

Chapitre 1 :
Approche théorique de l'audit interne

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

L'audit interne est généralement considéré comme une discipline traitant des mécanismes et instruments de contrôle au sein des entreprises. Cela permet de donner de la visibilité aux dispositifs de l'entreprise. En effet, l'environnement devient de plus en plus intangible, pousse les entreprises à créer et développer la fonction d'audit interne qui devient la fonction vitale et se situe au cœur du management¹.

La pratique de l'audit interne a connu au cours des dernières décennies un développement considérable marqué par une triple extension : extension dans son objet qui passé de la conformité à la performance, extension dans ses objectifs, de la recherche de la fraude à une fonction d'assistance, extension du champ d'application, d'un audit comptable et financier à un audit opérationnel et stratégique. Dans ce premier chapitre nous nous intéressons tout d'abord dans la première section à des notions de base sur l'audit interne à savoir son historique, sa définition, ses caractéristiques et objectifs et ses métiers, puis dans la deuxième section on présentera l'organisation, les formes et les outils de l'audit interne. Enfin, et dans la troisième section nous présenterons la méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne qui est composée en trois phases essentielles tel que la phase d'étude, la phase de vérification et celle de conclusion.

¹ www.etudiant.com/dissertation/Audit .

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

Section 1 : Notions de base sur d'audit interne

1. Historique et progrès de l'audit interne

1.1. Aspect Historique de l'audit :

Au début du moyen âge, les sumériens ont ressenti une nécessité de contrôle de la comptabilité des agents¹. Ce système de contrôle par recoupement consiste à comparer une information qui est parvenue de deux sources d'enregistrement indépendantes.

Mais le mot « audit » n'est apparu que sous l'empire romain et plus spécifiquement dès le 3^{ème} siècle avant Jésus-Christ², où il était d'un sens plus large.

Dans la civilisation islamique, le contrôle était réalisé à travers la pratique de l'institution de Hisba. Dans ce mode de contrôle qui a été pratiqué entre le huitième siècle et le début de vingtième siècle (période de colonisation de la majorité des pays musulmans)³, avait pour but la promotion de la vertu et prévention du mal. Le Muhtassib intervenait dans les domaines transactionnels (inspecter les conditions de poids et les balances ainsi que les artisans qui produisent de la nourriture, des vêtements et les machines⁴...).

Le mot audit, qui nous vient du latin « audire », c'est-à-dire « écouter », les romains employaient ce terme pour désigner un contrôle au nom de l'empereur sur la gestion des provinces. Ultérieurement, ce contrôle s'est développé suite aux efforts des anglais. Ce n'est qu'au XIX^{ème} siècle que les législateurs ont institués le contrôle des sociétés par des agents externes en raison :

- Du développement de l'industrie, le commerce, les banques, des assurances...
- La charge qui pèse sur l'auditeur reconnu en tant que garant des détenteurs de capitaux à l'égard des abus des gestionnaires, dès le début du XX^{ème} siècle et avec la crise de 1929 due à une mauvaise divulgation de l'information fiable. En tant que fonction dans une entreprise, l'audit interne est apparu aux Etats Unis après la crise de 1929. La crise finie, les auditeurs ayant beaucoup d'expérience dans les domaines comptables ne sont imposés, c'est en ce moment que la fonction d'audit interne a pris naissance.

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

¹ Laminick H. V, « Histoire de la comptabilité », Edition Pragmons, Paris, 1979, p.17.

² J. Rafféreau, F.Duboie et D. Menoville, « l'audit opérationnel ». Colloque sais-je ? PUF. p.7.

³ Benhayoum Sadafi, M. A., « L'audit interne : levier de performance dans les organisations publiques, Etude de cas Drapor », Institut supérieur de commerce et administration des entreprises, Rabat, 2001, p. 01.

⁴ Idem.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

1.2. Progrès et évolution de la notion d'audit interne :

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

Tableau n°01 : Système du progrès de l'audit

Période	Prescripteur de l'audit	Auditeurs	Objectifs de l'audit
2000 avant J.C à 1700	Rois, empereurs, Eglises et états	Clercs, Ecrivains.	Punir pour les détournements de fonds. Protéger le patrimoine.
1700 à 1850	Etats, tribunaux commerciaux et actionnaires	Comptables.	Réprimer et punir les fraudeurs. Protéger le patrimoine.
1850 à 1900	Etats et actionnaires	Professionnels de la comptabilité juristes.	Eviter les fraudes et attester la fiabilité de bilan.
1900 à 1940	Etats et actionnaires	Professionnels d'audit et de comptabilité	Eviter les fraudes et les erreurs et attester la sincérité et la régularité des états financiers historiques.
A partir de 1990 à ces jours	Etats, tiers et actionnaires	Professionnels d'audit et du conseil.	Attester l'image fidèle des comptes et qualité du contrôle interne dans le respect des normes. Protection contre la fraude internationale.

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

La fonction d'audit interne s'est développée avec la création de l'IIA (Institut of Internal Auditor) aux USA en 1941, dont la vocation est de promouvoir l'audit interne et

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

d'accroître la compétence professionnelle et techniques des auditeurs internes par des recherches et des formations professionnelles.

En France, la fonction d'audit interne s'est développée au cours de la période 1965/1970 ; son évolution est au développement de l'Association Française du contrôle interne(AFCI) en 1965, devenue Institut Français de l'audit et du contrôle Interne(IFACI).

En Algérie, l'audit interne a longtemps confiné au niveau de la fonction comptable et financière qui est devenue obligatoire dès 1980 (article 40 de la loi 88/01 du 12 janvier 1988) dans toutes les EPE (Entreprises publiques économique). Ce dernier énonce qui suit :

« Les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et de renforcer les structures internes d'audit et d'améliorer d'une manière constante leurs procédés de fonctionnement. »¹. Par la suite, cette obligation légale fut abrogée en 1995. Depuis, l'audit interne est devenu facultatif. Donc, l'Algérie est un rares pays à avoir imposé l'audit interne à travers un texte de loi.

Pour conclure, la fonction de l'audit interne a subi des changements significatifs au cours du siècle dernier, l'objectif principal de la fonction d'audit interne est passé du celle de la détection des fraudes à aider les gens dans la prise de décisions en commençant par une évaluation des risques.

2. Définition de l'audit interne

Dans notre tentative de cerner la notion d'audit interne, nous présenterons trois définitions :

➤ Définition de l'IIA (Institute of Internal Auditors)

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

➤ Définition de l'IFACI (Institut Français de l'audit et de Contrôle Internes)

« L'audit interne est, dans l'entreprise, la fonction chargée de réviser périodiquement les moyens dont disposent la direction et les gestionnaires de tous niveaux pour gérer et contrôler l'entreprise. Cette fonction est assurer par un service dépendant de la direction mais

¹Article 40, Journal officiel, 27^{ème}, N° 2, Mercredi 13 Janvier 1988, p.22.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

indépendants des autres services. Ses objectifs principaux sont, dans le cadre de révisions périodiques, de vérifier que les procédures comportent les sécurités suffisantes, les informations sont sincères, les opérations régulières, les organisations efficaces, et les structures claires et biens adaptées »¹.

- Il s'agit bien d'une fonction indépendante et volontariste qui trace et identifie clairement le chemin à suivre.
- Nécessitant un apprentissage et une bonne formation. L'audit interne sollicite la disposition de spécialistes afin d'exercer cette fonction dans un cadre professionnel. C'est une fonction de direction qui concerne au premier l'intérêt des responsables de l'entreprise.
- Centré sur les enjeux majeurs de l'organisation, ses missions portent sur l'évaluation de l'ensemble des processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise.

L'audit interne est une activité qui applique, en toute indépendance, une démarche et des techniques d'examen et de vérification par référence à des normes. L'examen et les recommandations qui en découlent contribuent à donner au management et au conseil d'administration une assurance raisonnable quant à :

- La protection des actifs ;
- La qualité des informations financières publiées ;
- L'utilisation efficiente et efficacité des ressources ;
- Et au respect à l'application.

➤ Selon Alberto Sillero

« On peut définir l'audit interne comme étant une démarche d'analyse et de contrôle, s'applique désormais à l'ensemble des fonctions de l'entreprise. Ainsi, ya-t-il des audits de production, de force de vente, de qualité, de ressources humaines et des états comptables et financiers d'une société. »²

En résumé, cette définition nous a importé un nouveau rôle de l'auditeur interne « évaluation et les recommandations », contrairement à son classique qui est a été « examiner et conformer ». Donc, le rôle de l'audit interne est de fournir au management et au conseil d'administration un avis objectif et indépendant sur la pertinence et l'efficacité du système de

¹ Ammar. S, « Le rôle de l'auditeur interne dans le processus de gouvernance de l'entreprise à travers l'évaluation de contrôle interne », Institut des Hautes Etudes Commerciales de Sfax, Tunisie, 2007, p.03.

