

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**

**MINISTERE DE L'ENSEGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE  
SCIENTIFIQUE**

**ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE**

Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention d'un Master en Sciences  
Financières et Comptabilité

Spécialité: Comptabilité et Finances

**Thème :**

***Evaluation du contrôle interne à travers l'audit  
interne***

***Cas : Groupe SNTR***

Préparé par :

❖ **Asmaa BRAHMA**

Encadré par :

**Dr. Mohamed BOUHADIDA**

***Lieu de stage : SNTR / Direction de l'audit et du contrôle de gestion – ALGER***

***Période de stage : 15/03/2015 au 15/06/2015.***

***Promotion : 2014/2015***

# Remerciements

***Je remercie Allah, le tout puissant de m'avoir guidé, qui mérite les meilleures expressions de remerciement et de gratitude.***

*C'est pour moi, autant de plaisir qu'un devoir d'exprimer  
Ma gratitude et reconnaissance, à toutes les personnes qui  
Ont contribué à la réalisation de ce mémoire ;*

*Je remercie bien évidemment mon encadreur  
MR BOUHADIDA, qui m'a orienté, guidé et aidé  
Tout au long de ce travail ;*

*Je remercie vivement MR HEMICI  
Pour ses précieux conseils tout  
Au long du parcours des études,*

*Je remercie MR ZERROUKI Yakob mon promoteur  
Et membre dans la direction d'audit et du contrôle  
De gestion au niveau du groupe SNTR  
Pour toute l'aide qu'il m'a apportée,*

*Aussi, MELLE HAMMOUCH Ouahchia et Mohamed Seghir Nourreddine  
Membres dans la SNTR AGEFAL  
Qui m'ont aidé*

*Un remerciement particulier à tout le personnel de la direction d'audit et du  
contrôle de gestion*

*Mes remerciements vont aussi à tous les étudiants  
De l'ESC qui m'ont accompagné et aidé.*



**Asmaa**

## **Dédicaces**

*Je dédie ce travail à*

**Ma mère**

*Source de patience inépuisable*

**Mon père**

*Qui m'a encouragé et soutenue*

**Mon mari**

*Qui m'a aimé et aidé*

**Mes sœurs**

*Amina, Kenza, Lina, Bouchra*

**Mes frères**

*Abdellatif, Farouk*

**Ma belle mère et mon beau père**

*Fahima, Ammar*

**Mes belles sœurs**

*Khadīdja, Soumia, Hadjer, Sarah, Imène*

**Mes beaux frères**

*Seddik, Amine*

**Toute ma famille**

*Grande et petite, précisément*

**Grand-mère**

*Zahra*

*Sans oublier*

**La chère**

*Messaoudah*



**Asmaa**

## *Table des matières*

*Liste des tableaux*

*Liste des figures*

*Liste des abréviations*

### **INTRODUCTION GENERALE**

**CHAPITRE 01 : concepts de base sur le contrôle interne .....1**

**Section 01 : Généralités sur le système de contrôle interne .....2**

**Section 02 : Les éléments du contrôle interne .....12**

**Section 03 : Les principes fondamentaux du contrôle interne.....14**

**CHAPITRE 02 : Démarche générale d'évaluation du contrôle interne.....21**

**Section 01 : Méthodologie d'évaluation du contrôle interne.....22**

**Section 02 : L'audit interne .....27**

**Section 03 :L'approche par risques dans l'évaluation du contrôle interne...39**

**CHAPITRE 03 : Etude de cas Groupe SNTR.....48**

**Section 01 : Présentation du groupe SNTR .....49**

**Section 02 : La direction d'audit et du contrôle de gestion.....55**

**Section 03 : Etude de cas.....60**

**CONCLUSION GENERALE.....67**

***Bibliographie***

***Annexes***

***Résumé***

## *Liste des Tableaux*

<i>Tableaux N°</i>	<i>Libellé</i>	<i>N° de page</i>
<b>2-1</b>	Tableau de détection des sources de risque	32
<b>2-2</b>	Tableau des risques	35
<b>3-1</b>	Tableau de l'état d'évaluation des procédures de gestion	61

