète pour saisir le phénomène dans sa réalité.
- L'observation doit toujours être validée car elle est incertaine, sauf le cas où elle est elle-même une validation. En effet, non seulement elle peut être incomplète, mais elle peut également être réalisée à un moment peu propice, alors que le phénomène observable ne se manifeste pas.

¹⁴ Théorie et pratique de l'audit interne, Jacques Renard, préface de Louis Galloise, Éditions d'Organisation, 7eme Edition, P351.

▪ **Que peut-on observer ?**

L'observation physique par l'auditeur est un outil d'application universelle car tout est observable. Une mission d'audit qui se bornerait à faire des interviews, pourrait être considérée comme une enquête d'opinion, ce ne serait pas une mission d'audit interne.

✓ **On peut observer les processus**

- Comment se déroule une opération de recrutement ;
- Comment se déroule la sortie des camions ;
- Comment se déroule l'établissement, le contrôle et règlement des notes de frais ;
- Comment se déroule un processus de back-up ;
- Comment se déroulent l'achat et l'approvisionnement des matières premières Etc... .

Au cours de ces observations l'auditeur ne sera ni un guetteur ni un espion.

Les acteurs sont au courant de son observation : si elle est attentive, il décèlera aisément les insuffisances ou les dysfonctionnements

✓ **On peut observer les biens**

« **L'observation** » élémentaire des biens, c'est l'inventaire. Mais il n'y a pas que l'observation quantitative des biens, il y a aussi l'observation qualitative. On constate par exemple que telle installation d'une usine ne fonctionne plus alors qu'elle n'a pas été désaffectée. Il y a là un dysfonctionnement, révélateur d'un manque de maîtrise, d'une faiblesse de contrôle interne dont il faudra rechercher les causes.

Citons également le cas – important – du fonctionnement des dispositifs de protection incendie : les auditeurs n'hésiteront pas à demander un essai pour observer la qualité de la mise en œuvre et du fonctionnement du processus d'extinction des incendies. Là aussi on pourrait multiplier les exemples.

✓ **On peut observer les documents**

Là encore la gamme des observations possibles est quasi infinie : depuis les documents comptables, qui sont les premiers auxquels on pense, jusqu'aux notes, procédures et papiers divers, le nombre est infini. Et cela veut dire que l'auditeur ne se contente jamais de s'entendre affirmer ou expliquer que telle est la règle, il demande toujours à observer le document. Observer un document ce n'est pas seulement le lire, c'est aussi en regarder la forme (signature des contrats par exemple).

Et il existe des « documents » qui ne sont pas constitués par du texte : plans, schémas... particulièrement utiles à observer lorsqu'il s'agit de s'assurer que ce qui a été réalisé, construit est bien ce qui était prévu (régularité). Les observations de ce genre sont

singulièrement importantes dans les domaines techniques pour apprécier la sécurité ou les spécificités des installations de fabrication.

✓ ***On peut observer les comportements***

Le comportement des personnes au travail : ainsi l'auditeur observe (audit de la gestion du personnel) que personne ne présente sa carte d'identification à l'entrée des bureaux ; ou encore que le port du casque, ou l'interdiction de fumer dans des lieux dangereux ne sont pas respectés ; ou encore qu'une entreprise ramasse les déchets dans l'usine alors qu'un contrat forfaitaire et à l'année a été conclu avec une autre.

Temps passés en déplacements, difficultés à accomplir certaines tâches sont parfois révélateurs de problèmes d'organisation. Mais cette observation comprend également le comportement des personnes au cours d'une interview ou d'un dialogue : ainsi que déjà signalé, la connaissance de la programmation neurolinguistique (PNL) peut parfois apporter des indications précieuses à l'auditeur et le conduire à approfondir tel ou tel point.

Le champ des observations est donc considérable et, partant, essentiel. Ces observations peuvent se réaliser de deux façons.

▪ **Comment observer ?**

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

- L'observation directe est celle qui permet le constat immédiat du phénomène : les employés ne présentent pas leur carte à l'entrée des bureaux. C'est cette observation même qui va figurer sur la FRAP, elle aura été constatée directement par l'auditeur.
- L'observation indirecte, au contraire, fait appel à un tiers qui va observer pour le compte de l'auditeur et va lui communiquer le résultat de son observation. C'est le cas bien connu des circularisations des dettes et créances, doublement indirectes puisque :
 - résultant de l'affirmation d'un client ou d'un fournisseur ;
 - le plus souvent transmises par un commissaire aux comptes ou un auditeur externe. L'observation indirecte se rencontre également souvent dans le cas de procédures pénales où l'auditeur a connaissance de faits, témoignages qui lui sont transmis, lorsque c'est légalement possible, par les autorités en charge de l'affaire.

2.2. La Narration

Il existe deux sortes de narration, toutes les deux utilisées en audit interne : la narration par l'audité et la narration par l'auditeur. La première est orale, la seconde est

écrite. Elles ont en commun de ne nécessiter aucune préparation et de n'exiger la connaissance d'aucune technique. La narration par l'audité est la plus riche, c'est elle qui apporte le plus d'enseignements ; la narration par l'auditeur n'est qu'une mise en ordre des idées et des connaissances.

❖ *La narration par l'audité*

C'est l'outil le plus élémentaire qui soit, mais qui n'est pas à négliger pour autant. Dans son utilisation l'auditeur est passif, il se contente d'écouter et de noter – et autant que faire se peut intégralement – le récit de son interlocuteur. À la différence de l'interview qui est préparée et réalisée dans un but précis, la narration n'a d'autre objet que de faire décrire un cadre général.

C'est bien souvent le premier contact avec l'audité : « M. X, expliquez-moi ce que vous faites ». Il est vivement conseillé à l'auditeur interne d'utiliser d'entrée de jeu ce procédé qui donne la parole à l'interlocuteur car les avantages l'emportent sur les inconvénients.

• **Les inconvénients**

C'est d'abord la difficulté à retrouver les informations cherchées dans le discours de l'interlocuteur. Car, c'est bien connu, lorsque la parole est laissée à quelqu'un, il en abuse en général largement et les parenthèses et les détours noient souvent l'essentiel du propos. Et ce d'autant plus qu'en l'absence de préparation les propos ne suivent pas nécessairement un ordre logique.

Ce peut être aussi la difficulté de compréhension si le narrateur use et abuse des sigles, termes techniques et autres locutions abrégées.

Le temps passé peut être également une difficulté, d'autant que l'usage du magnétophone est toujours déconseillé, comme il l'est dans l'interview. Toute repose sur l'habileté à prendre des notes et l'aptitude à les transcrire et à les interpréter.

• **Les avantages**

Il y a deux avantages :

- La narration crée d'entrée de jeu un bon climat entre auditeur et audité : laisser parler les gens est encore le meilleur moyen d'obtenir leur adhésion.
- La narration permet l'obtention de riches informations. On trouve toujours dans une narration plus que ce qui était attendu et bien des renseignements sont à mettre de côté pour une utilisation ultérieure.

La narration n'exige aucune formation spéciale ni pour la solliciter, ni pour la transcrire.

❖ La narration par l'auditeur

La transcription narrative d'une narration orale est déjà une narration d'auditeur. Mais on trouve des transcriptions narratives d'auditeurs à partir d'observations physiques, de constats, de conclusions de tests, etc. dès l'instant que l'auditeur se limite à « raconter » le phénomène ou le résultat ou le processus constaté. Là également aucune technique, si ce n'est celle de la bonne écriture, aucun apprentissage ne sont nécessaires.

La narration, et surtout si elle est structurée et logique, va être de lecture facile pour un tiers. La communicabilité de l'information est, en effet, un des avantages essentiels de ce mode d'expression qui n'est pas un outil de première description puisqu'il n'est que la mise en ordre de renseignements obtenus par ailleurs.

Mais ce n'est pas le meilleur moyen pour transmettre l'information car il n'a ni la rigueur, ni la logique, ni la technique des autres outils inventoriés par ailleurs.

2.3. L'organigramme Fonctionnel

On a vu que l'organigramme hiérarchique, dispositif essentiel de contrôle interne, doit être construit et mis en place par le responsable et qu'il est de première importance pour l'auditeur de se le faire communiquer. L'organigramme fonctionnel, par contre, 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... en principe en tout début de la mission ou au début de la phase de réalisation, comme nous l'avons vu dans la 3 e partie. 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 on trouve leur traduction, dans les analyses de poste.

2.4. La Grille D'analyse des Taches

Elle va véritablement relier l'organigramme fonctionnel à l'organigramme hiérarchique et justifier les analyses de postes. Tous ces documents reflétant une

situation à une date donnée, il en est de même de la grille d'analyse des tâches, qui est la photographie à un instant T de la répartition du travail. Sa lecture va permettre de déceler sans erreur possible les manquements à la séparation des tâches et donc d'y porter remède. Elle permet également de faire le premier pas dans l'analyse des charges de travail de chacun.

2.5. Le Diagramme de Circulation

Si la grille d'analyse des tâches est statique, le diagramme de circulation est dynamique : l'un est la photographie, l'autre le cinéma. Le diagramme de circulation, ou flow chart, 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. Cette méthode de schématisation remplace une longue description et ses avantages l'emportent largement sur ses inconvénients.

❖ Avantages et inconvénients

✓ Avantages

- C'est un document figuratif, donc facile à lire et à comprendre. Chaque opération est matérialisée par un symbole différent : création de document, duplication, comparaison, archivage... ; la circulation des documents est indiquée par des flèches qui traversent les entités concernées.

En audit interne point n'est besoin d'utiliser de nombreux symboles : il faut et il suffit que soit bien connue leur signification. Un diagramme de circulation bien établi permet ainsi de prendre connaissance rapidement d'une procédure ou d'un processus.

- C'est un document logique qui amène à se poser des questions types à propos de chaque document : combien d'exemplaires ? Qui les envoie ? Où arrivent-ils ? qu'en fait-on ?

- Les opérations sont montrées dans leur ordre séquentiel, d'où :

- une mise en évidence des points forts et des points faibles : les points de contrôle sont clairement identifiés et les interfaces entre services mises en lumière. La schématisation va rendre visibles les anomalies : document inutilisé, absence de contrôle, ou contrôle insuffisant, traitement redondant, etc.
- des risques d'omission minimisés : un document, un exemplaire ne peuvent être oublié car le diagramme permet de les suivre « à la trace ».

- C'est un outil d'autocontrôle en ce sens qu'il permet de s'assurer que l'on a bien compris les explications fournies.

- C'est un moyen de validation d'informations obtenues par d'autres sources.
- C'est une prime à l'imagination – et ceci n'est pas un des moindres avantages –, en ce sens qu'il permet à l'auditeur averti d'imaginer des solutions meilleures, des circuits plus efficaces, des contrôles plus simples ou plus complets. Le diagramme de circulation est donc un outil d'assistance utile pour la formulation des recommandations d'amélioration.

En dépit de tous ces avantages, cet outil n'est pas utilisé autant qu'il serait souhaitable par les auditeurs internes. C'est qu'il comporte quelques inconvénients non négligeables.

✓ ***Inconvénients***

- L'inconvénient majeur est qu'il s'agit d'une technique difficile et qu'il faut pratiquer souvent pour bien la maîtriser. L'utilisation du diagramme de circulation exige formation et pratique : les auditeurs qui pratiquent peu parce que c'est difficile se condamnent à ne jamais maîtriser leur technique et donc à la pratiquer de moins en moins. L. B. SAWYER disait même que la pratique du flow chart était un « art », ce qui n'est pas erroné car il y faut de l'intuition et un certain sens de l'esthétique dans la présentation pour que le document soit lisible aisément.

Ces difficultés sont amoindries avec l'arrivée sur le marché de logiciels de dessin de flow chart qui permettent l'obtention de documents au dessin parfait, et ce avec toutes les combinaisons possibles d'agrandissement ou de réduction. Mais il ne faut pas pour autant s'imaginer que la mise en œuvre devient facile : pour être utilisé rapidement et efficacement le logiciel exige d'être utilisé souvent. Là encore, il faut accepter de peiner longtemps et de faire ses gammes avant de maîtriser son sujet.

- Un autre inconvénient tient au fait que, le diagramme de circulation ne pouvant tout traduire en symbole, le document nécessite souvent la rédaction de notes complémentaires qui l'alourdissent et vont à l'encontre du principe figuratif. Un bon dessinateur de flow chart saura néanmoins réduire ces notes au minimum indispensable.

2.6. La Piste d'Audit

Ce fut à l'origine – et c'est encore – un outil de contrôle comptable, applicable désormais aux comptabilités informatisées. Des dispositions réglementaires et professionnelles ont rendu cette technique d'application obligatoire.

Ainsi conçue elle concerne bien évidemment les auditeurs externes. Dans le même temps les auditeurs internes, suivant l'exemple des Anglo-Saxons, ont utilisé la même notion comme moyen d'investigation générale.

3. La mise en œuvre des outils¹⁵

On a déjà relevé la nécessaire et parfois difficile sélection par l'auditeur des outils appropriés au but poursuivi. Mais deux autres obstacles sont à surmonter si l'on veut que l'ensemble de ces techniques puissent être utilisées avec le maximum d'efficacité ; ils se nomment communication et curiosité.

3.1. La Communication

C'est un problème souvent évoqué en audit interne et dont nous parlerons à propos de l'image de la Fonction. Mais il s'agit ici de la communication dans son sens plus restreint de rapport entre deux personnes. On a pu observer en effet que la plupart des outils mettent en jeu deux personnages : l'auditeur et celui qu'il va observer, interviewer, questionner... La mise en œuvre d'un outil exige toujours le contact et le rapport à l'autre.

Si ce contact n'est pas bon, si la communication se fait mal, si la méfiance s'installe, toutes les techniques du monde n'y feront rien et l'outil ne remplira pas son rôle.

On obtient alors une interview incomplète, un organigramme erroné, une observation insuffisante ou un diagramme de circulation auxquels manqueront des éléments passés sous silence. La collaboration est indispensable entre les deux parties et tous les efforts de l'auditeur doivent tendre à l'instaurer. Mais une bonne communication n'est rien si l'auditeur ne cherche pas à savoir.

3.2. La Curiosité

Élément tout aussi fondamental que le précédent pour une bonne utilisation des outils d'audit, élément qui ne se limite d'ailleurs pas aux outils et que l'on a vus dans la mise en œuvre de la méthodologie.

- La curiosité d'esprit enrichit le dialogue tout autant que la bonne communication :
 - elle est essentielle dans l'élaboration du questionnaire de contrôle interne, dans les analyses de la FRAP ;
 - elle suscite les questions originales et revitalise l'interview.
- La curiosité d'esprit permet de tout voir et tout déceler dans les grilles d'analyse de tâches et les diagrammes de circulation ;
- La curiosité d'esprit rend possible le suivi, de bout en bout d'une piste d'audit, sans lâcher le fil conducteur en explorant chaque étape dans le détail des opérations.

¹⁵ Théorie et pratique de l'audit interne, Jacques Renard, préface de Louis Galloise, Éditions d'Organisation, 7eme Edition, P371.

Cette capacité d'investigation, cette curiosité sans cesse en éveil, ce scepticisme léger qui suscite la recherche sont une des clés du succès dans l'utilisation des outils et moyens à disposition de l'auditeur.

Communication et curiosité s'épanouissent d'autant plus facilement que l'organisation du service est conçue en termes d'efficacité.

Conclusion

L'évaluation du contrôle interne nécessite une démarche que l'auditeur doit adopter dans sa mission.

La démarche d'audit présentée dans ce chapitre sera appliquée dans notre cas pratique consacré à l'évaluation de la performance de la fonction Audit Interne au sein de l'Entreprise **EDIEL**

Les techniques et outils précédemment évoqués permettant à l'auditeur de mener à bien ses investigations à condition de bien les choisir en fonction du temps dont il dispose et de l'objectif d'audit qu'il veut couvrir. Dans l'organisation les techniques de sondages, de vérifications et rapprochements et d'interview sont les plus utilisées c'est pourquoi leur préparation doit être réfléchi afin de couvrir les objectifs d'audit en totalité. L'auditeur doit, donc toujours user de son bon sens et de ses connaissances des meilleures pratiques pour bien mener son audit.

**CHAPITRE III : *LA PERFORMANCE DE
LA FONCTION AUDIT INTERNE***

CHAPITRE III : la performance de la fonction Audit Interne

La mesure de la performance est une question toujours d'actualité pour toute équipe dirigeante dans une entreprise. En effet toute entreprise soucieuse de son évolution doit en permanence se poser des questions telles comment évaluer la performance de ces activités afin d'atteindre la performance total de l'organisation ?

Pour notre étude sur la performance de la fonction audit interne. On a consacré ce chapitre pour clarifier la notion de la performance et ses notions voisines, ainsi ses outils de mesure et de pilotage.

Section1 : *La performance d'une fonction*

Section2 : *les outils de mesure et de pilotage de la performance*

Section 1 : la performance d'une fonction

La performance de l'organisation ouvre un champ très large qui ne constitue pas le cœur de notre problématique. A ce titre, nous nous sommes volontairement limités à l'étudier au travers des publications de recherche en Audit utilisées pour ce mémoire.

1. Performance et notions voisines

1.1. Définition de la performance

La performance est un concept englobant et intégrateur, donc, difficile à définir de façon précise. Selon la majorité des écrits consultés, il existe plusieurs définitions parce que les chercheurs ne se sont pas convenus sur une définition claire et précise pour illustrer cela, on peut citer les définitions suivantes :

***Le dico de management** définit la performance d'une entreprise comme étant « le résultat obtenu par cette dernière au sein de son environnement concurrentiel, lui permettant d'augmenter sa compétitive, sa rentabilité, ainsi que sa capacité à influencer les autres firmes du secteur (renforcement de son pouvoir de négociation) »¹.*

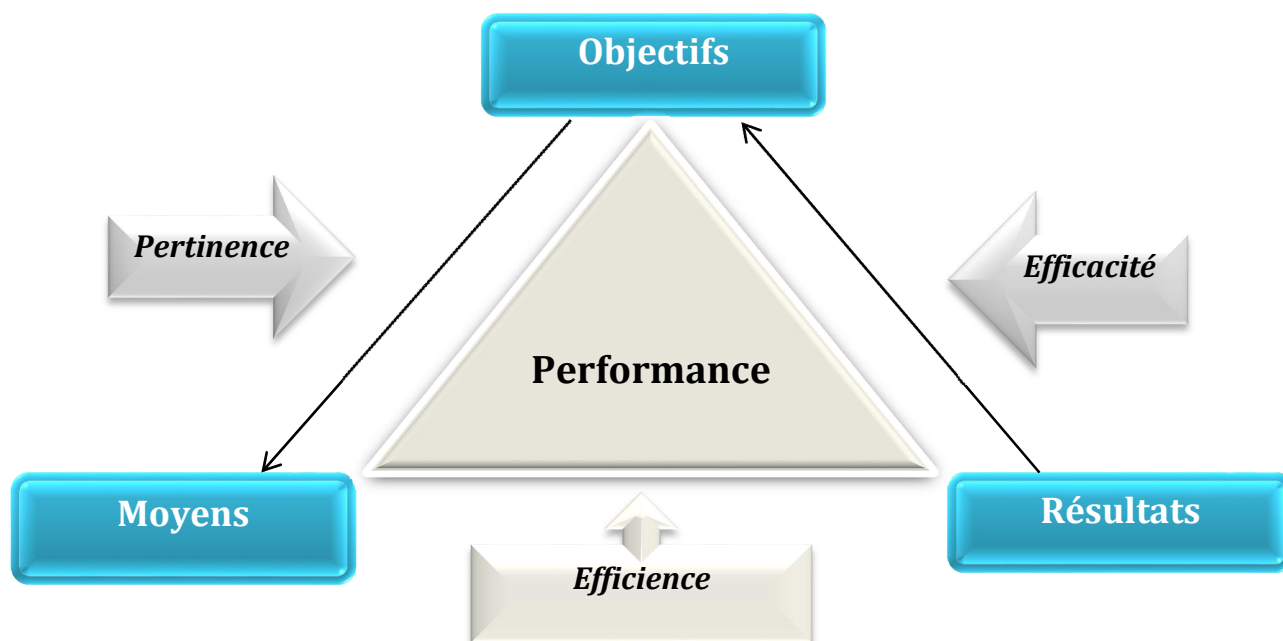
***Pour Philippe Lorino** « est performance dans l'entreprise ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur – cout (à contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le cout à augmenter la valeur, isolément) »².*

La performance désigne donc l'aptitude d'une entreprise à pouvoir réaliser de bons résultats, du moins ceux qu'on attend d'elle. Elle regroupe plusieurs aspects en l'occurrence l'efficacité, l'efficience et l'économie, qui sont résumés dans le triangle de contrôle de gestion suivant :

¹ Olivier Meier, Dico de management, édition dunod, paris2009, P155.