² Alberto Sillero, « audit et révision légale », Edition Eska, 2000, p. 12.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

contrôle interne de l'entreprise ainsi de faire recommandations pour améliorer le contrôle interne et apporter des conseils sur le contrôle interne.

En définitive, l'audit interne est une fonction ayant pour but de déceler les principales faiblesses au niveau de management des risques, de contrôle ainsi que la gouvernance de l'entreprise, déterminer les causes, évaluer les conséquences, formuler des recommandations, et convaincre les responsables d'agir, ce qui est permis ainsi de réaliser les objectifs de l'entreprise¹.

3. Caractéristiques et objectifs de l'audit interne

3.1. Caractéristique de l'audit interne²

L'audit interne s'occupe de tout ce que devrait faire un manager pour s'assurer de bonne maîtrise de ses activités, il existe trois activités :

- 1) **Activité d'évaluation indépendante ;**
- 2) **Activité assistance du management ;**
- 3) **Activité d'appréciation du contrôle interne ;**

➤ **Activité indépendante :**

La norme 1100 précise que « l'activité de l'audit interne doit être indépendante et les auditeurs internes doivent être objectifs dans l'accomplissement de leur travail.

L'auditeur interne :

- Doit être rattaché au plus haut niveau de la hiérarchie (avec aucune dépendance opérationnelle ou fonctionnelle) ;
- Ne peut pas intervenir au tant qu'opérationnel ;
- Ne doit pas exercer un contrôle des (sur) les personnes (contrôle interne ou inspection).

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

L'audit interne assiste le management en vue :

- D'optimiser le fonctionnement de l'organisation ;
- D'encourager un contrôle efficace à un coût raisonnable.

¹ CHEKROUN Meriem, thèse doctorat LMD, « le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne, cas d'un échantillon d'entreprise algériennes », Tlemcen, 2013, p.22.

² Abdesselam Medjoubi, séminaire « généralité sur l'audit interne », Alger, janvier 2013, p.04.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

Cela est réalisable :

- ✓ En menant des enquêtes et analyses ;
- ✓ Procédant à des évaluations ;
- ✓ En fournissant des informations critiques et pertinentes ;
- ✓ En émettant des recommandations et avis.

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

L'audit interne est une fonction d'appréciation et d'évaluation dont la tâche essentielle est, notamment, la validation du contrôle interne via :

- ✓ La détection de dysfonctionnements éventuels ;
- ✓ D'analyse critique des procédures.

3.2. les objectifs de l'audit interne

Selon Mikol, l'audit interne peut avoir quatre objectifs ¹ :

- Assurer à la direction l'application de ses politiques et la qualité du contrôle interne ;
- Etudier tout ou partie des comptes annuels ou consolidés ;
- Porter un jugement sur la qualité de gestion ;
- Améliorer les performances de l'entité auditée.

D'autres objectifs qui sont considérés aujourd'hui comme un défi pour les auditeurs internes est, la création de la valeur ajoutée, cette dernière, est aujourd'hui un objectif principal de l'audit interne. La définition même de l'audit interne précise que l'auditeur interne « contribue à créer de la valeur ajoutée ». Cette exigence traduit dans les recommandations de l'auditeur. En effet selon Jacques Renard, l'audit interne ne doit pas uniquement effacer les erreurs ou vérifier les procédures comptables, mais, il est là pour faire des recommandations pour améliorer la performance de l'entreprise².

On peut expliciter les objectifs de l'audit interne sous l'angle de cinq apports³ :

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

¹ Mikol A., « forme d'audit : l'audit interne » encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000, p.735.

² Renard, J, « théorie et pratique de l'audit interne ». 7^{ème} édition, Eyrolles, Paris. 2010, p.57.

³ Benhayoum Sadafi, Op. Cit, p.43.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

- La prévention de toute difficulté pouvant menacer l'entreprise ;
- L'auditeur est un révélateur d'amélioration.

4. Les métiers de l'audit interne

Le métier de l'audit interne est très difficile parce que les responsables exigent aux auditeurs d'être très pointus sur des sujets très divers comme : la comptabilité, les processus administratifs, les systèmes informatiques... etc. Donc pour un bon métier de l'audit interne, il faut que les auditeurs internes possèdent des capacités et des compétences polyvalentes.

Comme Jacques Renard a indiqué dans son livre « Théorie et pratique de l'audit interne », le métier de l'audit interne comprend trois phases essentielles, le premier est évidemment technique, le deuxième est relationnel et le dernier est reporting¹.

- **Le métier technique :** Le métier technique concerne la méthodologie, c'est-à-dire les auditeurs internes appliquent une méthodologie qui leur permet d'arriver à leurs conclusions.
- **Le métier relationnel :** Ce métier d'audit interne lié à des contacts : en face-à-face avec les responsables des entités audités. Mais aussi avec d'autres personnes dans le cadre de leur recherche d'information. Les personnes rencontrées par les auditeurs doivent être concernées par les abordés et les problématiques traitées. Les auditeurs internes vont rencontrer des membres de la direction générale, mais aussi des collaborateurs tout en bas de la hiérarchie. Le mode de rencontre entre l'auditeur interne et l'audité est souvent pratiqué face-à-face, souvent dans le bureau de l'audité. D'autres rencontres existent ou sont pratiquées sous forme d'ateliers. Cette phase sera appelée « communication orale ».
- **La troisième phase est celle de reporting :** (le terme anglo-saxon induit une notion d'écrit et oral que le mot français de « rapport ». L'écrit est le support essentiel, cette phase appelée « communication écrite ». Il faut que les auditeurs internes savoir communiquer soit oralement ou par écrit.

La communication écrite constitue le support de travail effectué. Elle devient la « mémoire » de la mission ou le support de la mission sa forme est très importante car, c'est sur les écrits des auditeurs internes que sont prises des décisions pour porter des jugements sur l'efficacité de l'entreprise. Donc, les auditeurs internes doivent savoir écrire de façon claire, précise, concis, neutre et objective, et aussi ils doivent avoir le courage surtout face aux audités, face aux managers pour dire et écrire des choses.

¹ Renard Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne » 4^{ème} édition, Eyrolles, Paris, 2003, p.88.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

Section 2 : Organisation, formes et outils de l'audit interne

1. L'organisation de l'audit interne :

L'audit interne a été organisé grâce à l'Institute of Internal Auditor (IIA) qui a été fondé aux Etats-Unis en 1941, l'IIA connu comme une association professionnelle internationale de 122000 membres, il a une activité importante en matière de formation professionnelle et de recherche. Publie des ouvrages et revues organise même des conférences et colloques. D'autres regroupements ont été apparus dont le but de développer la fonction d'audit interne, l'exemple de la « Confédération Européenne des Instituts d'audit interne » (ECIAA), « L'union Francophone de l'Audit Interne » (UFAI), en Algérie on parle de l'Association des Auditeurs Consultants Interne Algériens (AACIA) qui a été créé en 1993 dont le but de développer l'audit interne en Algérie. Aujourd'hui les principales activités de L'AACIA sont : formation, séminaires, conférences, rencontres, débat et publication¹.

1.1. Les normes de l'audit interne

La fonction de l'audit interne s'exerce dans la limite des normes définies par la profession celle-ci est, en effet organisée au plan international.

Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (ISA) approuvé officiellement par L'IIA en 1978 sont devenues un référentiel essentiel et très important pour que les auditeurs interne puissent s'acquitter de leur responsabilité quel que soit les différents environnements juridiques et culturels. Ces normes ont été publiées en 1978 par « The Internal Audit Standards Board » (IASB) pour objet ² :

1. de définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne ;
2. de fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée ;
3. d'établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
4. de favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

On distingue trois (03) types des normes de l'audit interne, des normes de qualification, des normes de fonctionnement et des normes de mise en œuvre.

Les normes de qualifications (série 1000) indiquent les caractéristiques qui doivent présenter les auditeurs internes. Les normes de fonctionnement (série 2000) décrivant la

¹ Sur site internet, <http://algerieassociation.forumactif.com/t121-association-des-auditeurs-consultants-internes-algeriens>, date de consultation, le 13/01/2017 à 21 :10.