## *Liste des Figures*

<i>Figures N°</i>	<i>Libellé</i>	<i>N° de page</i>
<b>1-1</b>	Eléments du contrôle interne	13
<b>3-1</b>	Organigramme de la SNTR	53
<b>3-2</b>	Organigramme de la direction d'audit et du contrôle de gestion	56

## *Liste des abréviations*

<b><i>COSO</i></b>	<i>Committee Of Sponsoring Organizations of the treadway commission</i>
<b><i>CNCC</i></b>	<i>Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes</i>
<b><i>IFACI</i></b>	<i>Institut de l'Audit Interne</i>
<b><i>IIA</i></b>	<i>Institute of Internal Auditor</i>

***INTRODUCTION***  
***GENERALE***



A la recherche des meilleures performances pour se positionner sur le marché national et international, les managers des entreprises algériennes se trouvent dans l'obligation de se doter des méthodes de management leur assurant, à la fois, d'avoir une part de marché de plus en plus évolutive et une bonne gouvernance, en interne, et responsable vis-à-vis les différents acteurs et partenaires.

Pour atteindre ce double objectif, la direction générale de l'entreprise, comme c'est le cas dans la totalité des groupes industriels les plus puissants au monde, s'attache, dans ses priorités managériales, à investir d'avantage dans le développement de son système managérial à travers ses multiples dimensions: humaines, financières, informationnelles, organisationnelles et procédurales.

Dès lors, il devient fondamental de savoir établir un diagnostic du management le plus exhaustif soit-il, convergeant vers la détection des forces et des faiblesses, actuelles et futures, de l'entreprise, pour parvenir à formuler un jugement relatif à l'établissement d'un bilan des exigences de performance.

Dans toute l'histoire de l'audit, un système de contrôle interne efficace et efficient a été toujours avancé comme élément cardinal pour toute santé managériale d'une organisation. Par ailleurs, les démarches des auditeurs, internes et/ou externes, donnent une importance particulière, a priori, à l'analyse de la performance de ce système de contrôle interne, avant même de se décider d'entamer une vérification approfondie qui stipule que le système en question est vulnérable ou d'entamer une vérification allégée dans le cas contraire.

Ce diagnostic de l'efficacité des procédures internes, pourrait être aussi l'outil qui permet à une entreprise d'évaluer la fiabilité de son système de contrôle interne afin de vérifier, dans une démarche d'audit, et d'apprécier son risque de défaillance et de se décider, en conséquence, sur le degré d'approfondissement des travaux de vérification à engager.

Notre étude s'inscrit dans ce contexte global en s'intéressant au cas des entreprises publiques algériennes en particulier à un groupe spécialisé dans les services de transport routier et ses activités connexes. Pour le cas de la SNTR, la

problématique qui s'avère plus homogène avec le contexte sus-discuté est :

### *Problématique*

**Peut-on évaluer la performance du système de contrôle interne à travers le processus procédural?**

Compte tenu de la problématique générale, d'autres interrogations secondaires et complémentaires peuvent être plus explicatives aux différentes situations de non performance vécues au niveau de l'entreprise algérienne :

Q.1 : Est-ce que la démarche d'audit adoptée au sein du Groupe SNTR s'appuie fortement sur l'analyse du système de contrôle interne ?

Q.2 : Le Groupe SNTR donne-t-il une importance particulière aux procédures internes régissant ses activités pour la conception de système de contrôle interne ?

Q.3 : L'analyse des risques est-elle déclenchée avant toute opération d'audit ?