² Lorino.L(2003), « Méthodes et pratiques de la performance », Editions d'Organisation, P9.

Figure N°4 : Le Triangle du Contrôle de Gestion



Source : LONONG, H et al. *Le contrôle de gestion «organisation et mise en œuvre 2ème éd.* Paris : DUNOD, 2003, P6.

1.1.1 L'efficacité

La notion d'efficacité est largement utilisée dans les activités économiques et de gestion. Elle est définie selon WIKIPEDIA comme suit :

« L'efficacité qualifie la capacité d'une personne, d'un groupe ou d'un système de parvenir à ses fins, à ses objectifs (ou à ceux qu'on lui a fixés) ».

Donc, l'efficacité est le meilleur rapport possible entre le degré de réalisation des objectifs et les moyens mis en œuvre pour l'obtenir.

Le concept d'efficacité peut être résumé par la formule suivante :

$$\text{Efficacité} = \frac{\text{Résultat réalisé}}{\text{Objectif fixé}}$$

1.1.2. Efficience

L'efficience est le rapport entre le résultat obtenu et les ressources utilisées. L'exigence d'efficience correspond ainsi à l'atteinte du résultat, avec un minimum de ressources mobilisées (temps minimal, efforts limités, économie de moyens)³.

Une formule peut aussi être construite pour résumer l'efficience est :

$$\text{Efficience} = \text{Résultat Réalisé (output)} / \text{Ressource engagée (input)}$$

Elle englobe les deux concepts suivants :

- **La productivité** : optimisation des ressources physiques mise en œuvre

$$\text{Productivité} = \text{Quantité sortants} / \text{Quantité entrants}$$

- **La rentabilité** : optimisation des ressources financière mise en œuvre.

$$\text{Rentabilité} = \text{Profit} / \text{Capital Investi}$$

1.1.3. Pertinence

La pertinence renseigne sur le prix auquel ont été acquises les ressources utilisées pour atteindre l'objectif fixé. Les ressources doivent se procurer au moindre coût.

³ Dico de Management, Op.cit, P70

2. La mesure de la performance

Il est indispensable pour l'entreprise de s'assurer en permanence la performance de ses activités et cela par la mesurer.

La mesure de la performance est l'évaluation du réalisé par rapport à des critères qui sont site ci-déçu.

- La mesure peut néanmoins être **absolue ou relative**.
 - Dans le cadre d'une évaluation relative, les résultats obtenus seront jugés relativement à des performances passées ou extérieures à l'entreprise.
 - Lorsque l'évaluation est absolue, ils sont jugés sans référence à des données précises.
- De plus, la mesure peut être quantitative ou qualitative, c'est-à-dire basée sur des données chiffrées ou sur des caractéristiques plus subjectives.
- La performance peut également se mesurer :
 - **A posteriori** : il s'agit de mesurer le degré de performance atteinte ou le degré de réalisation des objectifs. C'est un constat fait grâce aux indicateurs de résultats ou indicateurs de reporting.
 - **A priori** : il s'agit en fait de mesurer la progression de réalisation des objectifs et de permettre de réagir, et ce par des actions correctives. Cette mesure est possible grâce à des indicateurs de suivi ou indicateurs de pilotage.
- La mesure de performance est une notion **relativiste**. En effet, lorsque l'on évalue une performance, il faut savoir par rapport à quoi on le fait et surtout sur quelles bases une comparaison peut être faite.

3. Les Objectifs de la Mesure de la Performance

La mesure des performances des directions ne peut constituer une fin en soi ; elle vise une multitude d'objectifs et de buts. Elle cherche à orienter le comportement des managers de deux façon : par une information claire sur la nature de la performance recherchée, et par la mise en place de dispositifs d'indication et de pilotage autour de cette mesure.

➤ **Un Objectif D'information**

La mesure de performance des directions permet au responsable d'avoir périodiquement la situation de la direction, le degré d'atteinte des objectifs ainsi que toute information liée à son fonctionnement.

La mesure des performances a pour objectif d'informer le management sur les niveaux de performances atteints par les directions à des fins de pilotage.

➤ **Un Objectif D'indication**

L'évaluation de la performance joue un rôle important dans l'incitation des responsables en les mettant sous tension en direction de la performance définie.

Cette tension peut être transformée en une dynamique créatrice de performance et d'apprentissage.

Le dispositif d'indication conduit, en premier lieu, à la mise en place d'une négociation entre les responsables et le niveau hiérarchique sur les termes d'évaluation afin de permettre la participation de tout un chacun dans la réussite de l'entreprise.

En second lieu, le dispositif est renforcé par la mise en place d'un système sanction/récompense qui peut être traduit par des termes de :

- **Rémunération** : présence ou absence de bonus, évaluation de la rémunération fixe,...
- **Statut** : *promotion*, mutation, licenciement,...
- **Reconnaissance** : notoriété, voyage,...
- **Promotion de direction** : qui permet d'être élevée d'une catégorie à une autre.

Cela afin de motiver le personnel suivant les performances réalisées par chacun des responsables opérationnels.

Le dispositif d'indication, qui s'insère dans le cadre de la mesure de performance, est censé constituer un moteur d'actions et de motivation important. Mais pour qu'il soit efficace, il est primordial que les systèmes d'évaluation économique d'une direction (son activité globale, sa rentabilité, la productivité de ses capitaux, etc.) et les systèmes d'évaluation de ses hommes soient cohérents les uns avec les autres.

➤ **Un Objectif de Pilotage**

La mesure des performances crée certaine dynamique au sein de l'entreprise. En effet « *On ne gère que ce que l'on mesure* »

La mesure permet donc d'objectiver les états de gestion et de management à partir desquels les actions peuvent conduire des analyses, des décisions et des plans d'actions.

4. Les Principes de la Mise en Place de la Mesure de Performance

La mesure de performance d'une entité doit satisfaire certains critères conditionnant sa crédibilité. En effet, elle doit être objective, vérifiable, rester simple et compréhensible.

Pour la mesure de performance des directions, les principes de construction jugés fondamentaux sont ^présentés ci-après :

➤ **Le Principe de Pertinence**

Afin que la mesure de performance soit pertinente, les comportements des responsables doivent converger vers un seul but : réaliser les objectifs globaux fixés par le management.

Il s'agit donc, pour toutes les directions, d'adopter le même système de mesure que l'entreprise elle-même.

➤ **Le Principe de Contrôlabilité**

Il signifie que les responsables opérationnels doivent construire le système de mesure de performance sur la base d'éléments qu'ils peuvent maîtriser et qui sont sous leur contrôle.

➤ **Le Principe de Stabilité**

Quoi qu'il doive être évolutif, c'est-à-dire apte à s'adapter en fonction des changements des circonstances et de la stratégie, le système de mesure de performance doit être relativement stable dans le temps afin de pouvoir effectuer des comparaisons d'une période à l'autre.

➤ **Le Principe de Fiabilité**

La mesure doit être fiable, par rapport à la performance de la direction, c'est-à-dire vérifiable et objective.

➤ **Le Principe de Vérifiabilité**

Elle signifie que la mesure doit donner le même résultat si elle effectuée par deux personnes différentes. Elle exige la participation des concernés par la mesure dans la détermination des indicateurs de performance ainsi que la précision du mode de collecte et de traitement des données requises pour évaluer les performances.

➤ **Le Principe de L'objectivité**

Elle signifie que la personne qui mesure n'a aucun intérêt personnel dans l'évaluation. Cela suppose que les règles d'évaluation soient suffisamment explicites aux yeux de tous, et qu'il y ait très peu de place pour l'interprétation et le jugement personnels.

De ce fait, si une partie de la performance repose sur la satisfaction de la clientèle, il faudra expliciter les indicateurs qui mesurent cette dernière (**la satisfaction**), la procédure qui les alimente (**les indicateurs**) et les personnes chargées du suivi de ces indicateurs.

Section 2 : Les Outils de Mesure et de Pilotage de la Performance de la Fonction D'Audit Interne

1. Les Indicateurs de Performance

Les indicateurs sont le moyen fondamental d'appréciation de l'activité et de la qualité et donc d'amélioration de la performance. Pour un début on doit définir un indicateur.

Selon **Pierre VOYER** « *Un indicateur est un élément ou un ensemble d'éléments d'information significative, un indice représentatif, une statistique ciblée et contextualisée selon une préoccupation de mesure, résultant de la collecte de données sur un état, sur la manifestation observable d'un phénomène ou sur un élément lié au fonctionnement d'une organisation* »⁴.

1.1. Les caractéristiques d'un bon indicateur

Pour dire qu'un indicateur est bon, il faut qu'il ait les caractéristiques suivantes :

- **L'accessibilité** : l'indicateur doit être accessible, facile à obtenir et à utiliser.
- **L'intelligibilité** : l'indicateur doit être simple, claire, compréhensible, compris de la même façon pour tous et son interprétation doit être commune et partagée.

⁴ Pierre VOYER, tableau de bord et indicateurs de performance, Edition presse de l'université de Québec, 2^e édition, P61.

- **L'évocation** : l'indicateur doit être bien illustré et présenté, visuellement évocateur et facilement interprétable par ses utilisateurs, par le choix de la forme de représentation (tableau, graphique ou pictogramme).
- **La comparabilité** : tout indicateur doit permettre une comparaison historique des résultats ou encore une comparaison avec des données externes à l'unité administrative (benchmarking).

1.2. Objectif des indicateurs

Au moins mensuellement, trimestriellement, ou annuellement la structure audit interne doit calculer des indicateurs pour suivre et s'informer sur l'état de l'avancement de cette fonction.

Il permet de :

- Calculer le pourcentage d'avancement de la mission par rapport aux prévisions, sauf à découvrir que les prévisions doivent être réajustées ;
- Ajuster les budgets de dépenses (essentiellement des frais et déplacement et de formation) et d'expliquer les écarts pouvant se produire sur ce poste ;
- Affiner l'élaboration des plans à venir par une meilleure approche de l'estimation des temps.

1.3. Les indicateurs d'évaluation de la performance

Jack RENARD dans son ouvrage théorie et pratique de l'audit interne a recommandé une liste d'indicateur pour l'appréciation et l'évaluation de la performance de la fonction audit interne.

Ces indicateurs sont regroupés selon trois types :

a) Indicateurs de performance (d'activité)

Respect de la planification initial = $(\text{Nbr de mission réalisées} / \text{Nbr de mission figurant au plan}) * 100$

Cet indicateur mesure le pourcentage d'avancement de la mission par rapport aux prévisions prévues à la planification initiale. Son calcul est fait annuellement et pour qu'il soit satisfaisant il est nécessaire qu'il remplisse au moins 80%.

On peut encore aller plus loin dans l'affinement de ce concept et mesurer, toujours par rapport au plan :

- Le nombre de missions en cours ;
- Le nombre de missions non réalisées ;
- Le nombre de missions réalisées et non prévues.

- **Durée moyenne des missions audit**= (Nbr de jours d'audit/Nbr de mission.

Cet indicateur permettant de mesurer la durée moyenne des missions d'audit. Il est possible de le décomposer en indicateurs plus détaillés selon les types de mission.

- **Nombre de jours d'audit/jours ouvrés.**

Cet indicateur fournit un ratio intéressant et à surveiller puisqu'il mesure l'évolution du temps consacré aux strictes opérations d'audit par rapport au temps global.

- **Formation professionnelle**= (Nbr de jours de formation/jours ouvrés

C'est un ratio explicatif qui permet de mesurer l'évolution de la formation dispensée par l'auditeur. C'est à partir de ces éléments que les responsables établissent un programme de formation pour l'auditeur.

- **Nombre moyen de pages= (Nbr de page de rapports/Nbr de rapports)**

Cette mesure aide à y voir plus claire sur la façon de travailler des auditeurs et, éventuellement, la richesse de leurs conclusions.

b) Indicateurs de qualité

- **Nbr de mission imprévues/Nbr de mission**

Permet de mesurer l'évolution de l'exhaustivité et de la qualité du plan d'audit.

- **Recommandations refusées/Total des Recommandations**

Ce ratio donne une idée sur l'appréciation des recommandations par les audités.

- **Recommandations non Réalisées/Recommandations Acceptées**

Ce ratio complète le précédent en donnant une précieuse indication sur la qualité de la mise en œuvre des recommandations de l'audit interne.

- **Nbr de mission respectant le budget de temps / Nbr Total de missions réalisées**

Cet indicateur détermine le niveau de respect des budgets de temps alloué à la réalisation de la mission d'audit interne. Ce ratio est calculé annuellement et il peut avoir un écart minimum de 10%.

- **Dossiers d'audit incomplets / Nbr de missions**

Moyen d'apprécier la qualité du travail dans cette phase finale et souvent négligée qu'est la constitution du dossier d'audit.

c) Indicateurs de couts

- **Dépense du service / Nbr des auditeurs**

Il permet d'ajuster les budgets de dépenses (essentiellement des frais et déplacement et de formation) et d'expliquer les écarts pouvant se produire sur ce poste ;

Indicateur budgétaire qui permet de comparer évolution du budget et évolution des effectifs.

- **Dépense du service / Nbr de jours de mission**

Ce ratio donne une information importante puisqu'elle donne le cout à la journée et permet de se comparer aux couts du marché. On peut affiner l'analyse en distinguant couts directs et cout indirects, main-d'œuvre et frais de déplacement, etc.

2. Le tableau de bord

2.1. Définition

« Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance »⁵.

2.2. Rôle de tableau de bord

Le tableau de bord :

- Est un support de communication entre responsable ;
- Favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives ;
- Peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

Pour cela le responsable de l'audit interne doit élaborer un tableau sur plusieurs périodes dans le but de réagir à temps, qui lui permette de suivre en permanence l'activité de ses équipes et de prendre toutes dispositions pour améliorer l'efficacité de cette activité. Son contenu et sa structuration dépende du responsable auquel il s'adresse ainsi son champ de responsabilité et d'intervention ; donc pour l'élaboration d'un bon tableau le responsable doit respecter les caractéristiques énoncées ci-dessus :

- **La couverture** : le tableau de bord doit répondre aux attentes des responsables destinataires.
- **La maniabilité** : il doit être simple dans sa construction, il ne doit pas contenir trop d'indicateur afin d'offrir une lecture facile et une vision simplifiée a ses utilisateurs leur donnant une information des plus représentative pour une meilleur prise de décision.

⁵ Brigitte Doriath, Contrôle de gestion en 20 fiches, édition Dunod, Paris, 5eme éditions, 2008, P143.

- **La cohérence et la continuité** : les indicateurs au tableau de bord doivent pouvoir évoluer dans le temps, et les informations permettant de les renseigner doivent émaner de sources fiables, pertinentes et périodiquement alimentées.

3. Le Benchmarking

Le nom et la mode nous en viennent des Etats-Unis : c'est l'utilisation de critères qualitatifs et quantitatifs pour se situer entre membres d'une même profession, d'une même branche. Les enquêtes professionnelles ne sont rien d'autre qu'une amorce de benchmarking. C'est qu'en effet il y a dans cette dernière pratique un élément supplémentaire et qui nous intéresse ici au plus haut point : c'est l'identification des meilleurs pratiques pour permettre une plus grande efficacité.

Le benchmarking « consiste à prendre comme référence de performance un groupe d'entreprise ou d'entités comparables du point de vue de ce que l'on cherche à mesurer. Cette pratique se développe rapidement. La performance ne se mesure alors plus par rapport à une prévision interne, mais par rapport aux réalisations d'autres entreprises ou d'autres entités au sein ou à l'extérieur du groupe »⁶.

The IIA a développé cette pratique sous le nom de GAIN « **Global Auditing Information Network** »⁷. Le programme mise en place permet à de nombreux services d'audit interne de se comparer par la mise en commun pratique et résultats des concurrents afin que chacun se situe individuellement par rapport à l'ensemble et donc de progresser. Malgré qu'il est difficile à mettre en œuvre puisqu'il nécessite de récolter des informations comparables d'autres entreprises ou d'autres entités (*même en interne, il est souvent difficile de trouver des entités comparables entre elles*)

L'avantage est donc de ne plus avoir à déterminer le niveau qui correspond à une bonne performance. Cela peut faciliter la mise en place d'un système d'alerter sur les écarts de performance.

Par contre le benchmarking est ainsi accusé d'être une machine à tuer l'initiative et le progrès. De fait, on connaît de par le monde des civilisations qui ne progressent que par la copie ; même améliorer, ce n'est qu'une copie. Il est en d'autre qui progresse par le découverte et l'innovation⁸.

⁶ Girarde, Françoise ; Olivier Saulpic ; Marteau Patrice, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Paris : Gaulino éditeur, 2002, P193.

⁷ Le réseau Mondial d'information sur l'audit de l'IIA dort de plus de 1500 responsable d'audit à travers le monde, rencontre toujours un franc succès.

⁸ Jacque Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, Op.cit, P444.

4. L'enquête d'opinion (satisfaction)

A côté du jeu des indicateurs qui va permettre de mesurer les évolutions, d'analyser les causes des dérives et donc d'améliorer l'efficacité, on cite couramment l'enquête d'opinion. Certains se limitent, avec sagesse, à une enquête au coup par coup et qui, faisant suite à la publication du rapport d'audit, porte exclusivement sur la qualité de ce dernier. On demande alors aux destinataires du rapport si ce dernier est :

- Intéressant ?
- Utile ?
- Convaincant ?
- Comportant des observations pertinentes ?
- Et constructives ?

Ou demande également si les recommandations sont :

- Opérationnelles ?
- Réalistes ?
- Permettant de mieux maîtriser l'activité ?
- Sont génératrices d'économie ?