² Sur le site internet, www.ifaci.com, « Cadre de Référence International des Pratiques professionnelles de l'Audit Interne.pdf, Edition 2013, p.25.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

nature des activités d'audit interne. Les normes de mise en œuvre (série 100 ou 200) consistent à déterminer les procédures pour des missions spécifiques. Ils concernent les activités d'assurance (indiquées par la lettre « A » après le numéro de la norme, par exemple 1130.A1) et les activités de conseil (indiquées par la lettre « C » après le numéro de la norme, par exemple 1130.C1)¹.

¹ Sur le site internet, www.ifaci.com, « Cadre de Référence International des Pratiques professionnelles de l'Audit Interne.pdf, Edition 2013, p.26.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

Tableau n°02 : les normes de qualification et de fonctionnement

Normes de qualification « Ce que sont l'audit interne et les auditeurs »	Normes de fonctionnement « Ce qu'ils font »
<p>1000 : Mission, pouvoir et responsabilité</p> <p>1100 : indépendant et objectivité</p> <p>1110- indépendance dans l'organisation</p> <p>1120- Objectivité individuelle</p> <p>1130- Atteintes à l'indépendance et objectivité</p> <p>1200 : Compétence et conscience professionnelle</p> <p>1210-Compétence</p> <p>1220- Conscience professionnelle continue</p> <p>1230- Formation professionnelle</p> <p>1300 : programme d'assurance et d'amélioration qualité</p> <p>1310- Evaluation du programme qualité</p> <p>1311- Evaluation interne</p> <p>1312- Evaluation externe</p> <p>1320- Rapport relatifs au programme qualité</p> <p>1330- Utilisation de la mention « conduit conformément aux normes »</p> <p>1340- Indication de non-conformité</p>	<p>2000- Gestion de l'audit interne</p> <p>2010- Planification</p> <p>2020- Communication et approbation</p> <p>2030- Gestion des ressources</p> <p>2040- Règles et procédures</p> <p>2050- Coordination</p> <p>2060- Rapports au Conseil et à la direction générale</p> <p>2100- Nature du travail</p> <p>2110- Management des risques</p> <p>2120- Contrôle</p> <p>2130- Gouvernement d'entreprise</p> <p>2200- Planification de la mission</p> <p>2201- Considération relatives à la planification</p> <p>2210- Objectifs de la mission</p> <p>2220- Champ de la mission</p> <p>2230- Ressources affectées à la mission</p> <p>2240- Programme de travail de la mission</p> <p>2300- Accomplissement de la mission</p> <p>2310- Identification des informations</p> <p>2320- Analyse et évaluation</p> <p>2330- Documentation des informations</p> <p>2340- Supervision de la mission</p> <p>2400- Communication des résultats</p> <p>2410- Contenu de la communication</p> <p>2420- Qualité de la communication</p> <p>2421- Erreurs et omissions</p> <p>2430- Indication de non-conformité aux normes</p> <p>2440- Diffusion des résultats</p> <p>2450- Les opinions globales</p> <p>2500- Surveillance des actions de progrès</p> <p>2600- Communication relatif à l'acceptation des risques</p>

Source : Schick P, « Mémento d'audit interne », Edition Dunod, Paris, 2007, p.217.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

1.2. La charte d'audit interne :

La charte de l'audit interne est un document formel qui définit le but, l'autorité et la responsabilité de l'activité de l'audit interne. La charte de l'audit interne établit la position de l'activité de l'audit interne dans l'organisation ; autorise l'accès aux locaux, au personnel et aux propriétés physiques concernant l'exécution des engagements ; et définit la portée des activités de l'audit interne¹. Cela signifie que le rôle de ce document officiel a montré le chemin de l'audit interne, précise la mission et définit le champ des activités d'audit interne.

2. Les formes de l'audit interne

Le terme « audit » est aujourd'hui utilisé dans tous les domaines d'activités d'une entreprise, il peut être exercé par une personne issue d'une profession organisée (expert-comptable, commissaire aux comptes, auditeur interne), mais il peut être également exercé par des personnes venant d'horizons différents (informaticiens, avocats, ingénieurs, fonctionnaires, etc.).

2.1. Audit de la fonction comptable par les auditeurs :

L'audit de la fonction comptable suivi par les auditeurs internes vise à « porter un jugement sur la maîtrise de la fonction par les responsables et recommander les dispositions à prendre pour les améliorer »². Cela signifie, que la mission de l'auditeur interne est orientée vers le bon fonctionnement de la fonction comptable. L'auditeur interne en collaboration avec les auditeurs externes doivent s'assurer que les procédures de contrôle interne comptables sont fiables. Il ne s'agit pas ici d'une mission de certification des comptes.

2.2. L'audit opérationnel :

Selon le Dictionnaire de la langue française, il s'agit de l'une des études menées dans le cadre d'un audit global d'une entreprise³.

Contrairement à l'audit financier, qui vise à certifier la régularité et la sincérité de l'information comptable et financière il s'intéresse ainsi aux actions ayant une incidence sur la préservation du patrimoine, l'information financière publiée par l'entreprise, l'audit opérationnel, s'applique à toutes les actions sans privilégier leur incidence sur la préservation des comptes.

¹ Chartered Institute of Internal Auditors, 2011, "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing", Glossory. Disponible sur l'adresse suivante : www.theiia.org.uk

² Renard J, Op. Cit, p.60.

³ Sur le site internet, <http://www.linternaute.com/dictionnaire/fr/definition/auditoperationnel>, date de consultation, le 15/02/2017 à 22 :45.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

L'audit opérationnel comporte la vérification du caractère adéquat de l'efficacité des systèmes et procédures internes ainsi que l'analyse des structures d'organisation et d'attribution des responsabilités afin de vérifier que les objectifs fixés par le top management sont atteints à moindre coût. Cet audit fait recours essentiellement à l'évaluation d'une organisation du point de vue de la performance de son fonctionnement et de l'utilisation des ressources. Donc la fonction principale de l'audit opérationnel est d'améliorer l'organisation et les déroulements des opérations de la société. A cet égard, un audit systématique se concentre sur l'analyse de la structure organisationnelle, ainsi que des processus ou des transactions l'objectif principal est de s'assurer que toutes les solutions d'organisation de la société sont conformes aux règles et règlements.

2.3. L'audit de gestion (management) :

C'est l'audit probablement le plus connu du grand public. Selon Mikol, « l'audit de la gestion a pour objectif soit d'apporter les preuves d'une fraude, d'une malversation, soit de porter un jugement critique sur opération de gestion ou les performances d'une personne ou groupe de personne. »¹. Contrairement à l'audit comptable et financier qui a pour objet de vérifier la bonne transcription en langage comptable des opérations de l'entreprise, l'audit de la gestion a pour but de prendre un jugement sur la performance de ces opérations et la qualité des dirigeants.

Les auditeurs de gestion doivent déterminer si tous les processus nécessaires et des lignes directrices ont été définis dans l'entreprise, ainsi ils doivent déterminer si les gestionnaires agissent en conformité avec les règles établies.

L'audit de gestion, consiste donc à apporter un jugement sur les performances d'une entité. Il peut s'agir :

- d'une vérification de la conformité de la politique de chaque fonction par rapport à la stratégie de l'organisation ou aux politiques qui en découlent ;
- de la vérification de la façon dont les politiques sont conçues, transmises et exécutées tout au long de la chaîne hiérarchique ;
- d'audit du processus d'élaboration de la stratégie de l'organisation. Il est surtout utilisé dans les filiales de groupes pour s'assurer du respect du processus stratégique édicté par l'entreprise mère ;