Pour atteindre le but de notre recherche, plusieurs hypothèses peuvent être proposées :

H1 : La structure audit au sein du groupe SNTR précède systématiquement, dans ses interventions, à une évaluation du système de contrôle interne du domaine audité

H2 : Le Groupe SNTR est doté, pour l'ensemble des domaines d'activités, de procédures formalisées, appropriées, mises à jour et approuvées par la haute direction du groupe

H3 : L'analyse des risques est une approche formalisée dans les procédures de la structure audit et respectée dans l'élaboration du planning annuel d'audit

Afin d'apporter des éléments de réponse claires à tout questionnement et en vue de valider nos hypothèses, nous avons fait recours à une méthode descriptive analytique.

Notre travail a été scindé en deux parties :

Une première partie théorique, à travers laquelle nous allons d'abord présenter les différentes notions liées au contrôle interne (chapitre.1), pour mettre en lumière en second lieu le cadre méthodologique d'évaluation de ce dernier (chapitre.2).

Une seconde partie, à travers laquelle nous allons essayer de mettre en pratique l'évaluation du contrôle interne à travers les rapports d'audit dans une entreprise publique (chapitre.3).



**Chapitre 01 :**  
**Concepts de**  
**base sur le**  
**contrôle**  
**interne**

# Chapitre 1 : Le contrôle interne

---

La mise en place des sécurités permanentes est une nécessité afin d'assurer la pérennité et l'amélioration continue dans l'entreprise. C'est la raison pour laquelle toute entreprise doit renforcer constamment son système de contrôle interne qui représente un garde-fou contre d'éventuelles irrégularités.

Le concept de contrôle interne est généralement assimilé dans l'entreprise à l'autorité, la sanction, la contrainte. Or, dans le début des années 90 aux Etats- Unis s'est développée l'idée du contrôle interne comme étant la maîtrise des activités de l'entreprise. Sa principale caractéristique vient du fait qu'il couvre l'ensemble de l'organisation et des fonctions dans l'entreprise.

Aujourd'hui plus que jamais, le contrôle interne fait l'objet d'un intérêt accru et d'une attention grandissante de la part des managers. En effet, l'entreprise est au centre de mutations permanentes qui se traduisent par de nouveaux risques qu'il convient de gérer rationnellement sous peine de graves dégâts pouvant aller jusqu'à la faillite.

Il est donc nécessaire d'avoir un système de contrôle interne qui soit adapté à l'entreprise et à son environnement.

Afin de mieux cerner la notion de contrôle interne, nous présenterons ce chapitre qui constitue trois sections :

Section1 : Généralités sur le système de contrôle interne ;

Section2 : Les éléments du contrôle interne ;

Section3 : Les principes fondamentaux du contrôle interne.

## Section 1 : Généralité sur le système de contrôle interne

### 1-1 Définition et caractéristiques du contrôle interne :

#### ❖ Définition :

Les définitions du contrôle interne sont multiples, elles se sont modifiées au fur et à mesure que le temps et l'environnement de l'entreprise sont évolués.

- Selon l'ordre des Experts Comptables Français :

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information d'une part. D'autre part, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci »<sup>1</sup>.

- La compagnie nationale des commissaires aux comptes :

« Le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle comptable et autres que la direction générale définit, applique et surveille sous sa responsabilité, afin d'assurer :

- La préservation des actifs ;
- La régularité et la sincérité des enregistrements comptables et des comptes qui en résultent ;
- La conduite ordonnée et efficace des opérations de l'entreprise ;
- La conformité des décisions avec la politique de la direction générale<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup>S.Thiery-Dubuisson, L'audit ; La découverte, Belgique, 2004, p : 53.

<sup>2</sup>N.Hong Thai, Le contrôle interne mettre hors risques L'entreprise, L'Harmattan, France, 1999, p : 99.

## Chapitre 1 : Le contrôle interne

---

-Le COSO ( Committee Of Sponsoring Organisations of the Treadway commission) définit le contrôle interne dans son référentiel intitulé Internal Control \_ Integrated Framework comme un « processus mise en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel de l'organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- La réalisation et l'optimisation des opérations.
- La fiabilité des informations financières.
- La conformité aux lois et aux réglementations en vigueur »<sup>1</sup>.