L'enquête d'opinion peut être pratiquée et exercée en deux façons, pour des cibles et des objectifs différents.

4.1. Enquête avant audit avec les responsables

Un moyen d'information, pour savoir l'opinion des responsables et ceux qui travaillent avec eux sur la qualité de management d'une activité qui va être auditée.

Cette démarche permet de :

- Connaître les problèmes des audités ;
- Informer les auditeurs sur les points à examiner ;
- Donc, aller plus vite dans la bonne direction pour l'auditer.

Aussi ; cette démarche a des limites. Telle qu'elle est incertaine et parfois dangereuse, car frappée de multiples subjectivités quand ils agissent des jugements qu'ils portent sur leurs activités. C'est-à-dire : il y aura peu de place pour le raisonnement logique donc risqué d'accumuler des réponses imprécises ou erronées.

C'est bien pourquoi la méthodologie d'audit interne recommande à l'auditeur de s'informer par lui-même de son sujet et par connaissance et l'observation des faits.

4.2. Enquête après audit

Une telle enquête avec les audités permet de savoir leur opinion et donc leur degré de satisfaction sur la qualité du travail accompli.

On demande alors aux destinataires du rapport si ce dernier est :

- Intéressant ?
- Utile ?
- Convaincant ?
- Et comporte des observations pertinentes ? constructives ?

On demande également si les recommandations sont :

- Opérationnelles ?
- Réalistes ?
- Ou permettant de mieux maîtriser l'activité ?⁹

Cette enquête est donc à n'utiliser qu'avec précaution et réflexion car celle-ci ne s'adresse qu'à un petit nombre, alors il suffit d'un interlocuteur mal intentionné pour fausser le résultat.

Une telle enquête d'opinion peut être utile mais il ne faut pas étendre plus qu'elle ne peut en donner. Le plus essentiel est dans la connaissance des autres que cette démarche permet d'approfondir. Ainsi les auditeurs internes pourront détecter un environnement de contrôle peu favorable, une mauvaise connaissance de l'audit, des attentes qu'ils ne peuvent satisfaire...l'enquête renvoie l'image de l'autre beaucoup plus que leurs propres images.¹⁰

C'est à partir de cette démarche que peut se construire un plan de communication de l'audit interne, son interprétation aide à la formation des auditeurs et l'on sait à quel point il est indispensable.

⁹ Jacque Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, Op.cit, P445.

¹⁰ Audit Interne : ce qui fait débat, OP. cit, P182.

Conclusion

Pour conclure ce chapitre, nous pouvons dire que la mesure de la performance de la fonction audit interne est importante afin de pouvoir prendre une décision sur le degré d'efficacité de cette fonction, à travers la capacité des auditeurs à atteindre les objectifs fixés qui sont en général : la réalisation des missions planifiées ou l'application des audits des recommandations fournies par l'audit interne.

Nous devons également souligner l'importance des outils de mesure et pilotage tels que les indicateurs, le tableau de bord ainsi le banchmarking et l'enquête d'opinion dans la mesure de performance de l'audit interne comme fonction indispensable pour chaque entreprise.

Après l'étude théorique de l'ensemble des concepts liés au contrôle interne et à l'audit interne, nous allons appliquer ces dernières dans le chapitre suivant en l'occurrence le chapitre La Contribution de la fonction audit interne pour la réalisation des objectifs de l'entreprise de notre cas d'étude d'EDIEL

**CHAPITRE IV : *LA CONTRIBUTION DE LA
FONCTION AUDIT INTERNE POUR LA
RÉALISATION DES OBJECTIFS D'EDIEL***

Chapitre IV : La Contribution de la Fonction Audit Interne pour la réalisation des objectif d'EDIEL

Ce dernier chapitre constitue l'aboutissement d'un travail de recherche. Il traduit notre compréhension des notions théoriques développées dans les chapitres précédents.

L'objectif de cette étude de cas est de vérifier aux quel point la fonction audit interne au sein de l'entreprise EDIEL est performante.

Pour cela nous avons opté pour une structure en trois sections qui sont :

- **Section1** : *Présentation de l'organisme d'accueil.*
- **Section2** : *Une mission d'audit au niveau de la Direction d'Audit Interne.*
- **Section3** : *Evaluation de la performance de l'audit interne.*

Section1 : Présentation de l'organisation d'accueil

La pression concurrentielle qui s'exerce sur les entreprises s'accroît de façon intense à l'heure de l'ouverture internationale et de la mondialisation des marchés. Toutes les entreprises, grandes, moyennes ou petites, se trouvent dans l'obligation de mettre en œuvre des règles de gestion plus pertinentes et plus rigoureuses.

Aujourd'hui avec le passage de l'Algérie de l'économie planifiée à l'économie de marché, il s'est développé une concurrence agressive qui a touché tous les secteurs d'activité.

Le secteur de l'industrie électromécanique est un secteur stratégique nécessaire à tout développement industriel qui touche tous les secteurs d'activités tels que le bâtiment, l'industrie, etc...

En effet, le marché de l'électromécanique est un marché prospère que ce soit au niveau national ou international, et EDIEL est un opérateur très important dans cette branche au niveau national.

Pour cela, nous avons procédé à un stage pratique au niveau de la Société EDIEL (*Entreprise des Equipements de Transformation et de Distribution Electrique*) pour la recherche, entreprise autonome à caractère SPA, elle se présente comme l'une des entreprises les plus importantes de l'industrie électrique en Algérie. Et plus précisément au niveau Direction Audit Interne, étant donné le rôle important que joue cette Activité à travers ses structures, ainsi que la sauvegarde des patrimoines de l'entreprise.

1. Historique et Présentation de l'Entreprise d'accueil

▪ Historique

L'entreprise était dénommée lors de sa création en 1960 « **ALTEMEL** » filiale de la société française télémécanique, elle fut nationalisée le 28mars 1968, et rattachée à la « **S.N.METAL** », en 21 Octobre 1969, elle fut intégrée à la « **SONELEC** », lors des restructurations des entreprises nationales, « **L'ENEL** » fut créer, puis dissoute en décembre 1998 pour donner naissance à l'entreprise par action « **EDIEL** » (*Entreprise des Equipements de Transformation et de Distribution Electrique*), avec capital de 215.000.000 DA.

▪ **Présentation d'EDIEL**

L'entreprise des équipements de transformation et de distribution électrique faite partie des entreprises industrielle Algériennes, entreprise autonome à caractère SPA, spécialisée dans la fabrication et le montage des équipements électrique moyenne tension (MT), et basse tension (BT).

En 2008, **51%** du capital d'EDIEL détenue par la société Libanaise '**MATELEC**', et **49%** des actions d'EDIEL gérer par la société '**HOLDING CABLEC**' spécialisé dans la gérance des sociétés national d'électromécanique.

➤ **Information sur L'entreprise EDIEL**

▪ Raison Sociale	▪ Entreprise des Equipements de Transformation et de Distribution Electrique)
▪ Siège Social	▪ BP 03 EL ACHOUR-ALGER-ALGERIA
▪ TEL	▪ (213) 021 300 139
▪ FAX	▪ (213) 021 300 130
▪ Superficie	▪ 78.000 m² - Un Atelier de montage des équipements (BT) et (MT) de 8.640 m ² - Un Atelier de Fabrication de cellules et d'isolateurs de 5.250m ² . - Un Atelier mécanique et réparation machines de 2.700m ² . - Un Magasin central de 4.050m ² ...
▪ Forme Juridique	▪ Société par Action (SPA) au Capital Social 2.836.740.000 DA
▪ Effective d'EDIEL	L'effectif total d'EDIEL 485 salariés en 2014 - Cadre Supérieurs : 26 - Cadre : 68 - Agents de Maitrise : 94 - Agents d'exécution : 270
▪ Chiffre d'Affaire (2013)	▪ 2.298.833KDA
▪ La production	▪ La fabrication et le montage des équipements électriques Moyenne tension (MT) et basse tension (BT).

Source : La Direction Générale

2. Mission de l'entreprise

Les principales missions d'EDIEL sont :

- La recherche et le développement dans le domaine de l'électrotechnique ;
- La production et le montage d'équipements électriques de distribution et transformation basse tension et moyenne tension ;
- La commercialisation des équipements électriques.

3. Produits fabriqués par EDIEL¹

Les produits fabriqués par l'entreprise sont :

- Cellules fixes 10 et 30 KV à coupure dans l'air ou dans le SF6 ;
- Cellules débrochables 10 et 30 KV coupure dans le SF6 ;
- Cellules débrochages basse tension ;
- Interrupteurs, sectionneurs, supports coup circuit et isolateurs moyenne tension ;
- Postes sur poteau moyenne tension ;
- Postes sur skid moyenne tension ;
- Armoires électriques de commande et de protection basse tension.

La fabrication de ces produits est réalisée conformément aux normes internationales C.E.I 265-129-282, 1-694 C 13-100, normes Française E.F.C et Allemande V.D.E.

Pour répondre aux exigences de sa clientèle, l'entreprise dispose d'un personnel qualifié et d'un parc de machines et d'installations d'essais et de contrôle importants lui permettant de fabriquer et de mettre à la disposition de sa clientèle des produits de qualité.

Dans le cadre des activités de son laboratoire de recherche et développement, EDIEL est membre permanent du comité sectoriel de la recherche et a signé des conventions cadre de coopération scientifique et technique avec des universités et des centres de recherche.

4. Les activités de l'EDIEL

Ces activités sont orientées essentiellement vers :

L'étude, la conception, la fabrication, la réalisation et la commercialisation des équipements électriques (postes de distribution publique 10 et 30 KV type classique réduit et tableau basse tension).

Le service clientèle aussi qui assure :

- L'installation et la maintenance des équipements ;
- La réparation des machines électriques (moteurs et groupes électrique).

¹ Annexe (10, 11)

5. Objectifs de l'entreprise

Ses principaux objectifs sont :

- Conclure un contrat de partenariat avec la société française AREVA afin de perfectionner technologiquement ses produits concurrencés les produits internationaux ;
- Augmenter son chiffre d'affaire pour la maximisation des profits ;
- L'exportation notamment vers les pays Maghreb ;
- Améliorer et garder son image de marque ;
- Augmenter sa part de marché.

6. Environnement de l'EDIEL

6.1. Les marchés

6.1.1. Les clients

L'entreprise s'intéresse aux plusieurs secteurs importants, l'énergie, l'industrie mécanique, l'hydraulique, cimenterie et matériaux de construction, électrification, infrastructures portuaires.... Sont tout de secteurs vers lesquels de dirigent les produits de l'EDIEL.

Les plus importants clients de l'EDIEL

- SONATRACH ;
- SONELGAZ ;
- SIDER ;
- KHARIF ;
- NAFTEC ;
- HYDRO-EQUIPEMENT ;

6.1.2. Les agents agréés

Pour une meilleure distribution, l'entreprise se dirige vers des agents agréés pour vendre ses produits dans toute l'Algérie.

Elle a attribué à ses agents agréés des certificats d'agrément pour la commercialisation et la distribution de ses équipements MT/BT à travers le territoire national

6.2. Les Fournisseurs

Les fournisseurs de l'EDIEL se décomposent en deux types : fournisseurs de l'étranger et fournisseurs locaux.

Tableau N°7 : Les fournisseurs de l'EDIEL

Fournisseurs de l'étranger	Fournisseurs locaux
<ul style="list-style-type: none">- SHNEIDER ;- ABB ;- SAREL ;- AREVA.	<ul style="list-style-type: none">- ENAP pour la peinture à LAKHDARIA ;- METALISTIC pour la tôle à ANNABA ;- ENAB pour l'emballage en bois à Tizi-Ouzou ;- ENICAB pour câbles électrique à BISKRA.

Source : La Direction Générale

6.3. Les partenaires de l'EDIEL

EDIEL Collabore avec des partenaires technologiques lui permettant de faire évoluer la technologie pour l'adapter en permanence à la demande prescrite et au besoin de préserver l'environnement.

Les partenaires de l'EDIEL sont soit étrangers ou locaux.

Tableau N°8 : les partenaires de l'EDIEL

Partenaires étrangers	Partenaires locaux
<ul style="list-style-type: none">- AREVA ;- RESISTEL ;- ABB ;- SHNEIDER ;- SAREL ;- SICAMEX.	<ul style="list-style-type: none">- ENAVA ;- SIDER ;- MEI ;- ENAP ;- EDOMCO ;- ENICAB.

Source : La Direction Général

6.4. Les concurrents de l'EDIEL

Face à la concurrence EDIEL doit développer encore plus d'efforts pour garder sa position de leader et l'améliorer.

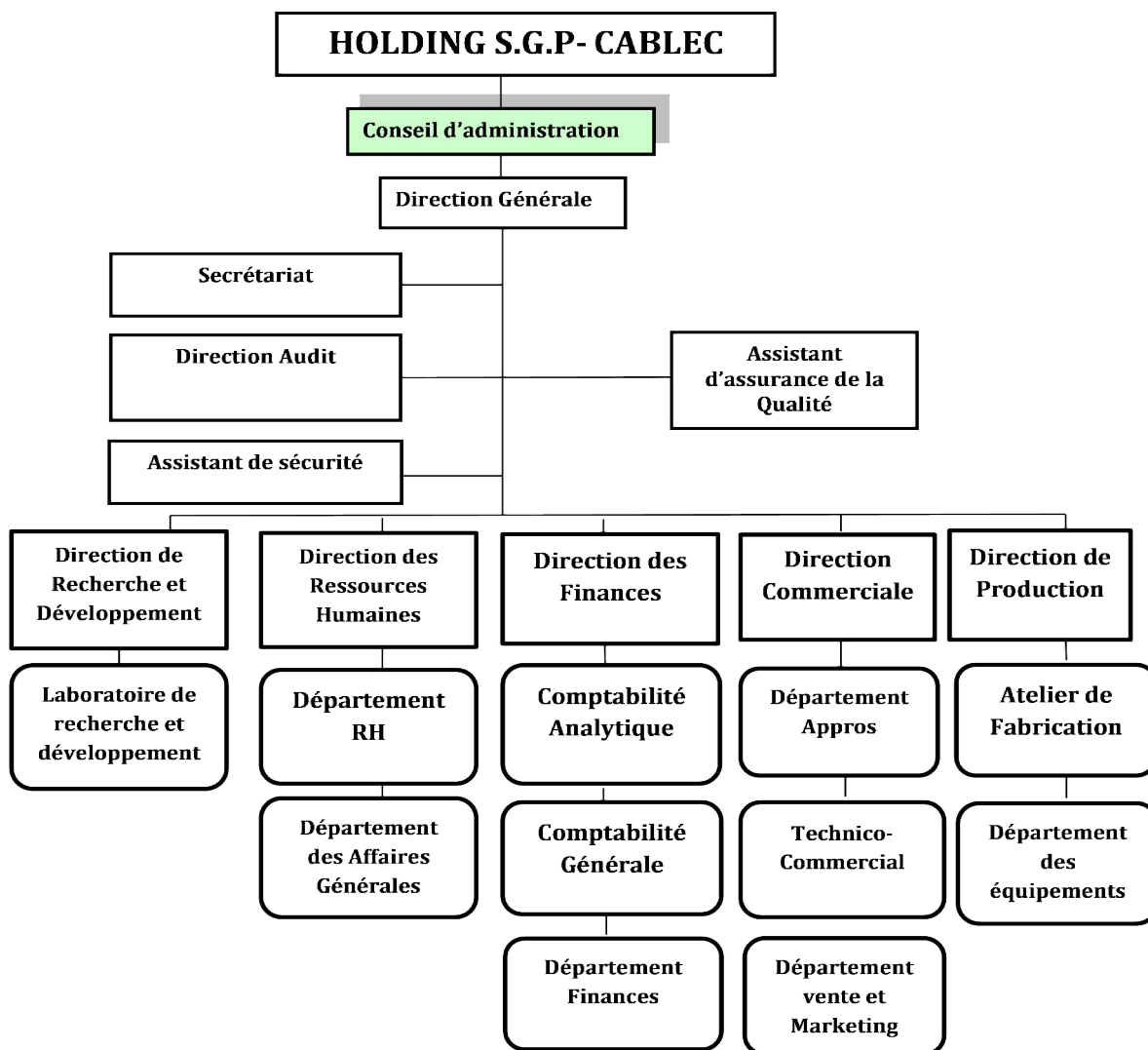
Les concurrents de l'entreprise sont :

- ABB CONTROLE ;
- SHNEIDER ;

- EFACEC;
- SOMAFEC ;
- REMILEC ;
- ECOS.

7. La Structure Organisationnel d'EDIEL²

Figure n° 5: La Structure Organisationnel de l'entreprise EDIEL



Source : La Direction Générale

² Annexe N° :1

8. Les Directions de l'EDIEL

8.1. Direction de production

Cette direction est représentée par des ateliers de fabrication et de montage des différents produits de l'entreprise.

8.1.1. Ateliers de fabrication des produits

- **Atelier de tôlerie** : Cet atelier est constituée de deux équipes, une équipe travail le matin et l'autre travail le soir. Chaque une est composée de soudeurs, de tôliers, d'agents manutentionnaires et de peintres. Leur travail consiste à façonner les différentes enveloppes des produits fabriqués à l'unité. La tôlerie subit les opérations suivantes : (*Usinage, Assemblage, Traitement de surface, Peinture*)
- **Atelier mécanique** : Cet atelier s'occupe de la fabrication des différents modèles de pièces mécanique qui entre dans le cadre de l'intégration des produits fabriqués à l'unité. Il se compose d'un chef d'atelier, un contremaître de deux chefs d'équipes et de 18 agents productifs dont l'un d'eux est un ouvrier qualifié qui s'occupe de la certification et la mise au point des outils ainsi que des diverses pièces spécifiques. Il se compose de deux sections : une section usinage et une autre section tournage fraisage.

8.1.2. Département équipement

C'est une structure rattachée directement au chef de département, elle s'occupe de la préparation et la programmation du lancement des équipements moyenne et basse tension en fabrication.

La charge de production globale est répartie sur les différentes équipes en fonction de leurs capacités et ce jusqu'à concurrence de 120%.

8.2. Missions principales

- Définition des capacités de production et planification des commandes clients.
- Ordonnancement des ateliers de fabrication et de montage.
- Elaboration, mise en œuvre et suivi des documents nécessaires à l'amélioration des performances de production.
- Etudes, réalisation et mise au point des outillages et installations pour la fabrication et le montage des produits.

- Maîtrise et gestion des processus et des moyens de production.
- Prise en charge des actions correctives et préventives pour éviter le non qualité.
- Participation à la définition et la mise œuvre des plans d'amélioration qualité.

2. Direction de recherche et développement

2.1. Laboratoire de recherche et développement

Le laboratoire de recherche et développement EDIEL a été créé en avril 1999.

2.2. Organisation interne

Le laboratoire de recherche et développement compte un effectif total de 30 personnes composé d'ingénieur et de techniciens supérieurs de différentes spécialités (électronique, mécanique...). Il a été structuré par spécialités en filières de recherche et développement à savoir :

- Filière matériaux et procédés ;
- Filière normalisation et qualité ;
- Filière appareillages et équipements moyenne tension ;
- Filière appareillages et équipement base tension ;
- Centre de documentation.