¹ Mikol A, Op. Cit, p.337.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

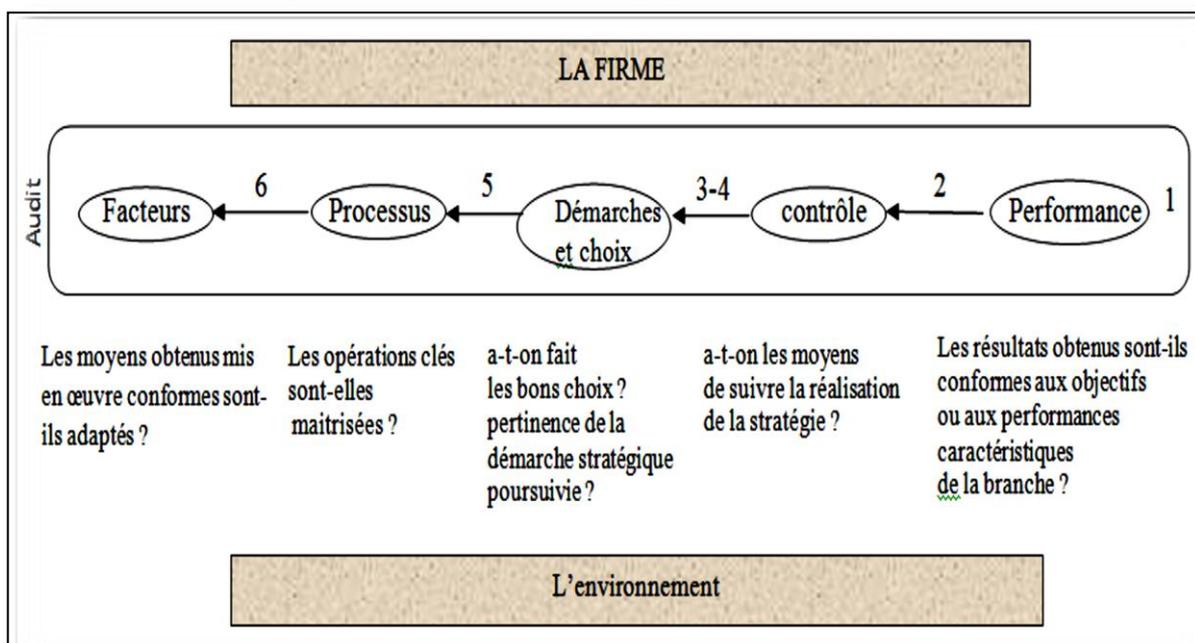
2.4. L'audit stratégique :

L'audit stratégique est associé à l'une des sciences de gestion les plus difficile à appréhender en entreprise. Il consiste à vérifier la cohérence globale de l'ensemble des politiques et stratégies.

Michel Weill a défini l'audit stratégique comme « l'audit stratégique est celui des performances rapportées aux choix stratégique (référence interne) et à l'environnement (référence externe)¹ ». Il a pour objet de vérifier si les résultats réalisés par l'entreprise sont conformes par rapport aux objectifs définis.

Selon le même auteur, l'audit stratégique n'est pas un audit général de l'organisation. Car, il ne pénètre pas dans toutes ses fonctions. Il n'est pas non plus un audit financier et d'une manière plus générale, il n'est pas un audit fonctionnel ou un ensemble d'audits fonctionnels simplifiés.

Figure n°1 : Les composantes de l'audit stratégique.



Source : M. WEIL, « L'audit stratégique : Qualité et efficacité des organisations », AFNOR, Paris, 2007, p.48.

La figure montre les six catégories de questions que l'auditeur doit poser afin d'obtenir des réponses bien déterminées. Cela veut dire que les objectifs de l'audit stratégique est d'apporter des réponses à ses questions.

¹Weil M, « l'audit stratégique : Qualité et efficacité des organisations », Anfor, Paris. 2007, p.39.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

2.5. Audit social :

L'audit social regroupe les formes d'audit appliquées à la gestion et au mode de fonctionnement des personnes dans les organisations qui les emploient ainsi qu'au jeu de leurs relations interne et externe¹. Cela signifie que l'audit social a pour but d'améliorer les relations sociales que ce soit interne (relations des salariés entre eux, relations hiérarchiques, etc.) ou externes (relations de l'entreprise avec les différents parties prenantes telles que les actionnaires, les clients, les fournisseurs, l'état, etc.).

L'audit social a donc pour but de vérifier l'efficacité et la conformité des règles sociales de l'entreprise, c'est pourquoi l'audit de conformité fait partie des activités de l'audit social. Ces objectifs sont divers. En effet, selon l'Institut International de l'Audit Social (IAS)² les quatre buts poursuivis par l'audit social sont comme suit :

- vérification de la conformité d'un système social ou de management aux règles et normes nationales ou internationales qui s'appliquent à lui ;
- évaluation de l'efficacité et de l'efficience de ce système et des risques encourus ;
- appréciation de la cohérence des politiques sociales et des moyens mis en œuvre ;
- vérification de la faisabilité socio-économique d'un projet ou d'un programme.

On peut ainsi trouver :

- l'audit juridique ;
- l'audit informatique ;
- l'audit de conformité réglementaire ;
- l'audit marketing ;
- l'audit organisationnel.

3. L'audit interne et ses outils :

L'audit interne se doté d'un ensemble d'outils sur chaque phase de mission : il faut citer aussi les logiciels spécifiques aux audits, car les outils informatiques deviennent très importants dans la conduite d'une mission d'audit interne, surtout si nous savons qu'aujourd'hui la plupart des entreprises utilisent les TIC (Technologie de l'Information et de Communication).

¹ Peretti J.M, « définition de l'audit social ». Disponible sur l'adresse suivante : www.audit-sociale.eu.

² Sur le site web, www.auditsocial.net, consulté le 27/2/2017, 21 :30.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

Généralement dans la pratique de l'audit interne, les outils utilisés par l'auditeur présentent trois caractéristiques¹ :

- Ils ne sont pas appliqués de façon systématique, l'auditeur choisit l'outil le mieux adapté à l'objectif.
- Ils ne concernent pas seulement l'auditeur interne. Faire recours à d'autres professionnels comme : l'auditeur externe, consultants, informaticiens,...etc. peuvent employer ces outils.
- Deux outils peuvent être utilisés au cours de la même recherche.

On peut distinguer entre deux types d'outils :

- ✓ **Les outils d'interrogations** : ce sont des outils qui permettent d'aider l'auditeur interne à formuler des questions ou à répondre à des questions qu'il se pose.
- ✓ **Les outils de descriptions** : ce sont des outils qui aident l'auditeur à éclairer les spécificités des situations rencontrées.

- Les outils d'interrogations sont :

- les sondages statistiques ou échantillonnages ;
- les interviews ;
- le questionnaire ;
- les outils informatiques ;
- les vérification 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.

3.1. Les outils d'interrogations

3.1.1. Les sondages statistiques :

Le sondage est une technique statistique qui se base sur l'étude des fichiers informatiques et de logiciels d'extraction et d'analyse. Au cours de ses analyses, l'auditeur interne rencontre des erreurs et des dysfonctionnements à lesquelles il cherche à connaître l'ampleur de ces erreurs, ces dysfonctionnement ou ces phénomènes.

¹ Renard, J, Op, Cit, 7ème édition, p.329.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

Les sondages statistiques sont notamment utilisés lorsque l'objectif de l'auditeur est d'estimer une grandeur (valeur monétaire, fréquence, ...) pour une population de taille importante. Même avant que l'auditeur interne utilise cet outil, le sondage statistique doit mener son investigation, il faut obtenir l'information statistique qui se définit en trois niveaux :

- **Premier niveau** : Concernant les données élémentaires : l'auditeur va tirer des conclusions ou bien des pistes d'observation. Il trie selon deux méthodes, soit avec l'enquête qui permettra à l'auditeur interne de connaître le pourcentage de gens qui vont répondre oui ou non. Soit en utilisant la méthode du tri croisé. Cette méthode est peu très élaborée puisqu'elle met en œuvre deux (02) variables, exemple analyse des ventes par régions et par produits.
- **Deuxième niveau** : Les statistiques interne, élaborées par tous et en particulier par le contrôle de gestion. Il faut rappeler ici le rôle important joué par le contrôle de gestion comme « pourvoyeur » d'information pour l'audit interne.
- **Troisième niveau** : Concernant l'échantillonnage statistique mis en œuvre par la technique du sondage. L'usage en est simple à condition de respecter un certain nombre de règles essentielles.

Généralement le sondage statistique est une méthode qui permet de choisir un échantillon ou bien une population de référence d'extrapoler à la population, les observations faites sur ce même échantillon. Mais il faut rappeler quelques définitions de base pour éclairer l'outil de sondage statistique :

La population : on peut définir la population comme l'ensemble sur lequel l'auditeur interne effectue la recherche. Cet ensemble de données peut être composé d'individus, de chiffres,...etc.

L'échantillon est l'extrait de la population sur lequel l'auditeur interne va travailler.