### ❖ **Caractéristiques :**

Il est nécessaire de garder à l'esprit que :

- Le contrôle interne est mise en œuvre par tout le monde (tous les acteurs de l'entreprise), il n'y a pas de Mr contrôleur interne, ou service de contrôle interne sauf si on veut faire un contre sens ;
- Il ne concerne pas seulement le monde des entreprises mais toute organisation ;
- Le contrôle interne est un moyen de travailler mieux, car il fournit une « assurance raisonnable » et non pas une certitude absolue ;
- Le contrôle interne ne doit pas être imposé mais partagé d'un bout à l'autre de la pyramide/hiérarchie de l'entreprise ;
- Le contrôle interne n'est pas fait que de procédures, il s'agit avant tout d'un état d'esprit et d'un projet commun au service de l'entreprise
- Le contrôle interne est intégré et non pas rajouté aux activités de l'entreprise ;

---

<sup>1</sup>M.Hamzaoui, gestion des risques D'entreprise et contrôle interne, village mondiale, France, 2005, p : 80.

## Chapitre 1 : Le contrôle interne

---

- Le contrôle interne est un état d'esprit à tous les niveaux de l'entreprise ; il est abstrait (il n'est pas tangible), mais il se matérialise par l'ensemble des mesures, moyens et méthodes ;
- Le contrôle interne n'est pas une fin en soi, ni un système distinct ni une fonction de l'entreprise. Il est idéalement une préoccupation centrale des managers ;
- Le contrôle interne est une pratique continue et non pas un projet ponctuel. Ainsi, le contrôle interne est permanent, il s'inscrit dans la continuité et la pérennité de l'entreprise ;
- Le contrôle interne est universel : il concerne toutes les activités de l'entreprise ;
- Le contrôle interne est indépendant : les objectifs de contrôle interne doivent être respectés quels que soient les moyens et les méthodes de l'entreprise c'est-à-dire que les objectifs de contrôle interne ne doivent pas dépendre des moyens et des méthodes de l'entreprise ;
- Le contrôle interne est caractérisé par l'harmonie, c'est-à-dire il doit être adapté aux caractéristiques de l'entreprise (le contrôle interne variera en fonction de la taille de l'entreprise et la complexité de l'activité...) et à son environnement.

### **1-2 Objectifs du contrôle interne :**

Le contrôle interne vise à atteindre les objectifs suivants :

- La protection du patrimoine ou sécurité des actifs ;
- La fiabilité et l'intégrité des informations ou qualité des informations ;
- Respect des lois, règlements et contrats ou respect des directives ;
- Efficacité et efficience des opérations ou optimisation des ressources.

- **La protection du patrimoine :**

Un bon système de contrôle interne doit viser à préserver prioritairement le patrimoine de l'entreprise contre toute sorte de pertes, des mauvais usages, des dommages ou de détériorations. 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 d'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 (sécurité, risque social) ;
- L'image, le savoir-faire et la réputation de l'entité qui peut se détériorer suite à une mauvaise maîtrise des opérations ;
- La technologie et les informations confidentielles de l'entité.<sup>1</sup>

- **Fiabilité et intégrité des informations**

L'image de l'entreprise se reflète dans les informations qu'elle donne à l'extérieur et qui concernent ses activités et ses performances<sup>2</sup>.

Une « information » : « représente les données transformées sous une forme significative par la personne qui la reçoit : elle a une valeur pour ses décisions et ses réactions ».

Il est nécessaire que tout soit en place pour que «la machine à fabriquer des informations » fonctionne sans erreur et sans omission.

Et plus précisément, ces contrôles doivent permettre à la chaîne des informations d'être :

- **Fiables et vérifiables :**

L'information est **fiable** quand elle est exempte d'erreur et de biais significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour

---

<sup>1</sup>J.Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, 3<sup>e</sup> édition, éditions d'organisation, PARIS, 2000, p : 124

<sup>2</sup>Idem

## Chapitre 1 : Le contrôle interne

---

présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement avoir présenté et **vérifiable** lorsque le système permet de vérifier son exactitude. En effet tout système de contrôle interne doit comporter un système de preuve sans lequel n'existe ni garantie ni justification possible.