2.3. Missions de laboratoire

Le laboratoire de recherche et développement a pour missions principales :

- La définition et la mise en œuvre de la politique de l'entreprise en matière de développement ;
- Le développement de nouveaux produits ;
- La réalisation de documents de conception ;
- La réalisation de document d'achat (STA) ;
- L'homologation des échantillons de produits développé et / ou améliorés ;
- Les élaborations de documents techniques des produits ;
- La définition des paramètres qualité des produits achetés et fabriqués.

3. Direction des ressources humaines

La direction des ressources humaines se compose d'un département ressources humaines et d'un département des affaires générales.

3.1. Direction des ressources humaines

Ce département est un ensemble de trois services :

- a. Service gestion personnel :** c'est un service composé de trois sections
 - ✓ **Section gestion du personnel :** elle est chargée de la gestion administrative et du personnel, la réception et le contrôle des dossiers administratifs, la gérance de la carrière administrative des agents, ainsi que la participation à l'élaboration du budget et le rapport annuel.
 - ✓ **Section rémunération :** elle est chargée de la fixation et l'harmonisation et le suivi des salaires individuels, la coordination et le contrôle des travaux d'élaboration de la paie, et enfin le contrôle des états des déclarations sociales et fiscales.
 - ✓ **Section affaires sociales :** elle représente l'entreprise auprès des organisations sociales tel que CAAT, CNR, CASNOS. Elle établit la déclaration des nouveaux recrues, et suite des situations sociales sur le fichier, décès, naissances, assurance vie.
- b. Service relation de travail et formation :** ce service est composé d'une seule section qui est la section prévision des effectifs, elle est chargée de la gestion prévisionnelle de recrutement et de formation interne : apprentissage, séminaires, stage pratique et théorique.
- c. Service œuvre sociale :** ce service est composé d'une section qui est la section médico-sociale, elle s'occupe de la médecine générale des travailleurs et de nouveaux recrues et le suivi du fichier de la médecine de travail.

3.2. Département des affaires Générales

C'est un département des affaires générales et sécurité préventive, sa mission est de :

- Assurer la gestion des moyens des affaires générales ;
- Assurer la gestion du patrimoine mobilier et immobilier ;
- Assurer le suivi des affaires juridiques, contentieux et des assurances ;
- La prévention et la sécurité

Le département des affaires générales se compose de trois services : un service moyens généraux, un service logistique et un service prévention et sécurité.

3.3. Mission principales

- Gestion du personnel et emplois ;
- Elaboration du système de rémunération ;
- Organisation et suivi des programmes de formation ;
- Pilotage des actions de formation et de qualification du personnel ;
- Management des relations de travail ;
- Surveillance de l'application des dispositions législatives et réglementaires ;
- Elaboration du bilan de ressources humaines et des actions de formation.

4. Direction des finances et de comptabilité

La direction des finances et de comptabilité se constitue de trois départements essentiels :

Le département comptabilité générale, le département comptabilité analytique et le département finances.

4.1. *Département comptabilité générale*

La comptabilité générale est une technique permettant de traduire la totalité des opérations enregistrées par un agent économique, la comptabilité est aussi un outil de gestion qui permet de suivre tous les mouvements financiers de l'entreprise afin de fournir des renseignements précis.

La comptabilité permet de suivre les éléments constitutifs de l'activité, la connaissance et l'évolution de la valeur des biens, des créances et des dettes.

Parmi les tâches essentielles de ce département on note :

- La tenue des journaux auxiliaires ;
- La tenue des grands livres ;
- La tenue des registres légaux ;
- Suivre l'évolution des immobilisations et d'établir des rapprochements avec l'inventaire physique ;
- Préparer les déclarations fiscales périodiques en ce qui concerne le fisc ;
- Gestion des dossiers fiscaux ;
- Elaborer le bilan comptable et fiscal de l'entreprise.

4.2. *Département comptabilité analytique*

La direction des finances et de comptabilité aura complété les prérogatives dont il est investi avec l'installation de la comptabilité analytique à la section coût et prix de

revient, ce qui leur permettra de contribuer avec plus de prévisions dans la connaissance des coûts et à maîtriser leur évolution.

a. Section coûts et prix

Cette structure a pour taches essentielles :

- Les consommations des matières et fournitures ;
- Les heures travaillées par le centre de coût ;
- Les salaires distribués par centre de coût ;
- La production réalisée ;
- La participation à l'élaboration de diverses nomenclatures ;
- La collaboration à la fixation des clés de répartition.

b. Section comptabilité matières

La section comptabilité matières reçoit les documents d'entrées et de sorties des stocks, comme elle travaille en collaboration étroite avec la gestion des stocks. Cette section effectue des états de rapprochement avec la section tiers. Elle communique le coût d'achat des marchandises, matières et fournitures à la section coût et prix de revient, sans oublier son rôle dans le suivi permanent des stocks, la valorisation des mouvements et la préparation de l'inventaire de fin d'année.

4.3. Département finances

Les principales taches de ce département se résument comme suit :

- La gestion de la trésorerie ;
- L'établissement des états de rapprochements bancaires ;
- Proposer des mesures susceptibles d'améliorer le recouvrement des créances ;
- Veiller aux aspects des échéances de remboursement des dettes.

Le département finances se compose de deux sections : section trésorerie et section recouvrement.

a. Section trésorerie : Son rôle est de veiller à la rentabilité et à la solvabilité on lui procure les capitaux dont elle a besoin, avec le minimum des coûts et le maximum de sécurité. La section trésorerie remet à la section recouvrement les chèques impayés et informe la section paie de tout rejet de salaire.

b. Section recouvrement: Elle reçoit de la direction commerciale des contrats effectués par l'entreprise et reçoit aussi des copies de bulletins de livraisons et de

factures de la direction commerciale. Cette section effectue un état de rapprochement avec la section tiers et communique les prévisions de recettes au chef de département finances.

5. Direction commerciale

La direction commerciale de l'EDIEL traduit la relation avec les clients, elle a pour objectif la satisfaction des exigences et des attentes de la clientèle.

Les principes de la direction commerciale sont la maîtrise de la commercialisation des produits fabriqués et la réalisation d'études techniques.

5.1. *Département approvisionnement*

Le département approvisionnement a pour tâche principale l'achat des matières premières, des produits semis finis et des produits de maintenances nécessaires à l'entreprise dont le but est d'améliorer de plus en plus la qualité des produits, ce département est devisé en trois services :

a. Service achat à l'importation

Ce service s'occupe des achats effectués à l'étranger et de l'émission de la commande ou de l'appel d'offre international ainsi que tout ce qui a relation avec le déroulement et le transport.

b. Service achats locaux

Le service achats locaux est chargé des achats au niveau national après la transmission de requête émané du département de production.

C. Service gestion des stocks

Ce service a pour rôle principal le suivi des mouvements des stocks, il élabore les relevés des réceptions des matières et des bons de consommation. Etablie l'inventaire de ce qu'il y comme stocks en détail à ma fin de chaque année, et prend sous sa responsabilité deux magasins, l'un des deux regroupe les équipements base tension et l'autre regroupe ceux de moyenne tension.

5.2. Département technico-commercial

Ce département est chargé de la réception des commandes de l'étude technique des équipements et leur commercialisation.

5.1. Service technico-commercial

Le chef de ce service reçoit les commandes des produits spécifiques non exemples ensuite il les distribue aux chargés d'affaires. Ce dernier a pour mission principale le traitement et le suivi de l'affaire jusqu'à sa livraison.

5.2. Service études

Le service étude se compose de deux sections : section études et section dessin.

- **Service études** : Le chargé d'études s'occupe de la réalisation de l'étude technique des équipements complexe.
- **Service dessin** : La section dessin a pour mission principale l'établissement des cartes de fabrication et des schémas électriques des équipements.

5.3. Département vente et marketing

Le département vente et marketing est chargé de la vente des produite standard, la gestion des stocks des produits finis et le marketing.

a. Service marketing et communication

Ce service s'occupe de :

- La gestion des appels d'offre ;
- Le suivi des principaux clients ;
- L'écoute clients ;
- La gestion des sites WEB de foires et expositions, journées d'études...
- L'insertion publicitaire dans les quotidiens, revues économique...
- Préparation des rapports d'activités.

b. Service vente et distribution

Le service vente et distribution est chargé de :

- Etudier avec le client la caractéristique des équipements demandés, négocie et faire de la proposition technique ;
- Etablir les cahiers des charges présentées par des clients,
- Etablir des schémas électriques qu'il fait matérialiser par la section dessin ;
- Transmettre le dossier à la production suit sa réalisation ;
- Convoquer les clients pour enlèvement des équipements.

c. Service après-vente

Le service d'après-vente assure le changement du produit sous garantie pour le client après avoir passé le produit à la plateforme d'essai, pour le vérifier si la panne est due à un défaut de fabrication et non pas à une fausse manœuvre d'utilisation, si c'est le cas le service ne change pas le produit mais il lui assure une prestation payante après la répartition dans les ateliers.

d. Service distribution

La distribution des produits de l'EDIEL se fait de deux manières

- Vente sous forme de contrat à des entreprises clients telle que SONALGAZ qui s'occupe de l'enlèvement.
- Vente à des agents agréés qui se répartissent à travers le territoire national, et ce sont eux qui s'occupent de l'enlèvement et prennent leur commission.

6. La Direction Audit

La direction Audit est la direction la plus intéressante dans notre étude, pour cela on va traiter son organisation dans la prochaine section.

Section2 : Une mission d'audit au niveau de la Direction d'Audit Interne

La Direction Audit Interne, comme son nom l'indique, s'occupe de l'élaboration des politiques d'audit et du contrôle de leur application.

Cette Direction rattachée au plus haut niveau de l'entreprise conformément aux normes. Au niveau de la Direction Générale, est rattachée au PDG et au niveau des activités au Vice-président.

1. Organigramme de la direction audit interne de l'EDIEL³

Pour réaliser les différentes tâches assignées à la Direction Audit est contenue leur diversité et leur complexité, la Direction été structurée et dotée au niveau du siège de trois structures :

- Département passation des marchés (Amont);
- Coordination planning et Exécution ;
- Coordinateur, Planification Suivi.

L'organigramme de la fonction Audit au niveau de l'entreprise se présente comme suit :

Figure N°6 : La structure organisationnelle de la Direction Audit de l'EDIEL



Source : *Direction Audit*

1.1. Département passation des marchés (Amont)

Placé sous l'autorité d'un chef de département ; ce département est composé de deux activités :

- Activité passation des marchés gérée par un auditeur ;
- Activité base données et reporting gérée par un auditeur, divisée en:
 - ✓ Responsable de Gestion approvisionnement ;

³ Annexe N° :3

- ✓ Responsable comptable et financier ;
- ✓ Responsable juridique.

1.2. Coordinateur Planning et Exécution

Gérée par un auditeur et un gestionnaire administratif.

1.3. Coordinateur Planification Suivi

Gérée par un auditeur et une administratrice.

2. les missions de la Direction Audit Interne

L'activité de la direction Audit Interne se situe essentiellement dans tous les processus de l'activité Audit et contrôle interne. Elles assurent nettement les fonctions suivantes :

- Conduit et gestion des audits ;
- Suivie des opérations du contrôle financier externe.

3. les effectifs

La direction d'Audit Interne emploi un effectif de dix personnes dont :

- 04 de sexe féminin ;
- 06des universitaires ;
- 02 Ont suivi une formation spécifique en Audit Interne, dont 01 a eu le Diplôme de la profession Audit Interne (DPAI) fourni par l'IFACI.

Le tableau suivant résume la nature d'effectif de la direction :

TableauN°9 : Effectifs de la direction Audit

Nbr	Sexe		Formation Académique		Formation Spécifique En AI		Diplôme Spécifique		expérience
	M	F	Universitaire	Non Universitaire	Formés	Non Formés	DPAI	Autre	Plus de 5ans
10	06	04	07	03	07	03	01	09	06

Source : La Direction Audit Interne

Signalons que l'effectif actuel de la direction est pratiquement insuffisant par rapport à son organisation qui demande au minimum un effectif de 15 personnes. Ce manque est causé par la déperdition des effectifs.

4. le budget alloué à la Direction d'Audit Interne

La direction dispose d'un budget devisé en deux types ; budget d'investissement et un budget de fonctionnement qui est présenté dans le tableau suivant :

Tableau N°10 : Budget alloué à la Direction d'Audit Interne 2013

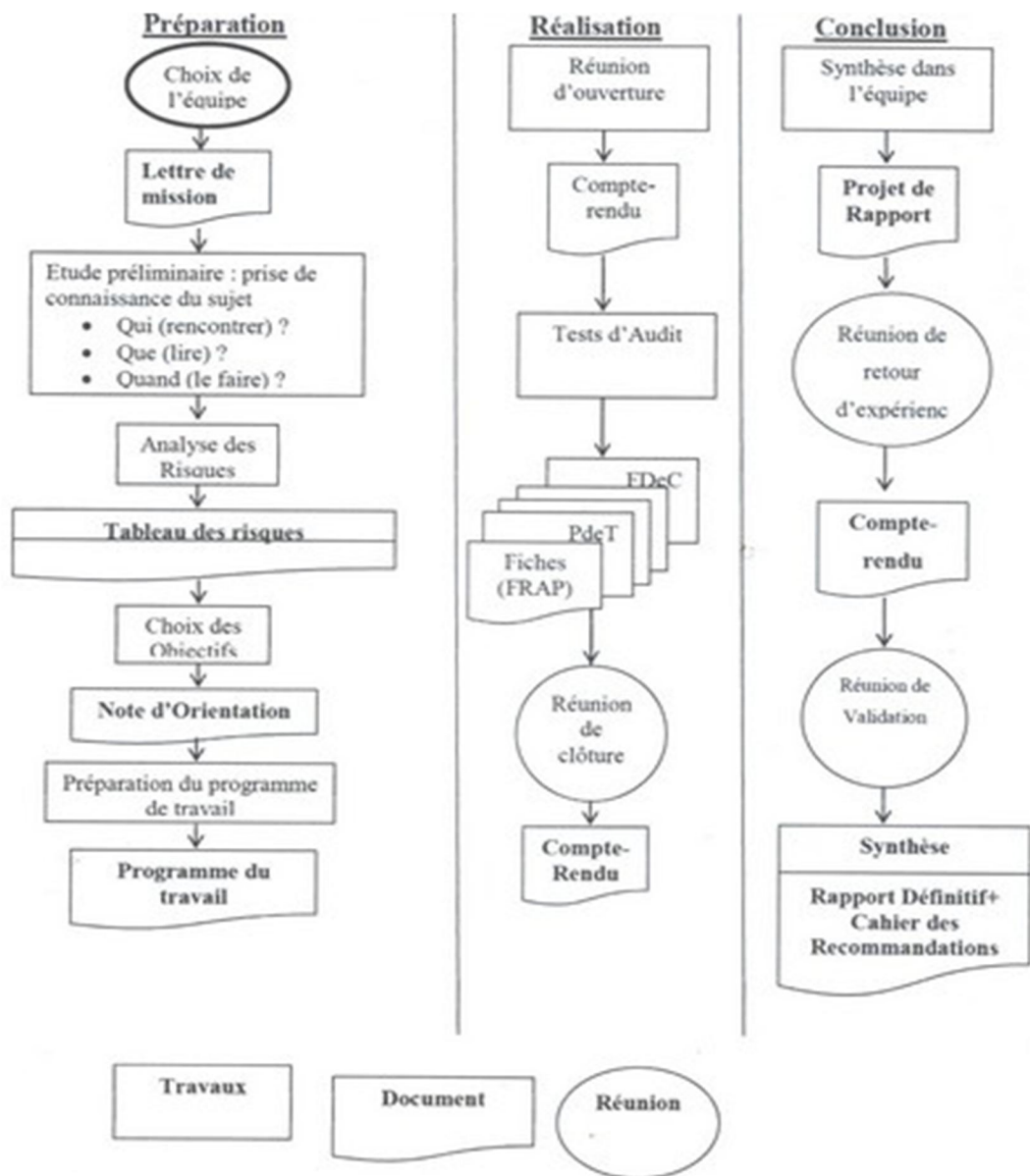
Nature	Montants (DA)
Matériels de transport (Véhicule)	5500.000
Logiciels informatiques et assimilés	600.000
Matériels de bureau	700.000
Charge du personnel	9200.000
Formation	1300.000
Déplacements, missions et réceptions	1000.000
Frais divers	1.700.000
Total	20.000.000

Source : La direction d'Audit

La méthodologie de réalisation d'une mission d'audit interne au sein de l'entreprise EDIEL comporte trois phases principales, conformément aux normes internationales.

Le diagramme suivant résume les trois phases d'une mission d'audit interne, ainsi les différents types de documents établis lors de chacune :

Figure N7° : Diagramme d'une Mission d'audit



Source : Source : EL MAYOUF(s), la performance de l'AI, mémoire de master , 2012

5. Déroulement de la mission

Evaluer la performance de la fonction Audit Interne au sein d'EDIEL, demande la réalisation d'une mission d'audit sur la Direction chargée de cette fonction

5.1. La phase de préparation

Cette phase a pour objectif d'anticiper le travail sur le terrain. Elle permet de bien capturer la mission.

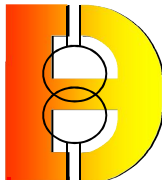
➤ **La lettre de mission⁴**

Une mission ne serait démarrée qu'avec une lettre de mission. Elle constitue en effet le point de départ de toute mission.