3.1.2. Les interviews :

L'interview est un outil important que l'auditeur utilise dans sa mission. Ce n'est pas un entretien, ni une conversation parce que l'auditeur interne n'est pas comme un journaliste qui interviewe une star ou un homme politique. Ici l'auditeur c'est celui qui écoute : Auditer c'est écouter, et ce n'est pas un interrogatoire, dans lequel le rapport serait celui d'un accuser ou dénoncer. L'auditeur est arbitrage de jeux. L'atmosphère d'une interview d'audit interne doit être une atmosphère de collaboration. En audit interne, l'interview est coopérative.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

3.1.3. Les outils informatiques :

De nombreux outils informatiques utilisés par l'auditeur interne. En effet ces différents outils utilisés peuvent être classés comme suit :¹

- **Les outils de travail de l'auditeur :** par exemple, les logiciels de traitement de textes, les logiciels de dessin (Power point, Flow charting...), les tableaux et les logiciels de représentations graphique toujours utiles.
- **Les outils de réalisation des missions :** on peut citer à titre d'exemple, les outils méthodologiques qui permettent à l'auditeur interne de concevoir son tableau des risques, d'établir et de suivre le déroulement de son QCI, de formaliser les F.R.A.P (la Feuille de Révélation et d'Analyse de problème)...etc. Et ainsi les outils d'interrogation et d'extraction de fichiers.
- **Les outils de gestion de services :** ils sont nécessaires pour l'auditeur. Parmi ces outils il y a :
 - les logiciels d'élaboration du plan et de suivi de sa réalisation ;
 - les logiciels de suivi des temps de travail des auditeurs ;
 - les outils de mesures d'efficacité des missions d'audit ;
 - les bases de données répertorient constats et recommandations ;
 - le contrôle budgétaire de l'unité.

3.1.4. Vérifications et rapprochements 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.

Les auditeurs internes n'y ont recours que pour s'assurer de la validité des opérations effectuées. Ainsi, il en existe de multiples techniques qui permettent d'obtenir une assurance raisonnable de la validité des informations fournies².

1- 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. Ces vérifications consistent à vérifier non seulement les additions, multiplications, mais aussi les reports. Bien que les systèmes de l'entreprise soient souvent automatisés, des erreurs ne sont pas totalement exclues. Il s'agit également, sans toutefois tout recalculer dans le détail de

¹Vallin, G. « Contrôle et auditor », Dunod. Paris. 2006, p.45.

² GERARD VALIN & AL J – F. CAVANOU, C. GUTTMANN, J. LE VOURCH, « Controlor & auditor », Edition Dunod. Paris, 2006, p.186.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

faire des estimations sur les calculs de coûts de revient, les amortissements, la rotation des stocks, etc.

Ajoutons à cette rubrique, la vérification de l'existence de documents. L'auditeur doit essayer de rechercher les preuves afin de valider les soldes des comptes. Dans cette recherche, il doit donner la préférence aux documents en provenance.

2- 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, ces techniques sont souvent riches d'enseignements, toute différence révélant une anomalie.

3- La confirmation par des tiers :

Comme nous l'avons déjà vu, une des techniques qui a la plus grande force est la confirmation directe des tiers. Les principales parties concernées sont : les clients, les fournisseurs, les banques, les avocats... etc.

Les demandes de confirmation sont : une position à une date donnée (le solde du compte à une date donnée), les opérations d'une période, les litiges en cours, les signatures autorisées... etc.

Ces demandes peuvent être fermées ou ouvertes. Par exemple, il est possible de demander à un client le montant dû à l'entreprise à une date donnée en précisant le montant figurant dans la balance client de l'entreprise auditée. Inversement, lors d'une demande « ouverte », le montant n'est pas précisé. D'une façon générale, les demandes de confirmation demandées aux clients sont fermées, celles aux fournisseurs et aux banques sont ouvertes.

3.1.5. Les questionnaires d'audit :

Dans le chemin qu'il suit pour collecter les informations relatives à l'activité auditée afin d'évaluer le système du contrôle interne (CI), l'auditeur utilise un document contenant un ensemble de questions connus sous le nom de questionnaire d'audit.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

Le questionnaire est une liste de questions auxquelles on doit répondre par écrit. C'est en générale l'auditeur qui reporte les réponses sur le questionnaire. Ce dernier est rempli après l'interview, à partir des notes prises et des documents obtenus¹.

Le questionnaire d'audit doit être aussi court que possible et les questions doivent être conçus de telle sorte qu'elles évitent toute ambiguïté, l'imprécision, ou la confusion. Par ailleurs, la méthode d'approche par le questionnaire dépend de la crédibilité des réponses données par les audités². A cet effet, l'auditeur doit procéder à une vérification des données collectées.

3.2. Les outils de descriptions :

3.2.1. L'observation physique :

Le travail de l'auditeur interne ne doit pas s'effectuer uniquement dans son bureau. L'auditeur doit aller sur terrain et pratiquer l'observation physique : Aller « sur le terrain » c'est comme allé dans une usine, visiter un centre commercial,...etc. ou même aller dans un autre bureau. Il existe trois conditions pour la bonne pratique de l'observation physique :

1. L'observation ne doit pas être un clandestin : en effet, l'auditeur interne doit informer les responsables, de sa visite. La règle générale de l'audit interne est la transparence.
2. L'observation ne doit pas être ponctuelle : c'est-à-dire elle dure un certain temps ou bien elle est répétée à plusieurs reprises.
3. L'observation doit toujours être validée car elle est incertaine.

L'observation physique par l'auditeur est un outil d'application universelle car tout est observable. On peut observer les processus c'est-à-dire comment se déroule une opération du recrutement ou comment se déroule la sorties des camions. On peut observer les biens comme l'inventaire et les documents en faisant une lecture et un regard sur les signataires des contrats par exemple. L'auditeur peut même observer les comportements des gens au travail, c'est-à-dire que personne ne présente sa carte d'identification à l'entrée des bureaux.

3.2.2. 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.

¹ CHEKROUN, M. Op. Cit, p.96.

² Khelassi. R, « l'audit interne : audit opérationnel : techniques, méthodologie, contrôle interne », 2^{ème} édition, Houma, Alger, 2007. p.37.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

3.2.2.1. La narration par l'audité :

C'est un outil essentiel qui permet à l'auditeur d'être un homme passif, il veut écouter et mentionner tout ce qui a été dit contrairement à l'interview. La narration a pour objet de faire écrire un cadre générale.

3.2.2.2. La narration par l'auditeur :

La narration par l'auditeur n'est qu'une mise en ordre des idées et des connaissances, en générale elle est basée sur la bonne écriture. La narration est structurée sur la logique et la fascination de la lecture.

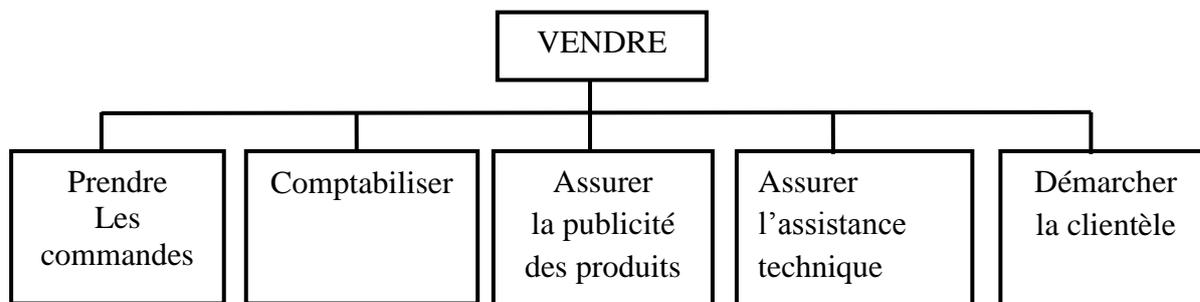
3.2.3. L'organigramme fonctionnel¹ :

Contrairement à l'organigramme hiérarchique de contrôle interne, qui doit être construit et mis en place par le responsable et qui est important pour l'auditeur de faire communiquer. L'organigramme fonctionnel est un organigramme construit par l'auditeur si celui-ci le juge nécessaire. L'auditeur l'établit à partir d'informations recueillies par narration, interview, observations. Parmi les caractéristiques de cet organigramme c'est que les mots qui se trouvent dans les cases ne portent pas les noms des personnes mais des verbes qui désignent des fonctions. Et les deux organigrammes ne 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.

Figure n°2 :L'organigramme fonctionnel (simple)



Source : J. Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne ». 4^{ème} édition, Eyrolles, Paris, 2003, p. 462.

¹ Jacques Renard, Op. Cit, 2010, pp. 355-356.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

3.2.4. Le diagramme de circulation :

Le diagramme de circulation ou *flow chart* est un moyen de travail de l'auditeur qui lui permet de comprendre et analyser les flux d'informations et en même temps procéder à l'évaluation d'efficacité du fonctionnement du contrôle interne mis en place par l'entreprise auditée.

Le diagramme de circulation des documents est une représentation graphique qui décrivant les opérations réalisées dans le cadre d'un processus¹. Il permet de visualiser de manière globale le cheminement des informations, ce qui facilite l'analyse du processus étudié. Pour le réaliser, la nature des tâches est représentée par des symboles reliés les uns aux l'autres.