- **Exhaustives :**

Les informations doivent être complètes ; le système de contrôle interne doit garantir la qualité des enregistrements des données de base à la source ; il doit faire en sorte que tous les éléments soient pris en compte dans la chaîne des traitements ;

- **Pertinentes :**

L'information doit être adaptée au but poursuivi, sinon elle est superflue ;

- **Disponibles :**

Le contrôle interne doit garantir que les informations soient produites et diffusées en temps opportun, il doit faciliter l'accès aux informations.

- **Respect des directives :**

On entend par directive, les politiques, plans, procédures lois et réglementations (internes et externes) qui peuvent être permanentes ou temporaires.

C'est une notion plus large que «le respect des politiques, plans, procédures, lois et réglementations », de la Norme 320. En effet, les directives englobent naturellement les dispositions législatives et réglementaires, mais elles ne se limitent pas aux politiques, plans et procédures. Or, les dispositions de contrôle interne doivent éviter que les audits de conformité ne relèvent 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 des contrôle interne est en cause.<sup>1</sup>

Il est nécessaire que la société dispose d'une organisation lui permettant de :

- Connaitre les diverses règles qui lui sont applicables ;
- Etre en mesure d'être informée en temps utile des modifications qui leur sont apportées (veille juridique) ;
- Transcrire ces règles dans ses procédures internes ;
- Informer et former les collaborateurs sur celles des règles qui les concernent.

- **L'optimisation des ressources :**

C'est l'efficacité et l'efficience des ressources et des opérations.

**L'efficacité** est définie comme « le rapport entre les résultats atteints par un système et les objectifs visés ».

**L'efficience** : « exprime le rapport entre les objectifs visés et les moyens engagés pour les atteindre ».

Et ce que l'IIA (Institute of Internal Auditors) énonce en parlant de « l'utilisation économique et efficace des ressources ». C'est le quatrième objectif permanent de 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 ou stratégie ? 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<sup>2</sup>.

### 1-3 Les dispositifs du contrôle interne :

On peut regrouper sous six rubriques, l'ensemble des dispositifs de contrôle interne que chaque manager doit s'attacher à mettre en place :

---

<sup>1</sup>op.cit, p : 126.

<sup>2</sup>idem

## Chapitre 1 : Le contrôle interne

---

- Les objectifs ;
- Les moyens ;
- Les systèmes d'information et le pilotage ;
- L'organisation ;
- Les procédures ;
- La supervision.

Nous pouvons distinguer ces dispositifs selon deux familles :

- Les dispositifs de pilotage : objectifs, moyens et les systèmes d'information.
- Les dispositifs de contrôle : organisation, méthodes et procédures ; et la supervision.

- **Les objectifs :**

« Celui qui n'a pas d'objectifs ne risque pas de les atteindre »<sup>1</sup>. C'est l'ensemble des meilleures cibles à atteindre pour remplir une mission confiée.

Ces objectifs doivent être désignés dans le cadre des objectifs généraux du contrôle interne, déjà analysés, tel que la protection du patrimoine...

Il faut que ces objectifs soient :

- En adéquation avec la mission et les moyens ;
- Ils doivent être déclinés à l'intérieur du service ;
- Ils doivent être mesurables ;
- Ils doivent pouvoir être suivis par le système d'information à disposition du management.

A partir de ces objectifs généraux, chaque responsable définit des objectifs spécifiques de sa mission, lesquels seront appréciés par l'auditeur interne.

- **Les moyens :**

C'est l'ensemble des actions et des moyens humains, financiers et techniques qui permettent la réalisation des objectifs fixés<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup>Idem page 142

<sup>2</sup>Idem page 143

## Chapitre 1 : Le contrôle interne

---

### ○ **Les moyens humains :**

Le problème essentiel est souvent celui de la qualité que de la quantité. Sans personnel compétent tout système de contrôle interne est condamné et nombreux sont les cas dans lesquels les anomalies rencontrées ont pour cause une formation insuffisante ou une formation non mise à jour. Cette observation concerne trois activités :

- ✓ Le recrutement ;
- ✓ La formation professionnelle permanente ;
- ✓ L'éthique.