La lettre est présentée comme suit :

⁴ Annexe N° :12

Figure N°8 : Lettre de Mission

Lettre Mission	
	Destinataire : Premier responsable de la structure Audit Interne Alger le : 20/04/2014
Audit des Activités N° : 02155645 Objet : Audit de la Structure Audit Interne Conformément au plan d'audit, arrêté par le Président, la Direction de l'Audit Interne. Les objectifs généraux de la mission sont : <ul style="list-style-type: none">- La conformité du référentiel Audit Interne de l'entreprise au CRIP.- La contribution d'Audit Interne dans l'évaluation des risques.- Cette mission, Supervisée par Mr BITOUH Teyeb, sera conduite par Mr FARAH Yacine, chef de mission, et les autres membres de l'équipe : Melle CHARADI Amel ; Mr OUALI Salim. La mission se déroulera du 01/05/2014 au 30/05/2014 . L'intervention dans vos locaux est prévue pour la période du 08/05/2014 au 20/05/2014 . Des contacts préliminaires seront pris prochainement auprès de vous-même puis avec vos principaux collaborateurs que nous prions d'informer et de designer. Toute l'équipe d'audit et moi-même nous remercions par avance de votre concours actif au bon déroulement actif au bon de cet audit. Le directeur d'Audit: Mr : BITOUH Tayeb	

➤ **Etape de prise de connaissance**

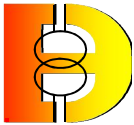
Est une étude préliminaire de la Direction. En plus toute autre information que l'auditeur jugera pertinente pour la réalisation de la mission. Telle que :

- L'organigramme de la structure Auditée qui est déjà entamé dans la partie précédente.
-

Analyse des risques

Vu notre fréquentation avec les responsables de la structure auditée lors de la précédente étape. On a exploité un tableau des risques pour émettre une opinion sur les risques majeurs du domaine Audité. Ce tableau est présenté comme suit :

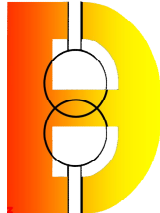
Tableau N°11: Tableau des risques

 <p style="text-align: right;"> Mission : 01052014 Document réalisée par : FARAH Yacine Revu par : Mr BITOUH Teyeb Date : 03/05/2014 </p>						
Objectifs	Taches	Objectifs	Risques	Evaluation	Dispositif de Contrôle Interne	Constat
La conformité Référentiel Audit interne De l'entreprise Au CRIP	<ul style="list-style-type: none"> Les procédures des missions mise en place respectent les normes internationales. 	<ul style="list-style-type: none"> le respect aux normes. 	<ul style="list-style-type: none"> Echec des missions. 	<ul style="list-style-type: none"> Fort. 	<ul style="list-style-type: none"> Qualification du personnel. Les procédures du contrôle interne. Revue qualité et formation. Audit qualité. 	<ul style="list-style-type: none"> Oui
	<ul style="list-style-type: none"> Méthode utilisée pour la préparation du plan annuel d'audit. 	<ul style="list-style-type: none"> Affirmer la cohérence a l'approche normative. 	<ul style="list-style-type: none"> Le plan d'audit ne cadre pas avec les risques majeurs. 	<ul style="list-style-type: none"> Fort 	<ul style="list-style-type: none"> La procédure d'élaboration du plan d'audit 	<ul style="list-style-type: none"> Oui
La contribution De l'AI Dans L'évaluation Des risques	<ul style="list-style-type: none"> Gestion des risques 	<ul style="list-style-type: none"> Maitriser des risques major. 	<ul style="list-style-type: none"> Non attente des objectifs. Perte financière. 	<ul style="list-style-type: none"> Fort 	<ul style="list-style-type: none"> Absence d'une structure chargée de la gestion des risques. 	<ul style="list-style-type: none"> Non
	<ul style="list-style-type: none"> La prise en charge des recommandations émises par l'audit. 	<ul style="list-style-type: none"> Suivi des recommandations 	<ul style="list-style-type: none"> Recommandations non prises en charge. 	<ul style="list-style-type: none"> Fort 	<ul style="list-style-type: none"> Procédures suivi des recommandations Les fiches TEAPA. 	<ul style="list-style-type: none"> Oui

Une fois le tableau est réalisé ainsi les objectifs de la mission sont choisis par l'équipe d'audit, à ce moment le chef de mission envoi une note à la Direction audit interne pour que cette dernière sera informée de tous les objectifs généraux et spécifiques de cette mission.

La note envoyée à la Direction Audit Interne, dite Note d'orientation est présentée comme suit :

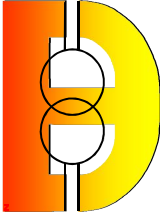
Figure N° 9: Note d'orientation

	Destinataire : Direction Audit
	Alger le : 05-05-2014
	Direction d'Audit Interne
	N° : 01052014
Note d'Orientation	
Conformément au plan d'audit, et après étude préliminaire auprès de l'entité auditée, la présente note est destinée à vous informer de l'orientation que nous donnons à la mission.	
Mission : <ul style="list-style-type: none">- Audit de la structure Audit Interne.	
Objectifs généraux : <ul style="list-style-type: none">- La conformité du référentiel d'Audit Interne de l'entreprise au CRIP.- La contribution d'Audit Interne dans l'évaluation des risques.	
Objectifs spécifiques : <ul style="list-style-type: none">- S'assurer du bon déroulement d'une mission d'Audit.- Confirmer l'existence des déférentes fiches et documents utilisée pondant la mission d'Audit.	
Champ d'action : <ul style="list-style-type: none">- La Structure Audit Interne.	
Chef de Mission : <ul style="list-style-type: none">- FARAH Yacine.	

L'étape suivante, est celle d'établir d'un programme de travail pour la phase de réalisation de la mission.

Le programme de travail élaboré par l'équipe et entamé par le chef de mission Mr FARAH Yacine est présenté comme suit :

Tableau N°12 : Programme de travail de la Direction Audit

Objectifs	Outils	Auditeurs	Réf papier	Durée	
				Début	Fin
 <p>Mission : 01052014</p> <p>Document réalisée par : FARAH Yacine</p> <p>Revu par : BITOUH Teyeb</p> <p>Date : 07-05-2014</p> <p>• La conformité du référentiel audit interne de l'entreprise au CRIP.</p> <p>- Assurer le respect aux normes dans la réalisation des missions.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Entretien avec les responsables. Feuille de teste Test de fonctionnement. Examen des procédures. 	<ul style="list-style-type: none"> FRAH Yacine BITOUH Teyeb 	<ul style="list-style-type: none"> 220. A1. 	10/05/2014	15/05/2014
<p>• Affirmer la cohérence à l'approche normative dans la conception du plan annuel</p>	<ul style="list-style-type: none"> Entretien avec les responsables. Rapprochement Test de fonctionnement. FRAP 	<ul style="list-style-type: none"> FARAH Yacine BITOUH Teyeb 	<ul style="list-style-type: none"> 220. A1. 220. A11. 	17/05/2014	22/05/2014
<p>• La contribution d'AI dans l'évaluation des risques.</p> <p>- Maitriser des risques majeurs</p> <p>- La prise en charge les recommandations par l'audit</p>	<ul style="list-style-type: none"> Feuil de test Feuille de test 'rapprochement' Test de fonctionnement 	<ul style="list-style-type: none"> FARAH Yacine BITOUH Teyeb 	<ul style="list-style-type: none"> 220. B1. 220. A1. 	24/05/2014	29/05/2014

Une fois cette étape est terminée, l'équipe d'audit entame ses vérifications sur le terrain.

5.2. Phase de réalisation (Vérification)

L'efficacité des travaux députés lors de la phase précédente ont une grande contribution dans la facilité de la phase de réalisation.

Avant de commencer les travaux sur terrain, notre équipe a réalisé une réunion d'ouverture.

➤ La réunion d'ouverture

L'utilité d'une telle réunion est d'instaurer les premiers contacts entre auditeurs et audités, d'expliquer les objectifs de la mission et de présenter la démarche des auditeurs.

Après avoir terminé les réunions, l'équipe d'audit doit entamée un compte rendu de cette réunion. Ce dernier est présenté sous la forme suivante :

Figure N°10: Compte Rendu de Réunion d'Ouverture N° :220

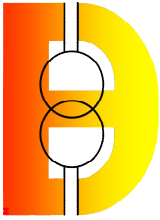
	Mission : 01052014
	Date : 11-05-2014
	Document réalisé par : Farah Yacine
	Revu par : BITOUH Teyeb
Compte-Rendu de Réunion d'ouverture N° : 220	
Participants :	
<ul style="list-style-type: none">- Mr BITOUH Teyeb, Le Directeur de la Direction D'audit ;- Melle CHARADI Amel ;- Mr OUALI Salim ;- L'équipe d'Audit présenté par : FARAH Yacine	
Points abordés :	
<ul style="list-style-type: none">- Identification de la définition de la fonction AI et sa place dans l'entreprise, en faisant éventuellement référence à la charte ;- Discussion de la note d'orientation et prenant en compte les éventuelles remarques des audités ;- Annonce du déroulement prévisionnel de la mission ;- Traitement des aspects logistiques et prise des premiers rendez-vous ;- Rappel de la procédure d'audit et description du déroulement de phases suivantes.	
Objectifs spécifiques :	
<ul style="list-style-type: none">- Eventuelles contraintes de réalisation ;- Limites ou exclusion éventuelles du champ d'audit ;- Règles de fonctionnement logistique établies.- Rendez-vous pris.	

Une fois la réunion d'ouverture faite, les auditeurs passent au travail sur terrain pour effectuer les contrôles prévus dans le programme de vérification.

Conformément au programme de travail ; en premier lieu on va réaliser le test N°1 dans le but de s'assurer le respect des normes dans la réalisation des missions.

Juste après la réalisation du test, l'auditeur chargé doit documenter son travail sur un document dit 'Feuille de test'. Qui est présenté dans ce suit :

Figure N°11 : Feuil de test

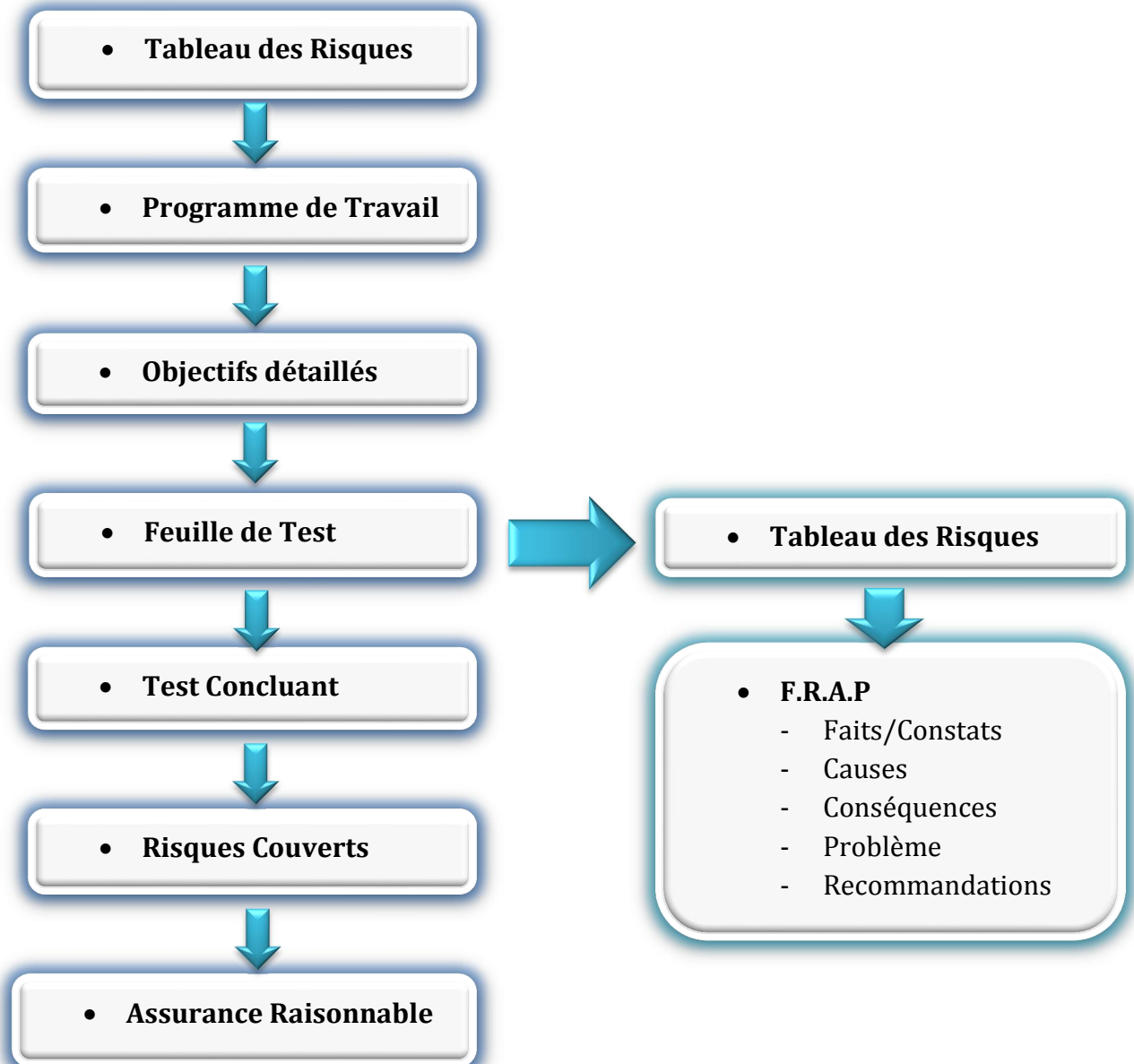
	Mission : 01052014
	Date : 15-05-2014
	Document réalisé par : FARAH Yacine
	Revu par : BITOUH Teyeb
Feuil de test : Test N° 220.A1	
Objectif: <ul style="list-style-type: none">- S'assurer du respect des normes dans la réalisation des missions d'audit.	
Modalités d'exécution du test : <ul style="list-style-type: none">- Rapprochement entre les procédures mise en place par la structure d'audit et les procédures du CRIP.- Les narratifs.	
Objectifs Conclusion <ul style="list-style-type: none">- La structure ne dispose pas d'un manuel d'audit interne.- La structure d'audit interne respecte les normes dans la réalisation de ses missions.	

Une fois l'équipe d'audit confirme que le test réalisé est un test concluant et le respect aux normes dans la réalisation des missions est assuré. A ce moment, l'équipe clôture le travail du 1^{er} objectif.

Si le test réalisé est un test non concluant, c'est-à-dire la présence d'un problème ou un dysfonctionnement, dans ce cas-là, l'équipe ou l'auditeur chargé de cet objectif doit réaliser une autre feuille pour analyser ce dysfonctionnement dite FRAP (Feuil de Réalisation et d'Analyse des Problèmes).

On peut résumer ce cheminement dans le schéma suivant :

Figure N°12: Diagramme de Feuil de Test Concluant/Non Concluant.

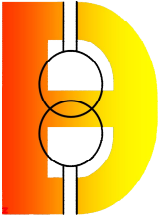


Source : La structure audit interne d'EDIEL

Une fois le test N°01 : est entamé, l'équipe passe à réaliser le 2^{ème} test qui a pour but d'analyser la préparation du plan annuel d'audit. Le test réalisé par l'auditeur BITOUH

Teyeb pour atteindre l'objectif de cette tâche est sous la forme de la feuille de test suivante :

Figure N°13: Feuil de test N°1

	Mission : 01052014
	Document réalisée par : FARAH Yacine
	Revu par : BITOUH Teyeb
	Date : 18-05-2014
Feuil de test : Test N° 1	
Objectif:	
<ul style="list-style-type: none">- S'assurer de la cohérence de l'approche utilisée par la structure pour la préparation du plan annuel d'audit interne à l'approche normative.	
Modalités d'exécution du test :	
<ul style="list-style-type: none">- Les narratifs.- Evaluer les données de base sur lesquels la structure prépare le plan annuel.- Test de cheminement.	
Résultats :	
<ul style="list-style-type: none">- En l'absence d'une cartographie des risques, l'audit interne a adopté une approche de construction avec les managers pour identifier les risques.	
Conclusion	
<ul style="list-style-type: none">- Le plan annuel d'audit interne doit être établi sur une cartographie des risques pour son établissement (approche normative). Cette dernière n'est pas disponible dans la structure.	

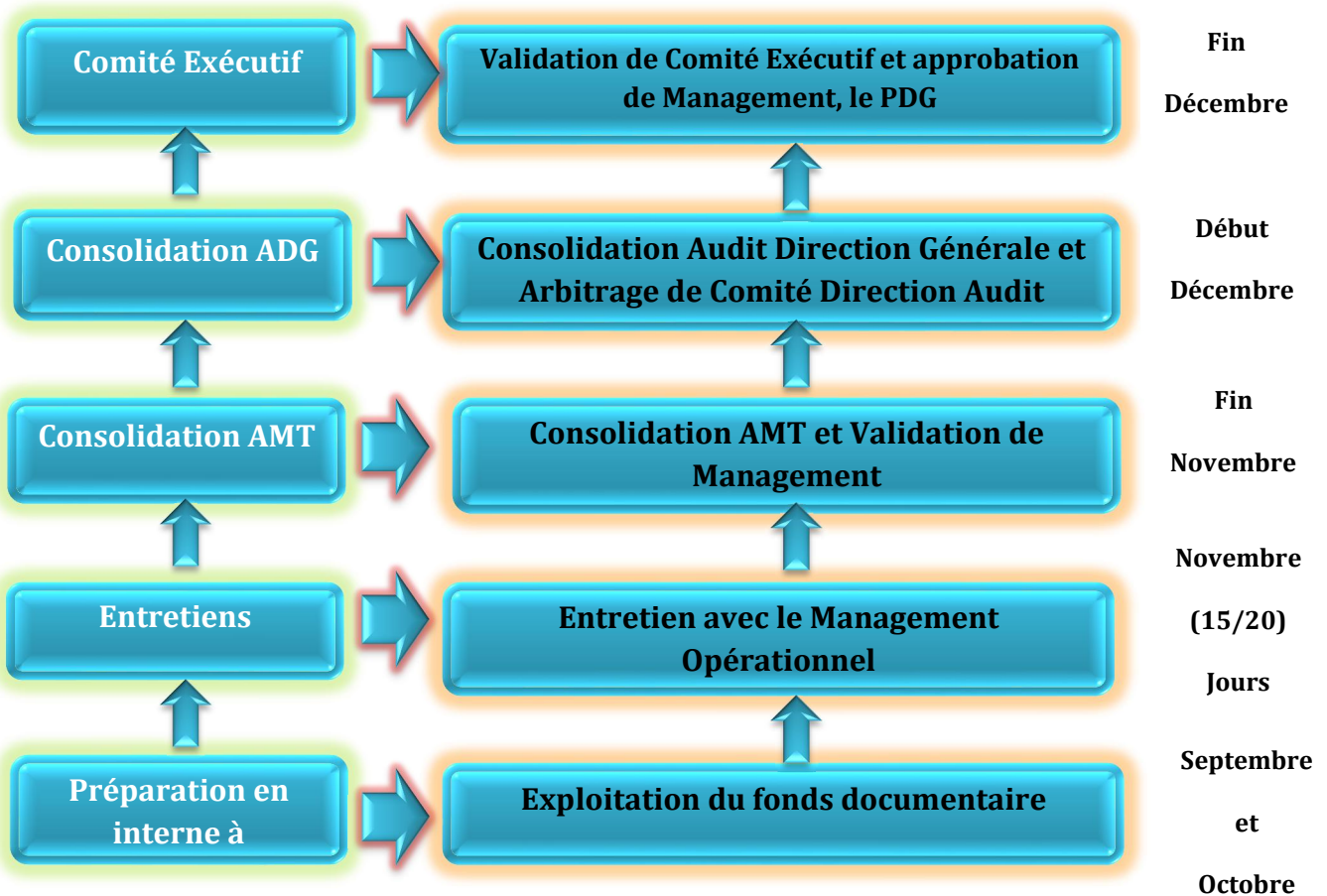
Après les entretiens et les tests de cheminement réalisés, l'équipe d'audit avec les responsables audités ont constaté que la structure auditée prépare son plan annuel sur les étapes de base citées ci-dessus :

- Exploitation du fonds documentaire ;
- Entretien avec le management opérationnel ;

- Consolidation Amont et validation de management ;
- Consolidation Audit Général et Arbitrage Comité Direction Audit ;
- Validation du Comité Exécutif et approbation de Management par le président Directeur Général en personne.

On peut schématiser l'approche utilisée par la Direction Audit dont la réalisation du plan annuel comme suit :

Figure N°14 : Approche Utilisée par EDIEL dans la réalisation du plan Annuel d'audit



Source : la direction Audit

D'après la conclusion du test réalisé, l'auditeur chargé de ce test a trouvé que ce dernier est non concluant, donc l'auditeur doit passer à l'étape suivante, celle de la réalisation d'une FRAP afin de donner des solutions raisonnable

(recommandations) aux dysfonctionnement détectés après avoir découvrir leurs causes racines.