1- Avantages et inconvénients :

Selon Jacques Renard les avantages et les inconvénients de diagramme de circulation sont² :

A. Les avantages :

C'est un document facile à lire et à comprendre. Chaque opération est matérialisée par un symbole différent, par exemple : création de document, duplication, archivage... etc. Concernant la circulation des documents elle est indiquée par des flèches qui traversent les entités concernées.

C'est un document qui permet à l'auditeur de poser les questions suivant :

- combien d'exemplaires ?
- qui les envoie ?
- où arrivent-ils ?
- qu'en fait-on ?

B. Les inconvénients :

L'utilisation de ce document nécessite des méthodes et des techniques difficiles pour utiliser, pour cela, l'auditeur interne doit les pratiquer souvent pour bien les maîtriser. L'utilisation du diagramme de circulation exige des formations pratiques continues. Mais avec les nouveaux logiciels relatifs au diagramme de circulation existant dans le marché, on peut dire que ces difficultés ont diminué.

¹ Kaplan, J, « Audinet: auditors guide to flowcharting », University of Toronto, 2001, p.03.

² Renard, J, 2010, Op, Cit, p. 361.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

3.2.5. La grille d'analyse des tâches :

Ce document complète totalement les autres outils de descriptions. En effet, il permet de visualiser les différentes tâches et fonctions réalisées par chaque procédure. Les informations recueillies par l'auditeur permettent de remplir la grille ci-après :

Tableau n°03 : la grille d'analyse des tâches

Tâches		Resp. courrier	Resp. achats	Comptable	Gestionnaire	Directeur	Non réalisé
Réception	O						
Transcription	O						
Rapprochement Fact/BC	C						
Rapprochement Fact/BR	C						
Vérification facture	C						
Comptabilisation	E						
Ordonnancement	A						
Etablissement du chèque	F						
Signature du chèque	A						
Envoi du chèque	O						

Source : GERARD VALIN & AL, « Controlor & Auditeur », édition DUNOD, Paris, 2006, p.184.

O : Opérationnelle **C :** Contrôle **E :** Enregistrement **A :** Autorisation **F :** Financière

Cette grille peut se présenter comme suite :

Première colonne → découpage unitaire des opérations ;

Deuxième colonne → nature de la tâche :

- ❖ opérationnelle ;
- ❖ contrôle ;
- ❖ enregistrement ;
- ❖ autorisation ;
- ❖ financière.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

Section 3 : Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne :

Toute mission d'audit interne est organisée par une démarche systématique (méthodologie) menée par une équipe d'auditeurs et dirigé par un chef de mission. Le rôle de chef de mission est d'animer et contrôler la progression des travaux afin de conjuguer tous les efforts des auditeurs (rôle de coordination), d'assurer la qualité des travaux et d'assumer la responsabilité d'interface avec les audités (responsabilité relationnelle).

En générale, toute mission d'audit interne passe par trois grandes phases : études (c'est-à-dire planification selon les normes professionnelles), vérification (certains parlent d'analyses) et conclusion.

Comme nous savons, la première phase « études » se prépare au bureau et surtout dans les fonds documentaires et bien sûr s'effectue sur le terrain, la deuxième phase de vérification est totalement sur le terrain, en fin la phase de conclusion est présentée comme interaction interne d'audit avec les audités. Trois acteurs interviennent dans la mission¹ :

- l'auditeur : celui qui conduit la mission d'audit ;
- l'audité : celui qui fait l'objet de l'audit ;
- le prescripteur d'audit : celui qui donne l'ordre à l'auditeur de réaliser la mission d'audit.

La conduite d'une mission d'audit interne est déterminée par deux critères (**champ d'application, la durée**). En effet selon Renard, il s'agit de varier le champ d'application de façon significative en fonction de deux éléments « l'objet et la fonction »².

A. L'objet : l'objet va permettre aux auditeurs de distinguer les missions spécifiques des missions générales.

- Mission spécifiques : c'est-à-dire une mission portant sur un point précis en un lieu déterminé « l'audit des ventes du secteur commercial ».
- Mission générale : il s'agit d'une mission qui n'a aucune limite géographique par exemple « une mission de vente » c'est-à-dire sans intéressé par un secteur.

B. La fonction : il existe deux types différents de mission :

- La mission unifonctionnelle : la mission unifonctionnelle est une mission concerne qu'une seule fonction qu'elle soit sa nature (mission spécifique ou générale).

¹ Bertin. E, « Audit interne, Enjeux et pratique à l'international », Edition d'organisation, Paris, 2007, p.38.

²Renard J., 2007, Op. Cit, p.210.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

- La mission plurifonctionnelle : contrairement à la mission unifonctionnelle, cette mission concerne plusieurs fonctions au cours d'une même mission.
- **La durée** : la durée d'une mission d'audit interne peut durer dix jours ou dix semaines selon l'importance du sujet à traiter ou à auditer, c'est-à-dire il n'y a pas des règles qui déterminent la durée. Selon le critère précédent on a une mission longue et une mission courte ¹:
 - ✓ **Mission longue (plus d'un mois)** : elle exige une quantité et une diversité importantes d'outils d'audit. On constitue des dossiers volumineux et documentés et on conclut par un rapport d'audit riche en recommandations nombreuses et constructives.
 - ✓ **Mission courte (inférieure ou égale à quatre semaines)** : elle exige une condensation des actions pour parvenir au résultat, c'est la mission courte, en générale elle est simple et que le thème est bien connu des auditeurs.

En ce qui concerne la mission d'audit interne, comme nous avons mentionné toute mission d'audit interne passe par trois grandes phases :

1. La phase d'étude « préparation »

Toute intervention d'audit interne s'amorce par une phase d'étude qui permet aux auditeurs internes d'avoir une meilleure prise de connaissance du domaine audité et de son environnement. Cette phase est fondamentale pour le tracé général de la mission en sorte qu'elle permet à l'auditeur interne de définir les grandes lignes du chemin d'audit à accomplir ; elle permet également d'identifier les facteurs clés de succès ainsi que les facteurs d'échec.

1.1. L'ordre de mission :

Comme disait Jaques Renard « comme son nom indique, l'ordre de mission ou « la lettre de mission » est un document qui permet à l'auditeur interne de commencer sa mission juridiquement. Elle traduit le mandat donné par la direction générale de l'audit interne »². Si nous suivons Jacques Renard la lettre de mission est un document officiel qui permet à l'auditeur d'accéder à l'information afin de chercher les risques, détecter les preuves,...etc. Il ne s'agit pas donc, d'un document contractuel échangé entre une entreprise et un intervenant extérieur parce que ceci est concerné aux auditeurs externes, consultants,...etc.

Pour résumer l'ordre de mission est un document court (une page environ), caractérisé par les principes suivants :

¹ Jacques R, 7^{ème} Ed, Op. Cit, p.211.

² Idem. pp.217-218.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

- Il doit émaner d'une autorité compétente et signé par celle-ci : c'est le plus souvent la direction générale ou le comité d'audit s'il en existe un (et quelquefois contresigné par le directeur audité) c'est-à-dire l'auditeur interne ne décide pas lui-même de ses missions ;
- Il ne comporte pas de date de fin : c'est regrettable car c'est peut-être ce qui intéresse le plus les audités... mais c'est prudent¹ ! ;
- Ses destinataires sont : l'auditeur interne, les chefs de service et responsables ainsi que les audités ;
- Il est rédigé par l'auditeur interne pour avoir les caractéristiques de forme et de fond souhaitées (éviter « suite à nombreuses erreurs de forme et irrégularités j'ai décidé... » ou « les auditeurs me rendront personnellement compte des dysfonctionnements qu'ils auront découverts »)².

1.2.La décomposition en objets auditables :

Les auditeurs internes doivent acquérir toutes les informations concernant l'entreprise (historique, activités, l'organigramme et précisément le champ d'audit), identifient les personnes à rencontrer pour faciliter leur travail.

En générale ces auditeurs étudient toutes les informations utiles collectées concernant la société ou les activités à auditer, développent des questionnaires et même quelques interviews. Tous ces travaux ont pour but d'établir un référentiel d'audit permet d'analyser ces risques et identifier les objectifs précis d'audit. Il s'agit d'effectuer une décomposition du sujet de la mission.

La connaissance du domaine ou la fonction audité est un travail classique : car il atteint les informations recueillies concernant le sujet audité par des responsables ne seront pas compétents et les informations fiables, efficacité peut conduire l'auditeur à connaître mieux les risques et les améliorer. C'est pour cela l'auditeur interne doit commencer directement son travail par l'observation sur le terrain. Selon Jacques Renard cette partie est considérée, la partie la plus importante de la mission³. Parce que c'est là où l'auditeur interne peut avoir une connaissance générale sur l'entreprise c'est-à-dire une vision d'ensemble de l'organisation, ainsi l'objet de la mission et des contrôles interne efficace pour les maîtriser.