### ○ **Les moyens financiers :**

Il faut que les budgets d'exploitation et d'investissement soient en ligne et adéquats avec les objectifs.

### ○ **Les moyens techniques :**

L'adéquation des techniques au sens le plus large c'est-à-dire techniques industrielles, techniques de gestion et techniques commerciales. Là, la corrélation avec les budgets n'est pas une règle absolue.

### ● **Les systèmes d'informations et de pilotage :**

On trouve ce dispositif dans tous les activités, celui-ci devrait, en bonne logique, constituer un ensemble intégré dans l'entreprise, en la forme d'une succession de tableaux de bord, s'emboitant les uns dans les autres, comportant à la base la juxtaposition des informations et des indicateurs employés par chaque responsable pour gérer son activité et nécessaire à la Direction Générale.

Les systèmes d'information et de pilotage comportent de nombreux éléments :

- Le contrôle de gestion et le contrôle budgétaire ;
- Le tableau de bord et ses éléments ;
- Tous les tests et contrôles préventifs, défectifs et correctifs. Rentrent en particulier dans cette catégorie tous les contrôles introduits ou à introduire dans les systèmes informatiques, contrôles bloquants ou simples messages d'alerte ;
- Toutes les données statistiques utiles à la gestion.

- **L'Organisation :**

« On ne contrôle que ce qui est organisé » disait FAYOL, étant entendu que contrôle signifie « maîtrise ». C'est dire qu'il s'agit d'un élément particulièrement important dans la panoplie des dispositifs de contrôle interne<sup>1</sup>.

Une organisation de qualité doit respecter trois principes généraux :

- L'adaptation ;
- L'objectivité ;
- La sécurité ou la séparation des tâches.

- **Les procédures :**

Les méthodes de travail et procédures doivent être clairement définies et concerner toutes les activités et tous les processus<sup>2</sup>.

- **La supervision :**

C'est le sixième et dernier dispositif de regroupement des éléments du contrôle interne dont les auditeurs examineront la qualité. C'est un dispositif souvent oublié, singulièrement dans les échelons supérieurs de hiérarchie qui procèdent souvent par incantation « je fais confiance », oubliant que superviser n'est pas contradictoire avec « je fais confiance ».

### **1-4 Limites du contrôle interne :**

Le contrôle interne n'est pas forcément efficace ni apte à identifier tous les risques. Il présente souvent des lacunes qui entraînent des risques inutiles, telles que :

- L'élaboration de différentes procédures de contrôle par cycles sans tenir suffisamment compte des objectifs, des stratégies et des risques associés.

---

<sup>1</sup>Idem page 148

<sup>2</sup>Idem page 155

## Chapitre 1 : Le contrôle interne

---

- Des procédures insuffisamment documentées ou communiquées aux personnels.
- La méconnaissance de certains contrôles automatisés qui facilitent la supervision des contrôles.
- L'application inconstante des contrôles intégrés dans les procédures<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>M.Hamzaoui, op.cit, p : 83.

## **Section 2 : Les éléments du contrôle interne**

Le contrôle interne est composé de cinq éléments indépendants qui découlent de la façon dont l'activité est gérée et qui sont intégrés aux processus de gestion <sup>1</sup>:

### **2-1 Environnement de contrôle :**

Les individus (leur qualité individuelle, et surtout leur intégrité, leur éthique, leur compétence) et l'environnement dans lequel ils opèrent sont l'essence même de toute organisation. Ils en constituent le socle et le moteur.

### **2-2 Evaluation des risques :**

L'entreprise doit être consciente des risques et les maîtriser. Elle doit fixer des objectifs et les intégrer aux activités commerciales, financières, de production, de marketing et autres, afin de fonctionner de manière harmonieuse. Elle doit également instaurer des mécanismes permettant d'identifier, analyser et gérer les risques correspondants.