La feuille de révélation et d'analyse des problèmes réalisés est présentée sous la forme suivante :

Figure N°15: F.R.A.P N°220.A11

	Mission : 01052014
	Date : 19-05-2014
	Document réalisé par : FARAH Yacine
	Revu par : BITOUH Teyeb
F.R.A.P N° : 220.A11	
Problèmes:	
<ul style="list-style-type: none">- L'absence de la cartographie des risques le plan d'Audit Interne ne peut être élaboré conformément aux normes internationales	
Faits :	
<ul style="list-style-type: none">- Le plan d'Audit Interne s'effectue sur la base d'une approche développé par les responsables de l'Audit.	
Cause :	
<ul style="list-style-type: none">- Absence d'une cartographie des Risques.- Absence d'une Structure dédié à gestion des risques.	
Conséquence :	
<ul style="list-style-type: none">- Le non détection des risques majeurs.- Le nombre des missions commandées est élevé.	
Recommandations :	
<ul style="list-style-type: none">- Le Management d'EDIEL doit mettre en place une structure de gestion des risques laquelle doit élaborer une cartographie des risques.	

Dans le cadre de terminer la mission, l'équipe d'audit doit respecter le programme de travail réalisé dans la phase de préparation, et pour cela l'auditeur chargé de la

tâche « Maitriser les risques majeurs » dont l'objectif globale « la contribution d'audit interne dans l'évaluation des risques » doit réaliser son test pour atteindre son objectif.

L'auditeur exécute la feuille du test suivante :

FigureN°16 : Feuille de Test N° :220.B1

	Mission : 01052014
	Date : 25-04-2014
	Document réalisé par : FARAH Yacine
	Revu par : BITOUH Teyeb
Feuil de test: TEST° : 220.B1	
Objectifs: <ul style="list-style-type: none">- Maitriser des risques majeurs.- Donner une assurance raisonnable quant à la gestion des risques.	
Modalités d'exécution du test : <ul style="list-style-type: none">- Test de cheminement de processus évaluation des risques.- Entretien avec les responsables audités.- Questionnaire de contrôle interne.	
Résultats : <ul style="list-style-type: none">- Les dispositifs du contrôle interne mise en place par la Direction couvrent les différents risques inhérents.- L'Audit Interne évalue le contrôle interne par les différentes missions réalisées, commandées ou planifiées.	
Conclusion : <ul style="list-style-type: none">- Le contrôle interne de la Direction auditée assure une couverture raisonnable. Cette dernière est évaluée par un Audit Interne	

Le test réalisé est un test concluant

Pour clôturer la phase de vérification selon le programme de travail. L'équipe d'audit passe à l'étape suivante, celle de la réalisation du dernier objectif de la mission qui est :

le suivi des recommandations émises par l'audit'. L'auditeur chargé de cette tâche utilise des tests de rapprochement et de fonctionnement.

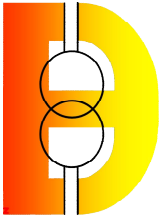
La feuille de test entamé par cette tâche est formée comme suit :

Figure N°17: Feuille de Test N° :220.B1

	Mission : 01042014
	Date : 27-05-2014
	Document réalisé par : FARAH Yacine
	Revu par : BITOUH Teyeb
Feuille de test: TEST° : 220.B1	
Objectifs:	
<ul style="list-style-type: none">- Le respect de procédure suivi des recommandations.- L'adhésion de l'audité propriétaire du plan d'action.	
Modalités d'exécution du test :	
<ul style="list-style-type: none">- Test de cheminement de processus suivi des recommandations.- Rapprochement.- Entretien avec les responsables audités.	
Résultats :	
<ul style="list-style-type: none">- Etablissement des fichiers de suivi des recommandations (TEAPA) par le chef de mission dès retour du rapport définitif auprès Management.- Envoi de ces fichiers avec une lettre d'accompagnement à la structure auditée.- Exploitation et consolidation des réponses des structures auditées dans une base de données.	
Conclusion :	
<ul style="list-style-type: none">- Le contrôle interne de la Direction audité assure une couverture raisonnable. Cette dernière est évaluée par un Audit Interne.	

Une fois le dernier test est fait, le travail sur terrain sera terminé par réunion de clôture. L'équipe d'audit élabore un compte rendu composé de différents points :

Figure N°18: Compte Rendu de Réunion de Clôture

	Mission : 01042014
	Date : 28-05-2014
	Document réalisé par : FARAH Yacine
	Revu par : BITOUH Teyeb
Compte-Rendu de réunion de clôture de phase de vérification N° : 230	
Participants:	
<ul style="list-style-type: none">- Mr BITOUH Teyeb, Le Directeur de la fonction audit.- L'équipe d'Audit présenté par : FARAH Yacine chef de mission, et les autres membres	
Points à aborder :	
<ul style="list-style-type: none">- Remercier le Directeur d'audit interne pour son accueil et sa coopération lors de la mission ;- Présenter les constats qui ont été validé avec les responsables audités ;- Discuter les recommandations et plan d'action, recueillir les commentaires ;- Aborder les éventuels points en suspens et obstacles à la réalisation ;- Rappeler les procédures d'audit et décrire le déroulement des phases suivantes.	
Relèves de principaux commentaires et observations faits en réunion :	
<ul style="list-style-type: none">- Les responsables de la structure auditée ont acceptés les différents points abordés dans la réunion.	
Conclusion :	
<ul style="list-style-type: none">- Les constats de l'audit ont été acceptés et validés par les responsables de la structure Auditée.	

5.3. Phase de conclusion

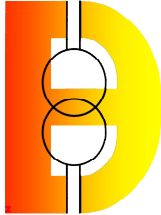
Une fois cette phase est commencée. Le chef de mission avec son équipe traitent une autre fois les différents FRAP qui vont être validées par le superviseur et le Directeur D'audit.

Dès que ce travail est bien terminé, le Directeur envoi un projet de rapport à l'audit, pour commentaire.

Les audités doivent commentés le rapport et le renvoi aux auditeurs dans un délai moins d'une quinzaine de jour de sa réception. Si les audités dépassent le délai de 15jours, l'équipe d'audit envoi le rapport sans commentaire.

Notre FRAP réalisée lors de la phase précédente est commentée par les audités de la façon suivante :

Figure N°19 : F.R.A.P N° :220.A11

	Mission : 01042014
	Date : 29-05-2014
	Document réalisé par : FARAH Yacine
	Revu par : BITOUH Teyeb
F.R.A.P N° : 220.A11	
Problèmes:	
<ul style="list-style-type: none">- En l'absence de la cartographie des risques le plan d'Audit Interne ne peut être élaboré conformément aux procédures.	
Faits :	
<ul style="list-style-type: none">- Le plan d'audit interne s'effectue sur la base d'une approche développée par les responsables de l'audit	
Cause :	
<ul style="list-style-type: none">- Absence d'une Cartographie des Risques.- Le nombre des missions commandées est élevé par rapport aux moyens disponibles et nombre des auditeurs.	
recommandations :	
<ul style="list-style-type: none">- Le Management d'EDIEL doit mettre en place une structure de gestion des risques laquelle doit élaborer une cartographie des risques.	
Commentaire des audités :	
<ul style="list-style-type: none">- L'élaboration du plan annuel d'AI se base sur une approche par les risques développée par l'AI qui sera discuté et validé avec les responsables opérationnels.	

Section 3 : Evaluation de la performance de l'audit interne

Après avoir réalisé une mission d'audit interne au niveau de la structure chargée de cette fonction au sein de l'entreprise d'accueil et pour arriver à notre objectif de la recherche celui d'évaluer la performance de fonction audit interne, on va calculer des ratios d'évaluation de la fonction Audit Interne.

1. Indicateur de performance de la structure Audit Interne

1.1. Indicateur de performance

Ces indicateurs de performance calculés de 2008 à 2013

1.1.1. Le respect de la planification initial

Respect de la planification initial= (Nbr de mission réalisées/Nbr de mission figurant au plan)*100

Cet indicateur de résultat tenu a mesuré la proportion des activités de vérification interne réalisées par rapport à celle prévues à la planification initiale et entérinées par la Direction.

L'objectif visé est de réaliser plus de **80%** des mandats prévus à la planification initiale.

Les résultats sont présentés dans le tableau suivant :

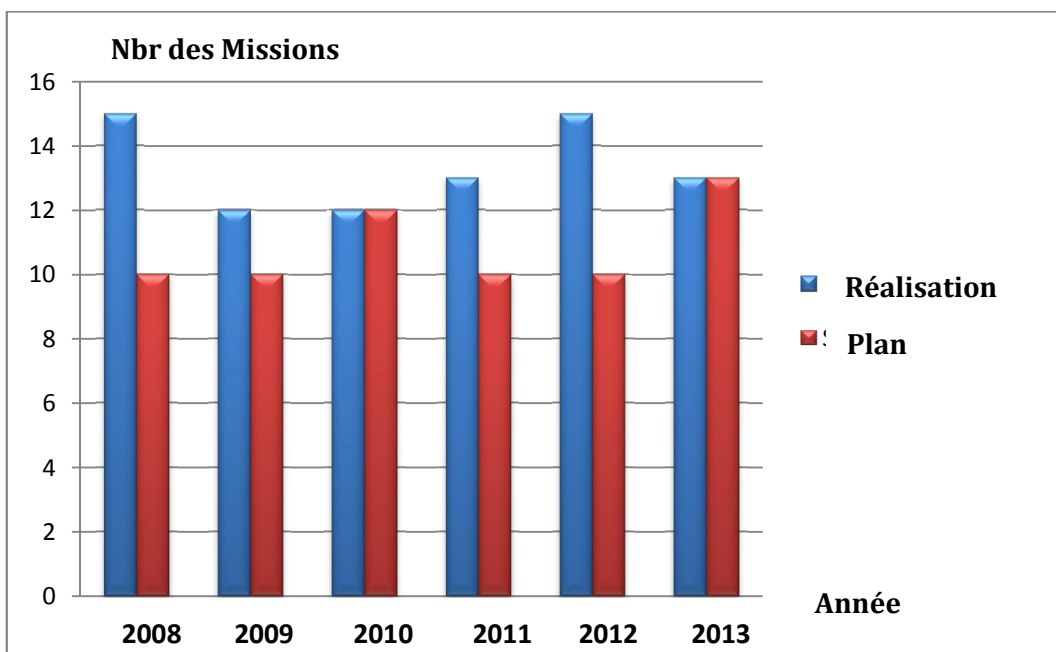
Tableau N°13 : le respect de la planification initial

Année	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Réalisation	15	12	12	13	15	13
Plan	10	10	12	10	10	13
Taux %	150	120	100	130	150	100

Source : Direction d'audit

On peut schématiser les résultats du tableau dans un graphe pour les biens résumés

Figure N°21: le respect de la planification initial



Source : la Direction d'audit

➤ **Commentaire**

- De **(2008 à 2013)** nous remarquons que l'entreprise à réaliser toutes ses missions d'audit, dans la plus part des années, le taux de réalisation des missions est plus important que les missions prévues sur le plan, ou le taux de réalisation a atteint le seuil de 150% en 2008 et 2012.

1.1.2. La Moyenne de jour pour chaque mission

Durée moyenne des missions audit= (Nbr de jours d'audit/Nbr de mission.

Le tableau suivant présente les résultats calculé de cet indicateur :

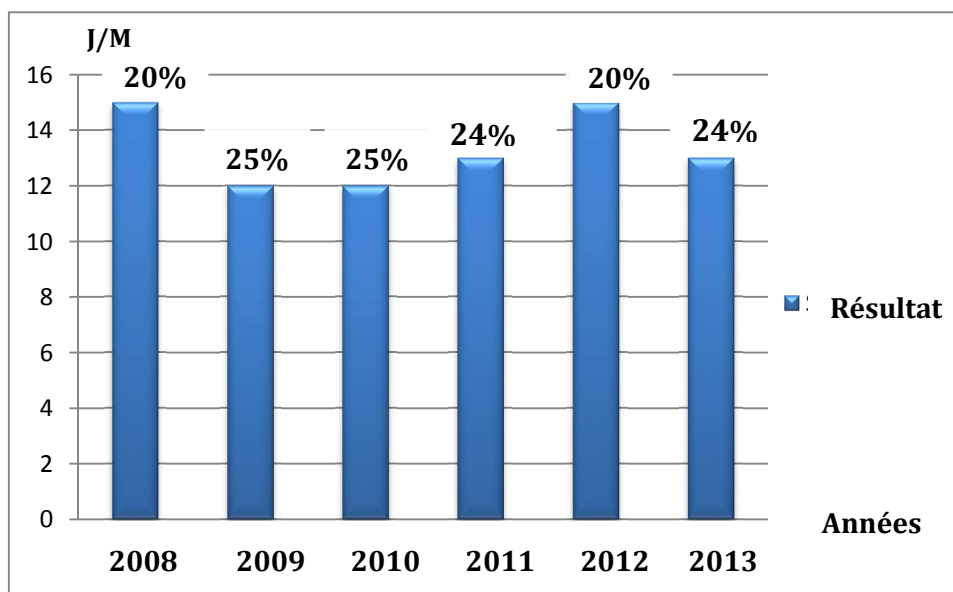
Tableau N°14 : *Moyenne des jours pour chaque Mission*

Année	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Jours d'audit	300	300	300	300	300	300
Missions	15	12	12	13	15	13
Taux %	20	25	25	24	20	24

Source : la Direction d'audit

Le tableau précédent est accordé par un schéma présenté comme suit :

Figure N°22 : Moyenne de jours pour chaque Mission



Source : La Direction Audit

➤ **Commentaire**

Nous remarquons que l'entreprise prévoit une Moyenne de 20 à 25 jours pour chaque mission d'audit, le nombre de jours se fait à la base du nombre de missions par année, toutes les missions d'audit ont la même durée de 300 jours par an.

1.1.3. Le temps consacré aux strictes opérations d'audit

Nombre de jours d'audit/jours ouvrés.

Cette indication mesure l'évolution du temps consacré aux strictes opérations d'audit par rapport au temps globale.

L'objectif visé est de consacrer 70% et plus des jours de travail disponibles aux travaux de vérification.

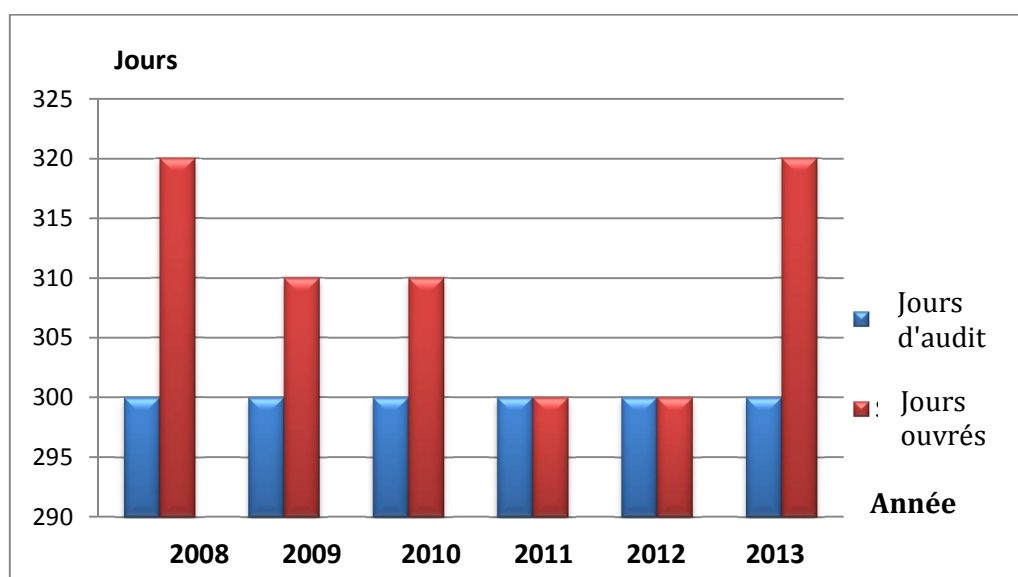
Le tableau et le schéma suivants nous donne les résultats de cet indicateur depuis l'année 2008 :

Tableau N°15 : Nombre de jours d'audit par rapport aux jours ouvrés

Année	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Jours d'audit	300	300	300	300	300	300
Jours ouvrés	320	310	310	300	300	320
Taux %	93,75	96,77	96,77	100	100	93,75

Source : La Direction Audit

Figure N°23 : Nbr de jours d'audit par rapport aux jours ouvrés



Source : la Direction Audit

➤ **Commentaire**

Nous remarquons que les missions d'audit nécessite plus de jours prévus par mission, le nombre de jours d'audit est inférieur au nombre de jours ouvrés, dans la majorité des années d'où le taux est entre 93% et 100%

1.1.4. Formation professionnelle

Formation professionnelle= (Nbr de jours de formation/jours ouvrés

Cet indicateur de gestion mesure les efforts consacrés à la formation pour s'assurer de niveau de qualité de formation optimal des vérificateurs internes.

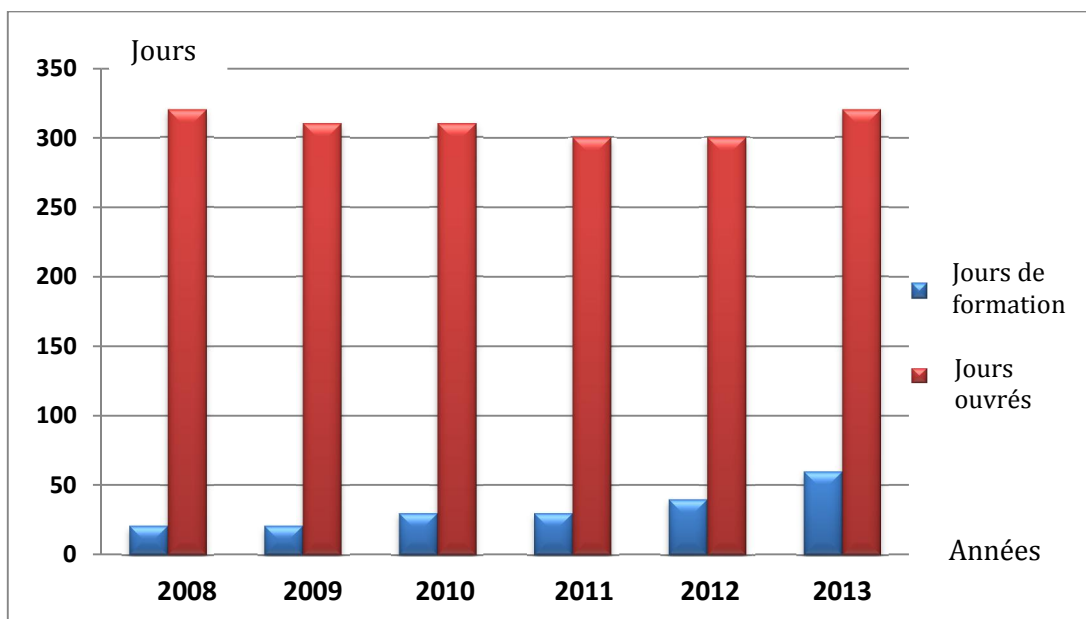
L'objet visé est de toucher les 9 à 10 jours par vérificateur annuellement cet indicateur explique l'évolution de la formation dispensée par auditeur.