¹Schick.P, Vera. J, Bourrouilh-Parège. O, « Audit interne et référentiels de risques : Gouvernance, Management des risques, Contrôle interne », Edition Dunod, Paris, 2010, p.94.

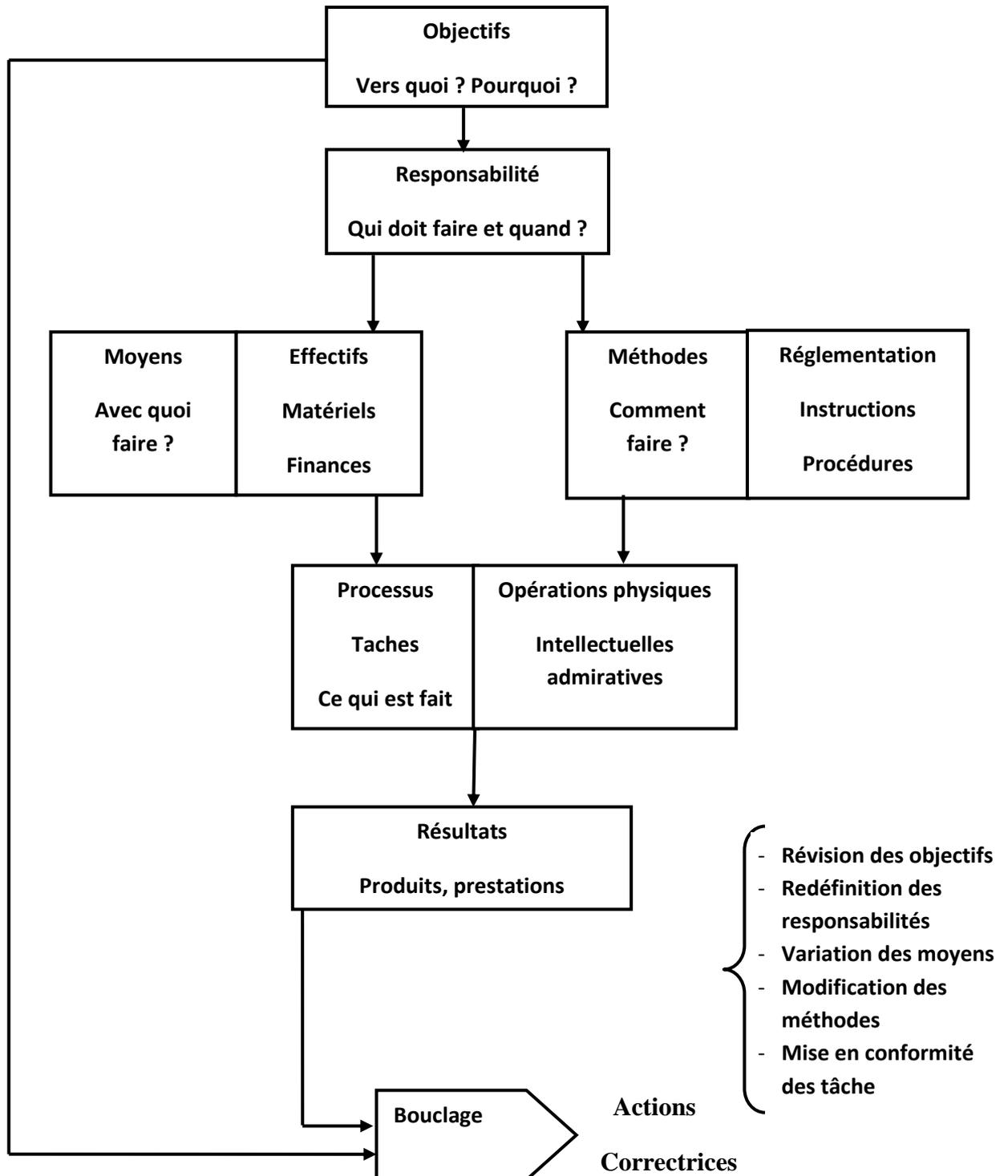
² Idem.

³ Renard J, 2007, Op. Cit. p.234.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

Deux outils essentiels pour la prise de connaissance du domaine audité. Le schéma d'analyse d'une activité et le découpage en objets auditables.

Figure n°03 : Analyse d'une activité



Source : P. SCHICK, 2008. « Mémento d'audit interne ». Dunod, Paris.

La figure 4 permet à l'auditeur de mieux connaître le domaine audité. Elle lui permet de comprendre une connaissance globale ou détaillée du domaine audité.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

- ❖ Ses finalités et ses objectifs cohérents avec la politique et la stratégie ;
- ❖ Les responsabilités ;
- ❖ Les méthodes et les moyens ;
- ❖ Le processus ;
- ❖ Les résultats, leur suivi et leur comparaison avec les objectifs.

1.3. Le découpage en objets auditables :

Le processus de l'entité à audité est découpé en différents éléments simple à appréhender pour que l'auditeur interne puisse étudier chaque étapes à sa manière.

Par exemple, dans l'audit facturation on trouve¹ : la sortie d'usine ou du magasin, le calcul de l'émission de la facture, la mise à jour de la comptabilité et des statistiques commerciales.

De même pour l'achat, on trouve :

- L'expression de besoin ;
- Sélection des fournisseurs ;
- Passation de la commande au fournisseur ;
- Réception de la marchandise ;
- Réception et la comptabilisation de la facture ;
- Paiement de la facture et la comptabilisation de paiement.

2. La phase de vérification « réalisation »

L'auditeur va à présent se déplacer sur le terrain pour le déroulement des opérations de sa mission. Cette phase va débiter par une réunion d'ouverture qui va marquer le commencement des opérations. Par la suite, l'auditeur interne élaboré le programme de vérification sur la base du rapport d'orientation.

2.1. La réunion d'ouverture :

Avant d'engager l'audit, il est indispensable de consacrer quelques minutes dans une réunion d'ouverture, dont l'objet est de présenter si nécessaire le nombre de l'équipe d'audit aux auditées, instaurer un climat de confiance entre les auditeurs et les auditées de rappeler les objectifs, le champ et le plan d'audit, de préciser les horaires et de conformer la date de la

¹ Schick P, Op. Cit, p.217.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

réunion de clôture, de résumer les méthodes et les procédures qui seront utiliser pour conduire la mission d'audit¹.

Cette réunion doit se tenir sur les lieux ou la mission doit se dérouler afin de lancer le coup d'envoi des opérations et de rassembler les principaux acteurs. A cette occasion l'ordre du jour sera abordé². Au terme de cette réunion, les auditeurs internes apportent au rapport d'orientation les modifications ou retouches nécessaires (s'il y en a). Ainsi, ce document définissant les objectifs de la mission prendra sa forme définitive.

2.2. Le programme de vérification ou programme de travail :

Le programme de vérification est un document interne au service d'audit destiné à définir, répartir dans l'équipe, planifier et suivre les travaux des auditeurs pour atteindre les objectifs du rapport d'orientation. Il définit les travaux que l'auditeur va effectuer pour vérifier la réalité des forces et faiblesses apparentes identifiées lors de la phase d'étude³.

Le programme de vérification est un document majeur qui permet à l'équipe d'audit de⁴ :

- Le responsable de l'audit interne s'assure que toutes les préoccupations sur le sujet ont été prises en compte ;
- Il permet au chef de mission d'évaluer les tâches afin de le répartir entre les auditeurs, il lui permet aussi d'établir un planning et de le suivre ;
- Servir de référentiel à l'auditeur pour lui éviter de déborder et de peaufiner.
- Documenter le déroulement de la mission pour avoir une traçabilité de celle-ci, ce qui facilite ainsi la supervision pour le chef de mission ;

2.3. Les feuilles de couverture :

La feuille de couverture est un document qui formalise le but, les modalités d'exécution d'une tâche définie dans le programme de vérification et met par la suite en évidence les conclusions qui ont été tirées⁵. Cette feuille est établie par l'auditeur par deux temps : avant l'action il décrit le but de l'action reprise sur le programme de vérification ainsi que les modalités d'application prévues, après l'action il en présente les résultats et met en évidence les conclusions qui ont été ressorties ainsi que les modalités éventuelles. Le modèle de la feuille de couverture se présente comme suit :

¹ IFACI, « Diplôme professionnel de l'audit interne : épreuve normes, contrôle interne, comptabilité », Juin 2010, p.22.

² Renard J, 2010, Op. Cit, p.231.

³ Steven. L. Gonzales, « Internal audit manual », Metro state university, p.11.

⁴ Schick, P, Op. Cit, p.52.

⁵ Deloitte, « Techniques de communication écrites et orales de l'auditeur », Offre de formation RMI, 2005, p.48.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

Figure n°4 : La feuille de couverture de test

Audit de XXX	Programme de vérification	rédacteur
Feuille de couverture de test	Réf/ commentaires	
But		
Modalités d'exécution		
Résultats		
Conclusion		

Source : Deloitte, Op. Cite, p.49.

2.4. La feuille de révélation et d'analyse de problème « la FRAP » :

La feuille de révélation et d'analyse de problème (F.R.A.P) est un papier de travail synthétique par lequel l'auditeur présente et documente chaque dysfonctionnement, conclut chaque phase du travail de terrain et communique avec l'audité concerné¹. Il est vulgarisé grâce à l'ouvrage de l'IFACI la conduite d'une mission d'audit interne². Il se présente aujourd'hui comme un document formalisé, qui va conduire le raisonnement de l'auditeur à seul fin de l'amener de formuler une recommandation.

La RFAP est remplie par l'auditeur à chaque fois qu'il se heurte à un dysfonctionnement digne d'être signalé. Ce dysfonctionnement sera formulé sous forme d'un document percutant en synthétisant dans l'ordre suivant :

- Le « **problème** » : il existe un dysfonctionnement important qui compromet le (les) résultat(s) attendu(s). il prend la forme d'une trouvaille qui résume les faits+ les causes+ les conséquences ;

¹ Erroussafi. A, « L'audit interne opérationnel », Casablanca, 2011, p.07.

² IFACI, Lemant, « La conduite d'une mission d'audit interne », Dunod, Paris, 1998, p.56.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

- Les « **faits** » : ou les constatations ce sont un ensemble d'événements survenus, des anomalies, des incidences, qui prouvent le problème ;
- Les « **causes** » : ce sont des conditions non remplies ou des facteurs de non qualités qui expliquent le problème ;
- Les « **conséquences** » : ce sont des résultats constatés ou déduits, les conséquences non constatés sont des risques ;
- Les « **recommandation** » : ce sont des solutions proposées pour résoudre le problème, elles permettent à renforcer le système de contrôle interne.

Figure n°5 : modèle de RFAP

FEUILLE DE REVELATION ET D'ANALYSE DE PROBLEME		
Papier de travail n° :	FRAP N° :	
Problème :		
Constats :		
Causes :		
Conséquence :		
Solutions proposées :		
Etablie par :	Approuvée par :	Validée par :
Le :	Le :	Le :

Source : Deloitte, Op. Cite, p.60.

Il convient de signaler que les FRAP doivent être approuvées par le chef de mission puis validées avec les audités concernés pour résoudre les incompréhensions et les erreurs d'interprétation, ce qui fait que les auditeurs et les audités devront se comprendre et être d'accord sur les dysfonctionnements et pas nécessairement sur la recommandation.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

3. La phase de conclusion

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

3.1. Le rapport d'audit interne :

Toute mission d'audit interne doit faire l'objet d'un rapport. Ce dernier est le produit qui traduit la stratégie suivie par l'auditeur interne. Par ailleurs, il est le point culminant de la mission et non sa fin car il sera succédé par l'état des actions de progrès.

Ce rapport d'audit interne doit être présenté aux responsables audités à l'état de projet, puis discuté avec eux au cours d'une réunion de validation, avant diffusion définitive à l'aval de la hiérarchie.

3.1.1. Le projet de rapport d'audit :

Le projet de rapport d'audit est un document provisoire formalisant les constats et les recommandations de l'auditeur interne¹. Il demeure incomplet car il ne comporte pas les réponses des audités aux recommandations. Donc il ne peut pas être considéré définitif.

Ce projet d'audit se construit à partir de l'ensemble des FRAP classées par ordre d'importance. En l'occurrence, la forme du projet du rapport d'audit présente la totalité des constats assortis des causes, conséquences et des recommandations. Donc le projet du rapport doit être à la disposition des responsables concernés pour qu'ils soient tenus informés avant la réunion de validation.

3.1.2. La réunion de clôture (réunion de validation) :

La réunion de clôture se réalise en se rendant sur le terrain pour rencontrer les audités impliqués dans la mission et si nécessaire en présence du commanditaire. Cette réunion a pour objet de recueillir l'avis des audités sur les constats, raisonnements et conclusions de telle sorte que les incertitudes, les zones d'ombres, ambiguïtés soient dissipées.

La durée d'une telle réunion peut être de plusieurs heures, elle doit se dérouler dans un climat détendu, cordial et nécessite de la part de l'auditeur une bonne préparation tant matérielle que psychologique. Le but de cette réunion n'est pas de présenter un bilan idyllique et désastreux, mais de comprendre le pourquoi et le comment, d'établir suite à des analyses des constats puis un diagnostic et de dessiner sereinement la prise de conscience et les

¹ Steven. L. Gonzales, Op. Cit, p.19.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

orientations à venir. C'est un des temps forts de la mission d'audit. Celui de la validation des constatations effectuées¹.

3.1.3. Le rapport définitif :

Le rapport définitif est le fruit d'un diagnostic effectué par les auditeurs internes tout au long de la mission. Il est important que les rapports d'audit reflètent la philosophie de base de l'approche totale d'audit interne, y compris les objectifs d'examen sous-jacents, les procédures et les techniques couvrant le travail d'audit ainsi que les compétences professionnelles des auditeurs².

Ainsi, le rapport d'audit interne ne s'établit pas d'une manière spontanée mais il doit respecter certains principes pour qu'il soit conforme aux normes professionnelles d'audit. Pour cela, il doit comporter en premier lieu une page de garde, en second lieu, un sommaire et une synthèse, en troisième lieu, il doit contenir le corps de rapport (rapport détaillé) et en dernier lieu, il doit comporter les conclusions, le plan d'actions ainsi que les annexes. En effet, le Rapport d'audit doit faire l'objet d'un soin autant sur la forme que sur le fond.

3.1.4. Le suivi des recommandations et l'Etats des Actions de Progrès (E.A.P) :

Le suivi des recommandations est une collaboration entre auditeurs et audités, qui commence par la formulation des recommandations. Il se dessine avec la détermination du (ou des) responsable(s) pour chaque recommandation, lors de la validation du projet de rapport, il se formalise par l'engagement des responsables audités dans le rapport sur des plans d'action, il se caractérise par la mise en place des actions de progrès agréées entre auditeurs et audités lors de la revue des réponses, il se manifeste par la diffusion périodique de l'état d'avancement des actions de progrès. Il se termine avec une évaluation des résultats obtenus³.

Le suivi des actions de progrès a été exigé par la norme 2500 de l'audit interne qui stipule que « Le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management ⁴ ». Dans le processus de suivi, il y a deux (02) méthodes que l'on puisse regrouper en deux grandes familles :

- ✓ **La méthode française** : Elle donne le rôle essentiel dans le suivi des recommandations à l'audit interne.
- ✓ **La méthode anglo-saxonne** : Le suivi des recommandations n'est plus l'affaire de l'audit interne. C'est l'affaire de la hiérarchie qui doit prendre ses responsabilités.

¹ Besson. B, Possin. J. c, «L'audit d'intelligence économiques », 2^{ème} Edition Dunod, Paris, 2002, p.92.

² Robert Moeller, « Brink's modern internal auditing », Seventh Edition John Wiley, Canada, 2009, p.351.

³ Julien. D, Op. Cit, p.447.

⁴ Vaurs. L, « Normes professionnelles de l'audit interne », Paris, 2006, p.24.

Chapitre 1 : Approche théorique de l'audit interne

Conclusion :

La fonction d'audit interne fait partie intégrante de l'entreprise et exerce son activité dans le cadre des politiques définies par la Direction Générale et le conseil d'administration.

Pour mener les missions d'audit interne d'une façon performante et efficiente, dans le but de maîtriser les risques significatifs qui peuvent affectés le bon fonctionnement de l'entreprise, les auditeurs internes suivent une méthodologie fondée sur la base des normes professionnelles d'audit interne, ou les auditeurs internes commencent par la préparation de leur mission à travers l'identification des risques, la définition des objectifs de la mission et le programme de cette dernière. Ensuite la mission réalisée par les travaux sur le terrain en utilisant des outils tel que les outils de description et ceux d'interrogation. Une fois les travaux sont terminés les auditeurs internes élaborent le rapport d'audit ou les conclusions et les recommandations de la mission sont mentionnées et communiquées aux parties concernées.