Tableau N° 16 : Nombre de jours de formation par rapport aux jours ouvrés

Année	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Jours de formation	21	21	30	30	40	60
Jours ouvrés	320	310	310	300	300	320
Taux%	6,56	6,77	9,67	10	13,33	18,75
Nbr des Auditeurs	3	4	5	5	7	7
Jours par Auditeurs	7	5,25	6	6	5,71	8,57

Source : la Direction Audit

Figure N°24: Nbr de Jours de Formation par rapport aux Jours Ouvrés



Source : la Direction Audit

➤ **Commentaire**

L'entreprise offre a ses auditeurs entre 5 et 8 jours de formation pour chaque auditeurs, donc elle reste loin de la norme.

1.2. Indicateur de qualité

1.2.1. Les indicateurs de l'exhaustivité

Nbr de missions commandées/Total des missions réalisées

Cet indicateur mesure l'évolution de la qualité du plan d'audit interne.

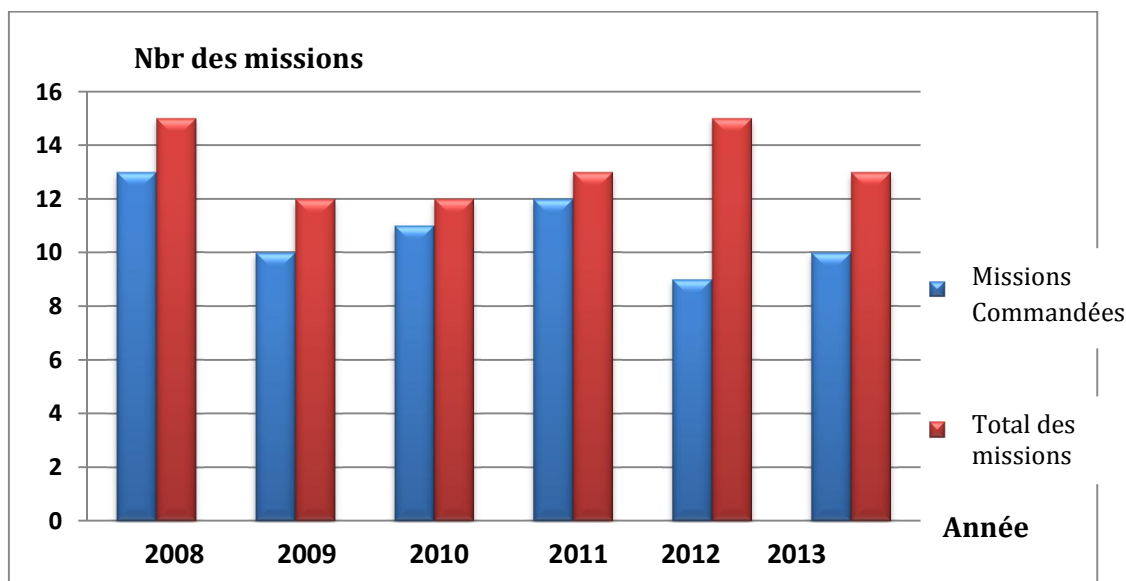
Le tableau et le schéma présenté ci-dessus donne une approche de la qualité du plan d'audit et son exhaustivité :

Tableau N°17: Nbr de Mission Imprévues par rapport au Nombre de Mission

Année	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Mission imprévues	13	10	11	12	09	10
Total des missions	15	12	12	13	15	13
Taux%	87	83	92	92	60	77

Source : la Direction Audit

Figure N°25 : Nbr des missions imprévues par rapport au Nombre de Missions



Source : la Direction Audit

➤ **Commentaire**

L'entreprise réalise plus de missions que imprévues, d'où le taux des missions imprévus par rapport des missions réalisé est compris entre 60% et 92%, l'entreprise en 2012.

1.2.2. L'appréciation des recommandations

Recommandations refusées /Total des recommandations

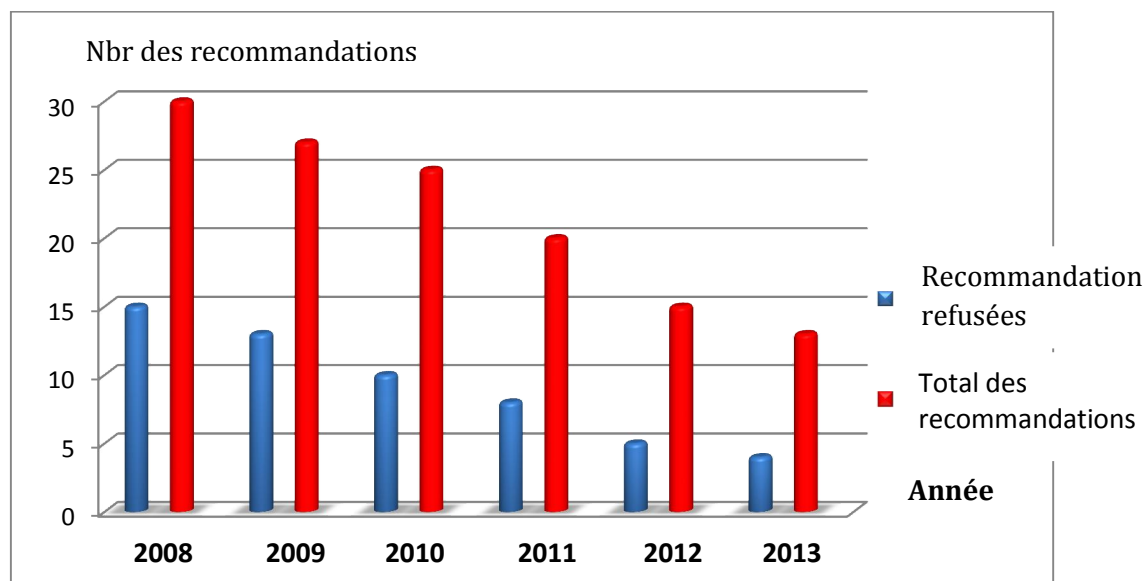
L'état des recommandations refusées par les audites au sein d'EDIEL est présentée comme suit :

Tableau N°18: Recommandations refusées par rapport au total des recommandations

Année	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Recommandation Refusées	15	13	10	08	05	04
Total des recommandations	30	27	25	20	15	13
Taux %	50	48	40	40	33	30

Source : la Direction Audit

Figure N°26: Recommandations refusées par rapport au total des recommandations



Source : la Direction Audit Amont

➤ **Commentaire**

Nous constatons que les recommandations sont en décroissances d'une année a autre, ainsi que les recommandations refusées, ce qui est justifiée par la prise en compte de recommandations qui corriges les failles

Le taux de refus des recommandations est décroissances, et ce dernier n'a jamais dépassé les 50%.

1.2.3. Le niveau du respect des budgets et le temps

Nbr des missions respectant le budget et le temps/Nbr Total des missions réalisées

Cet indicateur détermine le niveau de respect des budgets de temps alloués à la réalisation du mandat de vérification interne.

L'objectif visé est d'avoir un résultat de 100% avec écart jusqu'à 10% autorisé. Les résultats de calcul de cet indicateur sont :

- Le processus de validation des constats d'audit ;
- L'application des normes en matière d'envoi du projet de rapport a l'audité pour commentaire ;

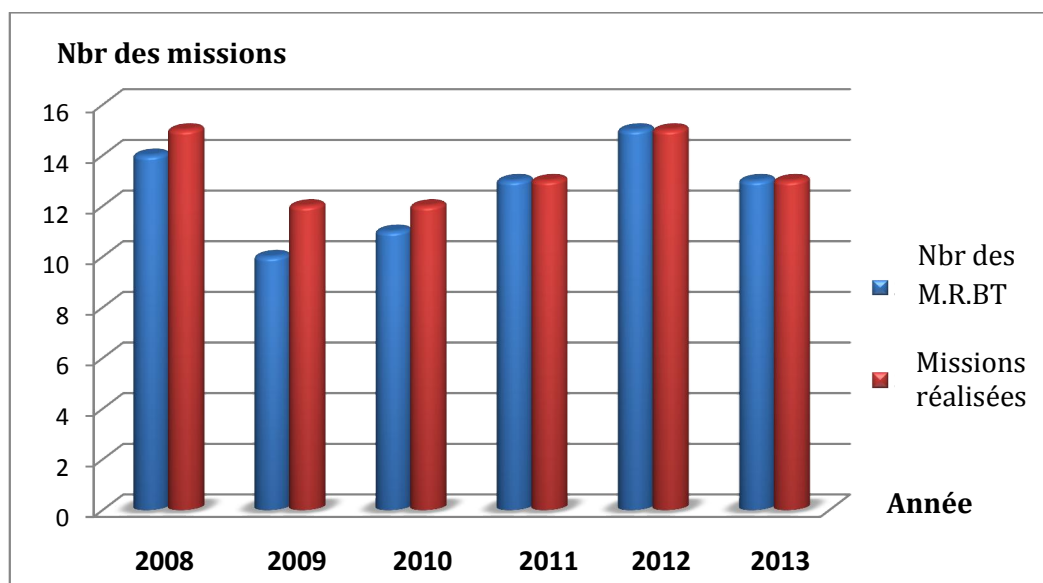
- Les actions de communications réalisées par l'audit concernant la valeurajoutée de recommandations des auditeurs, dont l'analyse des problèmes des structures audités.

Tableau N°19: Nbr des missions respectant le budget le temps par rapport au nbr total des missions réalisées

Année	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Nbr des M.R.B.T	14	10	11	13	15	13
Mission réalisées	15	12	12	13	15	13
Taux %	93.33	83.33	91.66	100	100	100

Source : la Direction Audit

Figure N°27 : Nbr de Missions respectant le Budget Temps par rapport au Nombre Total de missions réalisées



Source : la Direction Audit

➤ **Commentaire**

Nous constatons que n'est pas toutes les missions réalisées qui respecte le budget et le temps dans les trois premières, dont le taux est entre 83% et 93%.

Pour les trois dernières années (de 2011 à 2013) toutes les missions réalisées ont respectées le budget et le temps.

1.2.4. La constitution des dossiers de mission

Nbr dossiers complets /Total des de missions

Cet indicateur détermine niveau de respect de l'échéancier de transmission du projet de rapport aux vérifiés. L'objectif visé est d'avoir 100% de succès.

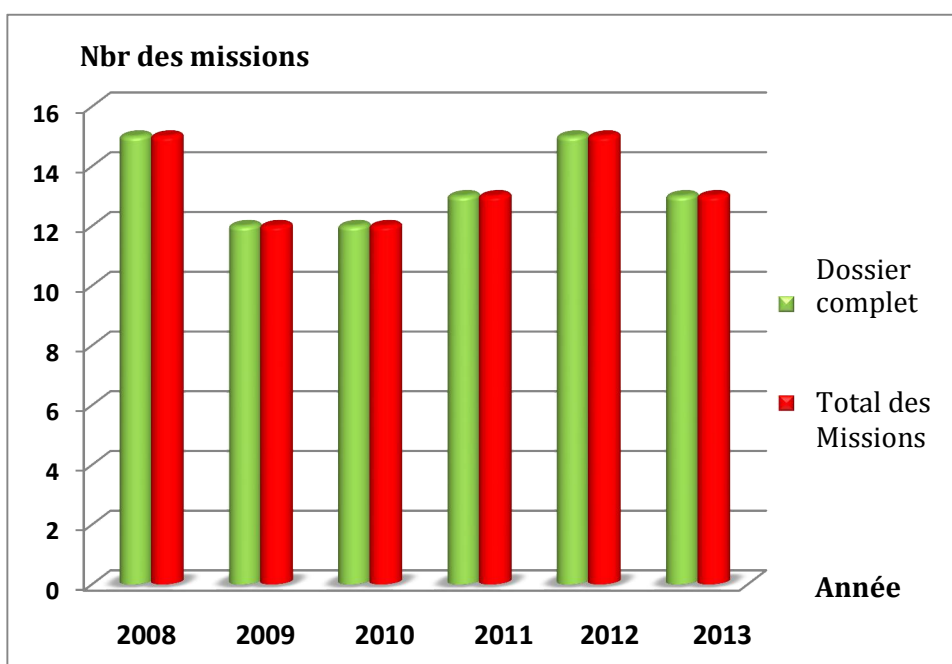
Les résultats sont présentés dans le tableau suivant :

Tableau N°20 : la constitution des dossiers de mission

Année	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Dossiers complets	15	12	12	13	15	13
Total des Missions	15	12	12	13	15	13
Taux %	100	100	100	100	100	100

Source : la Direction Audit

Figure N°28: Nbr de dossiers complet rapport au Total de missions



Source : la Direction Audit

➤ **Commentaire**

Toutes les missions réalisées sont documentées par des dossiers de missions structurées et codifiées conformément à la procédure en vigueur.

N.B : les dossiers de missions sont classés dans un endroit sécurisé.

1.3. Indicateurs de couts

1.3.1. Moyenne de dépense pour chaque auditeur

Dépense du service/Nbr des auditeurs

Ce ratio vise à permettre à la direction Audit de maitrise ses couts.

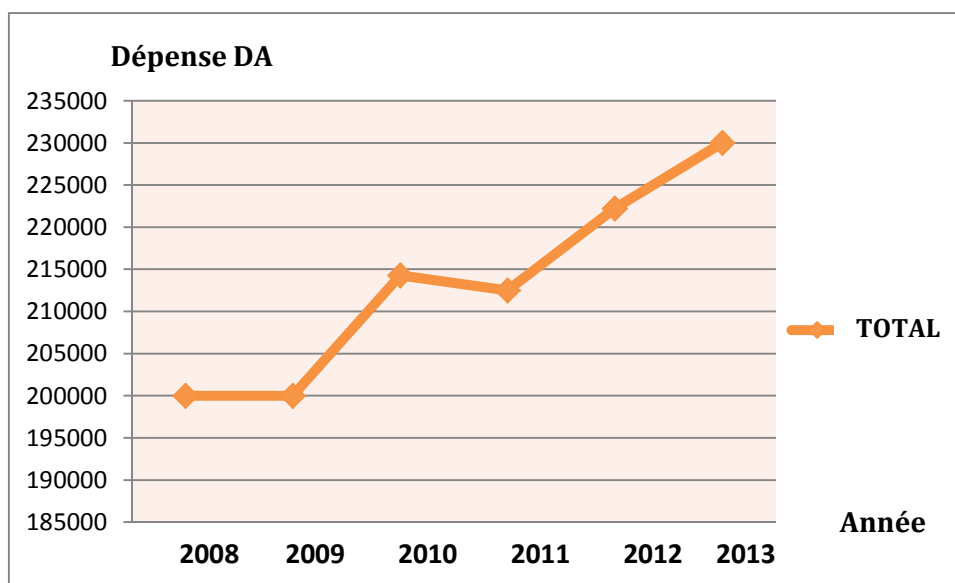
Il permet d'ajuster essentiellement des frais ; les résultats notés ci-dessus

Tableau N°21 : la Moyenne de la dépense d'un auditeur par année

Année	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Dépenses(DA)	1000000	1200000	1500000	1700000	2000000	2300000
Nbr des auditeurs	05	06	07	08	09	10
Total	200000	200000	214286	212500	222222	230000

Source : la Direction Audit

Figure N°29 : la moyenne de la dépense d'un auditeur par année



Dépense= FORMATION+DEPLACEMENTS

Source : la Direction Audit Interne

1.3.2. Indicateur cout de la journée

Dépense du service/Nbr de jours de mission

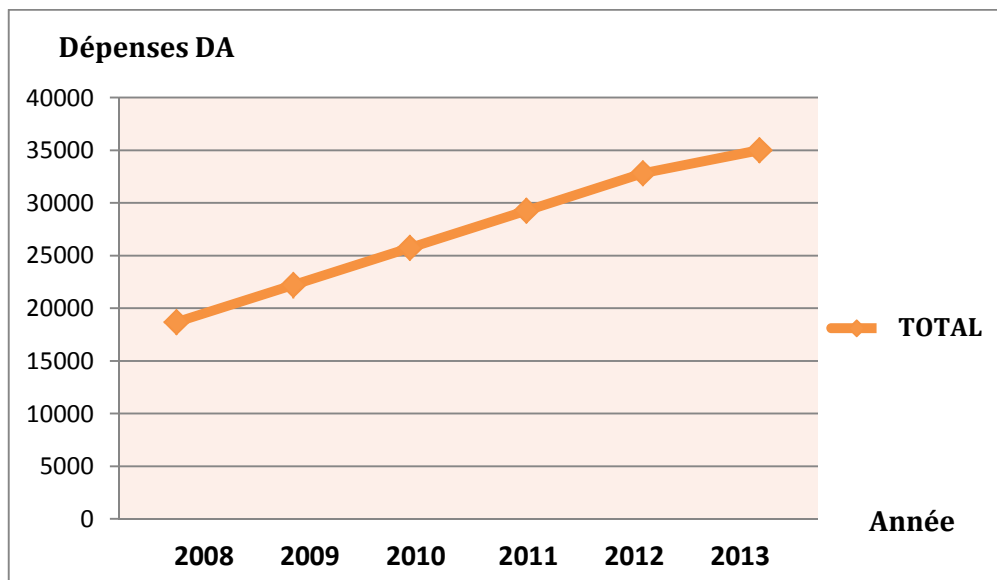
Les résultats de calcule de cette indicateurs sont présenté dans le tableau ci-après :

Tableau N°22: les dépenses de jour du service Audit

Année	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Dépenses	5600.000	6660.000	7720.000	8780.000	9840.000	10.500.000
Nbr de jours des missions	300	300	300	300	300	300
Total	18666,66	22200	25733,33	29266,66	32800	35000

Source : la Direction Audit

Figure N°30 : les dépenses de jour du service Audit Interne



Source : la Direction Audit

DEPENSE=FORMATION+FRAIS PERSONNEL

➤ **Commentaire (Pour ces deux indicateurs de couts)**

Signalons que la Direction Audit Interne au sein d'EDIEL se concentre sur la valeur ajoutée par la fonction de l'audit interne et pas sur ses dépenses ou ses charges.

2. Tableau de bord

Dans sa mise en route de l'application Gestion des Missions d'Audit, la Direction Audit d'EDIEL utilise un outil synthétique dite ; Tableau de bord.

Ce dernier « favorise la prise de décision », aussi il facilite la circulation d'information entre responsables.

L'indicateur synthétique mise en place par la Direction a un caractère de maniabilité car il est simple dans sa construction. Il ne contient que quatre indicateur :

- Indicateur missions ;
- Indicateur rapports ;
- Indicateur recommandations ;
- Indicateur personnels.

Ce tableau offre une lecture facile et une vision simplifiée à ses utilisateurs leur donnant une information des plus représentatives pour meilleure prise de décision.

➤ **Commentaire**

Après analyse de l'indicateur synthétique de l'activité Audit Interne, on a constaté que les choix de son contenu n'a pas était au hasard, car les quatre indicateurs composants le tableau de bord assurent le suivi de toute missions d'audit interne (en cours et instance), son état de rapports (émis ou non émis suit à la mission). En suite le suivi des recommandations de ses missions par la détection de leur état de mise en place.

Le dernier facteur d'une fonction performante néanmoins la fonction Audit Interne est le facteur humain (personnel ; sa qualification et sa disponibilité).

3. L'enquête d'opinion

Dans le but de cibler ses déferents objectifs, la direction Audit réalise une enquête d'opinion en deux façons :

- Questionnaire de satisfaction commanditaires (QSC) ;
- Questionnaire de satisfactions auditées (QSA).

Le QSC est essentiellement basé sur trois opinions importantes :

- ✓ **Performance Globale** : des questions sur la valeur ajoutée par l'audit et les préoccupations des auditeurs après les résultats d'audit ;
- ✓ **Rapport** : les auditeurs donnent leur opinion sur le format et le contenu du rapport ;
- ✓ **Management de l'audit** : le professionnalisme et la qualité de communication de l'audit interne.

Le QSA est principalement pratiqué sur trois volets essentiels :

- Communication et démarrage de la mission d'audit ;
- Déroulement de l'audit ;
- Communication des conclusions.

De plus le QSA porte une opinion générale basé sur deux questions fondamentales :

- Quels aspects de l'audit interne avez-vous plus apprécié que l'autre ?
- Quels aspects de l'audit interne devons-nous améliorer dans la future ?

➤ **Commentaire**

Une enquête d'opinion peut être utile, mais il ne faut pas attendre plus qu'elle ne peut donner. Car l'enquête d'opinion revoie l'image des autres pour les auditeurs beaucoup plus que leur propre image chez les autres (audités).

Conclusion

Notre stage a cette entreprise nous a permis de vérifier la conformité de la fonction Audit de l'entreprise d'accueil par rapport au référentiel de l'audit à travers une mission d'audit que nous avons piloté. De plus nous avons calculé les indicateurs de la performance tels que l'indicateur de performance, l'indicateur de la qualité et l'indicateur du coût.

Cette étude de cas a été très enrichissante pour nous. Nous avons eu l'occasion de nous insérer dans le monde professionnel, nous avons découvert l'organisme d'accueil EDIEL et nous avons eu l'occasion de participer à une mission avec des auditeurs de grande expérience, ce qui nous a permis à découvrir une méthodologie de conduite des missions qui rende la fonction Audit Interne performante.

Nous avons ainsi constaté l'importance et la sensibilité de cette fonction surtout dans un organisme comme EDIEL.

Conclusion générale

Conclusion générale

Au terme de notre travail au cours duquel, nous avons beaucoup appris, nous pouvons affirmer que cette étude a été pour nous l'occasion de comprendre plus en profondeur et appliquer en pratique les outils et techniques d'Audit Interne et l'évaluation du Contrôle Interne en suivant ses différentes étapes.

Au bout de ce travail, nous avons tenté de répondre à la question principale suivante **« Comment évaluer la performance de la fonction audit interne à travers la réalisation de ses missions »**.

Et pour traiter cette problématique, nous avons posé les hypothèses suivantes :

- La performance d'une fonction peut être évaluée à travers sa capacité à atteindre les objectifs qu'elle s'est fixée.
- Le respect des normes internationales de l'AI lors du déroulement des missions est un signe d'efficacité de la profession.
- La performance d'une fonction peut être accrue grâce au respect scrupuleux des recommandations des auditeurs par les opérationnels, et aussi par un suivi permanent de l'application de celle-ci.
- La qualification du personnel d'audit interne et la satisfaction des audités après la réalisation des missions facilitent le domaine de la fonction AI de l'entreprise.

A la fin de cette recherche et après l'analyse des données collectées, nous sommes arrivées aux résultats suivants :

- Les dispositifs du contrôle interne mise en place par la Direction couvrent les risques majeurs ;
- L'AI évalué le contrôle par les différentes missions réalisées (commandées ou planifiées).
- Le référentiel utilisé par la structure AI est conforme au CRIP.
- Le manuel d'AI contient des règles et de procédures conformes à celle du CRIP.
- Dans le processus de suivi de recommandations la Direction d'audit utilise deux méthodes :
 - ✓ A distance (déclarative) par l'utilisation des fiches TEAPA.
 - ✓ Retours sur Audit : par la réalisation des missions sur terrains pour évaluer la prise en charge des recommandations.
- L'effectif de la Direction est composée de 70% des universitaires donc 1% ont suivi une formation professionnelle au niveau de l'IFACI.
- Un manque remarquable concernant l'effectif disponible par rapport la structuration de l'organigramme

A partir des résultats obtenus, nous pouvons porter une opinion sur les hypothèses posées dès le départ de cette recherche, et donc :

- La première hypothèse est confirmée. L'audit interne d'EDIEL est capable d'atteindre son objectif principal, celui d'évaluer le contrôle interne qui couvre les risques majeurs liés à l'entreprise. Pour lui donner une assurance raisonnable.
- Lors du déroulement de ses missions, la Direction d'Audit applique des procédures qui répondent aux normes internationales. Notons qu'elle utilise une approche spécifique dans la conception du plan annuel à cause l'absence d'une cartographie des risques, donc la deuxième hypothèse est confirmée.
- Notre troisième hypothèse est confirmée, car l'indicateur calculée indique une tendance baissière des recommandations refusés par les audités, ce lui la est expliqué essentiellement par les actions de communications réalisés par l'audit concernant la valeur ajoutée des recommandations des auditeurs, dont l'analyse des problèmes des structures audités, sous deux volets : approche déclarative et retour sur l'audit.
- Notre dernière hypothèse celle de qualification du personnel est aussi confirmée

A la fin de cette étude et afin de rendre la fonction AI plus performante et dans le but de donner une valeur ajoutée à l'entreprise, nous proposons les recommandations suivantes :

- Maitre en place une structure de gestion des risques, laquelle doit élaborer une cartographie des risques.
- Lancer une politique de recrutement des auditeurs pour couvrir le manque remarqué par rapport à l'organisation et les besoins de la Direction, aussi l'importance de l'entreprise.
- Revoir les composantes de son organisation, qui porte un département hors sa fonction, celui de passation des marchés.
- Minimiser ses dépenses globales, malgré que sa politique de concentration soit précise sur la valeur ajoutée portée par la fonction.

Pour conclure, nous pouvons dire que ce mémoire se veut un diagnostic d'un processus pour enrichir la réflexion, le critère de performance d'une fonction aussi importante, que le benchmarking que nous n'avons pas pu le réalisé et les enquêtes d'opinion vu que nous étions limité par l'analyse et le temps. Par des critiques constructives et par la formulation de recommandations appropriées et adéquates pour limiter les disfonctionnement du processus et espérons qu'elles répondent aux soucis des dirigeants de l'entreprise.

Bibliographie

Livres

- A SARDI, *Audit et Contrôle interne* .édition afgees, Paris, 2002.
- Brigitte Doriath, *Control de gestion en 20 fiches*, Edition Dunod, 5^{ème} édition, Paris2008.
- Etienne Barbier, *Mieux piloter et mieux utiliser l'audit interne*, collection IFACI, édition Maxima ? Paris1999.
- Jacques RENARD, *l'audit interne : Ce qui fait débat*, Edition Maxima, Paris 2003.
- Dov Ogien. *Comptabilité et audit bancaires*, Edition Dunod, 2^{ème} édition, Paris, 2009
- Elisabeth Bertin, *Audit interne : Enjeux et pratique à l'international*, préface de Luis Varus, édition d'organisation, paris, 2010.
- Jack Walter et Philippe Noirot, *Contrôle Interne : indicateur et tableau de bord*, édition Anfor, 2010.
- GILLES Barouch, *Booster la performance de son entreprise ;* édition afnor, 2010.
- Jacques RENARD, *Théorie et pratique de l'audit interne*, préface de Louis gallois, édition d'organisation, 7^{ème} édition, paris, 2010
- Jacques RENARD, *Théorie et pratique de l'Audit interne*, préface de Michel Chaplain, 5^{ème} édition, primé par l'IFACI ;
- Lorino L, *Méthodes et pratiques de la performance*, Editions d'organisation, 2003
- Marie-pierre Mairesse et Rober Obert, *Comptabilité et Audit : manuel et application*, Edition Dunod, 2^{ème} édition, 2009
- Nicolas Bonnet et pascal Antoni, *Contrôle interne et système d'indormation*, Afai, 2008.

Bibliographie

- Olivier Meier, *Dico de Management*, Edition Dunod, Paris, 2008
- Pierre VOYER, tableau de bord et indicateurs de performance, Edition presses de l'université de Québec, 2^{ème} édition.

Revues

- EL MAYOUF (Said Naima), *la performance de l'AI*, mémoire de Magister, Ecole supérieure de commerce, 2012, P (21, 22, 23, 24, 25, 102).
- 8^{ème} conférence internationale de l'union francophone de l'audit interne à la performance des organisations : défis d'aujourd'hui, enjeux de demain, Paris : octobre 2008.
- Cadre de référence international des pratiques professionnelles d'audit interne, édition 2009
- Le dispositif du contrôle interne, cadre de référence AMF, janvier 2007.
- Lignes directrices sur les normes du contrôle interne à promouvoir dans le secteur public, Bruxelles Belgique ;
- Normes professionnelles de l'Audit Interne, Applicables au 1 janvier 2009.

Sites Web

- [http/ : www.coso.org](http://www.coso.org) (consulté 20 Mars 2014)
- [http/ : www.doc-etudiant.fr](http://www.doc-etudiant.fr) (consulté 25 Mars 2014)
- [http/ : www.issai.org](http://www.issai.org) (consulté 25 Mars 2014)
- [http/ : www.memoireoline.fr](http://www.memoireoline.fr) (consulté 02 Avril 2014)
- [http/ : www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org) (consulté 02 Avril 2014)

Table des Matières

Résumé	
Remerciements	
Dédicaces	
Liste des Tableaux	
Liste des figures	
Liste des abréviations	
Liste des annexes	
Sommaire	
Introduction générale	2
Chapitre I : Aspect Conceptuel de l’Audit Interne et du Contrôle Interne.....	7
Section 01 : La notion du contrôle interne	8
1. Définition de contrôle interne.....	8
1.1. Définition de COSO.....	8
1.2. Définition de COCO.....	8
1.3. Définition selon Le Turnbull.....	9
1.4. Définition selon ‘AMF’.....	9
2. Environnement du contrôle interne.....	10
2.1. Intégrité et valeurs éthiques.....	10
2.2. Philosophie et style de direction.....	10
2.3. Structure organisationnelle.....	10
2.4. Attribution des pouvoirs et des responsabilités.....	10
2.5. Politiques et pratiques relatives aux ressources humaines.....	11
2.6. Système d’information.....	11
3. Objectifs du contrôle interne.....	12
3.1. La protection du patrimoine.....	12
3.2. La fiabilité et l’intégrité des informations financières et opérationnelles.....	12
3.2.1. <i>Fiables et vérifiables</i>	13
3.2.2. <i>Exhaustives</i>	13
3.2.3. <i>Pertinentes</i>	13
3.2.4. <i>Disponibles</i>	13
3.3. Le respect des lois, règlements et contrats.....	13
3.4. L’efficacité et l’efficience des opérations.....	14
4. Rôles et responsabilité.....	15
4.1. Le management.....	15
4.2. Les auditeurs internes	15
4.3. Les membres du personnel.....	15
4.4. Les institutions supérieures.....	15
4.5. Les auditeurs externes.....	15
4.6. Le pouvoir législatif établit les règles et des lignes directrices réglementaires.....	15
4.7. Les autres tiers.....	15
5. Les limites du contrôle interne.....	16
6. Les composantes du contrôle interne.....	17
6.1. Selon le COSO.....	17

6.2.	Le COSO.....	17
6.3.	Selon le COCO.....	17
6.4.	Le Turnbull.....	17
6.5.	Selon le CDR AMF.....	18
7.	Les référentiels du contrôle interne.....	18
7.1.	Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission (COSCO).....	18
7.1.1.	Les trois objectifs.....	20
7.1.2.	Les cinq composants.....	20
7.2.	Deuxième version du COSO (COSO2).....	20
7.2.1	Le management des risques.....	21
7.2.2.	Le dispositif de management des risques.....	21
7.2.3.	Objectifs du management des risques (COSO2).....	22
7.2.4.	Elément du dispositif de management des risques.....	23
7.2.5.	Relation entre objectifs élément.....	24
7.3.	Le Criteria On Contrôle Committe (COCO).....	24
7.4.	Le turnbull guidance.....	25
7.5.	L'Autorité des Marchés Financiers.....	25
Section 02 :	Les concepts de l'audit interne.....	27
1.	Définition de l'audit interne.....	27
1.1.	Définition classique.....	27
1.2.	Définition du CIGM.....	27
1.3.	Définition officielle de L'IFACI.....	27
2.	Objectif de l'audit interne.....	28
2.1.	La régularité.....	28
2.2.	L'efficacité.....	29
2.3.	La pertinence.....	29
3.	Comparaison audit interne et les fonctions voisines.....	30
3.1.	Comparaison : Audit Interne-Contrôle Interne.....	30
3.2.	Comparaison : Audit Interne-Contrôle de Gestion.....	30
3.3.	Comparaison Audit Interne- Audit Externe.....	31
3.4.	Audit Interne-Inspection.....	31
4.	La place de l'audit interne dans l'organisation.....	32
5.	Champ de couverture d'audit interne.....	32
6.	Les types d'audit interne.....	32
6.1.	L'audit Opérationnel.....	33
6.2.	L'audit risque.....	33
6.3.	Audit qualité.....	33
Section 03 :	Le cadre de référence internationale de la profession.....	34
1.	Principes fondamentaux.....	34
1.1.	Intégrité.....	34

1.2.	Objectivité.....	34
1.3.	Confidentialité.....	34
1.4.	Compétence.....	34
2.	Les normes internationales d’audit interne.....	35
3.	Les objectifs de ces normes.....	35
4.	Les composantes des normes.....	35
4.1.	Les Normes de Qualification	35
4.2.	Les normes de fonctionnement.....	36
4.3.	Les Normes de Mise en Œuvre.....	37
Chapitre II :	Déroulement d’une mission d’Audit Interne.....	40
Section1 :	<i>le plan et la méthodologie d’une mission d’audit</i>	<i>41</i>
1.	Le plan Annuel d’Audit Interne.....	41
2.	Méthodologie de l’audit interne.....	42
2.1.	Utilité et Avantages de la Méthodologie.....	42
2.2.	Structure type d’une équipe d’audit interne.....	42
Section2 :	<i>les trois phases de la mission</i>	<i>43</i>
1.	La phase de préparation.....	43
1.1.	Lettre de mission de mission.....	43
1.2.	L’étape de reconnaissance.....	44
1.3.	L’analyse des risques.....	45
1.4.	Choix des objectifs.....	46
1.5.	Détermination des tâches.....	46
1.6.	La planification de la mission.....	46
2.	La phase de réalisation	47
2.1.	La réunion d’ouverture.....	47
2.2.	Le travail sur le terrain.....	49
2.3.	La feuille de révélation et d’analyse des problèmes	
(FRAP).....		49
2.4.	La réunion de clôture.....	50
3.	La phase de conclusion.....	51
3.1.	L’ossature du rapport.....	51
3.1.1.	Modalités d’application.....	51
3.2.	Le compte rendu final sur site.....	51
3.3.	Le rapport d’audit.....	52
3.3.1.	Principes.....	52
3.3.2.	Forme.....	52
3.3.3.	La synthèse.....	52
3.3.4.	La partie détaillée.....	53
3.4.	Le suivi des recommandations.....	53
Section3 :	<i>les outils et la mise en œuvre de la mission.....</i>	<i>55</i>

1.	Les outils d'interrogation.....	56
1.1.	Les Sondages Statiques (ÉCHANTILLONNAGES).....	56
1.2.	L'Interview.....	57
1.3.	Les Outils Informatiques.....	62
1.4.	Vérification, Analyse et Rapprochement Divers.....	63
2	Les outils de description.....	64
2.1.	L'Observation Physique.....	64
2.2.	La Narration.....	66
2.3.	L'organigramme Fonctionnel.....	68
2.4.	La Grille D'analyse des Taches.....	68
2.5.	Le Diagramme de Circulation.....	69
2.6.	La Piste d'Audit.....	70
3.	La mise en œuvre des outils.....	71
3.1.	La Communication.....	71
3.2.	La Curiosité.....	71
Chapitre III : la performance de la fonction Audit Interne.....		74
Section1 : La performance d'une fonction.....		75
1.	Performance et notions voisines.....	75
1.1.	Définition de la performance.....	75
1.1.1	L'efficacité.....	76
1.1.2	Efficiéce.....	77
1.1.3	Pertinence.....	77
2.	La mesure de la performance.....	78
3.	Les Objectifs de la Mesure de la Performance.....	78
4.	Les Principes de la Mise en Place de la Mesure de Performance.....	80
Section2 : les outils de mesure et de pilotage de la performance.....		81
1.	Les Indicateurs de Performance.....	81
1.1.	Les caractéristiques d'un bon indicateur.....	81
1.2.	Objectif des indicateurs.....	82
1.3.	Les indicateurs d'évaluation de la performance.....	82
a)	Indicateurs de performance (d'activité).....	82
b)	Indicateurs de qualité.....	84
c)	Indicateurs de couts.....	85
2.	Le tableau de bord.....	86
2.1.	Définition.....	86
2.2.	Rôle de tableau de bord.....	86

3.	Le Benchmarking	87
4.	L'enquête d'opinion (satisfaction)	88
4.1.	Enquête avant audit avec les responsables.....	88
4.2.	Enquête après audit.....	89
Chapitre IV : La prospection et la gestion de la force de vente		92
Section1 : Présentation de l'organisme d'accueil		93
1.	Historique et Présentation de l'Entreprise	93
2.	Mission de l'entreprise	94
3.	Produits fabriqués par EDIEL	95
4.	Les activités de l'EDIEL	95
5.	Objectifs de l'entreprise	96
6.	Environnement de l'EDIEL	96
6.1.	Les marchés.....	96
6.2.	Les Fournisseurs.....	97
6.3.	Les partenaires de l'EDIEL.....	97
6.4.	Les concurrents de l'EDIEL.....	97
7.	La Structure Organisationnel d'EDIEL	98
8.	Les Directions de l'EDIEL	99
Section2 : Une mission d'audit au niveau de la Direction d'Audit Interne		107
1.	Organigramme de la direction audit interne de l'EDIEL	107
2.	les missions de la Direction Audit Interne	108
3.	les effectifs	108
4.	le budget alloué à la Direction d'Audit Interne	109
5.	Déroulement de la mission	110
5.1.	La phase de préparation.....	111
5.2.	Phase de réalisation (Vérification).....	116
5.3.	Phase de conclusion.....	125
Section3 : Evaluation de la performance de l'audit interne		127
1.	Indicateur de performance de la structure Audit Interne	127
1.1.	Indicateur de performance	127
1.2.	Indicateur de qualité	132
1.3.	Indicateurs de couts	137
2.	Tableau de bord	139
3.	L'enquête d'opinion	139
Conclusion générale		142
Bibliographie		
Annexe		