### **2-3 Activité de contrôle :**

Les normes et procédures de contrôle doivent être élaborées et appliquées pour s'assurer que sont exécutées efficacement les mesures identifiées par le management comme nécessaires à la réduction des risques liés à la réalisation des objectifs.

### **2-4 Information et communication :**

Les systèmes d'information et de communication sont articulés autour de ces activités de contrôle. Ils permettent au personnel de recueillir et échanger les informations nécessaires à la conduite, à la gestion et au contrôle des opérations ;

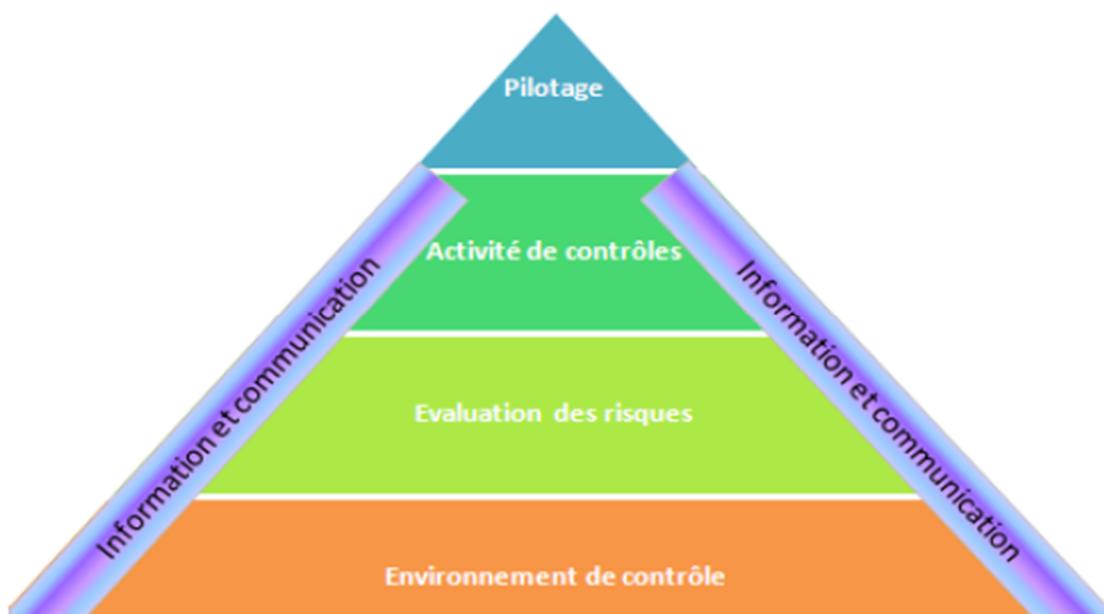
---

<sup>1</sup>Coopers et Lybrand, la nouvelle pratique du contrôle interne, les éditions d'organisation, France, 2000, p : 28.

### 2-5 Le pilotage :

L'ensemble du processus doit faire l'objet d'un suivi et des modifications doivent y être apportées le cas échéant. Ainsi, le système peut réagir rapidement en fonction du contexte.

**Figure1-1 : Eléments du contrôle interne – composante du framework COSO**



Source : Pyramide du COSO (Committee Of Sponsoring Organisation of the tradeway commission) source [http://www.procomptable.com/qualite/controle\\_interne.htm](http://www.procomptable.com/qualite/controle_interne.htm)

L'environnement de contrôle constitue le milieu dans lequel les personnes accomplissent leurs tâches et assument leurs responsabilités en matière de contrôle. Il sert de base pour les autres éléments du contrôle interne. Dans cet environnement, les dirigeants évaluent les risques susceptibles de mettre en cause la réalisation des d'objectifs spécifiques.

Les activités de contrôle sont mises en place pour permettre à la direction de s'assurer que ses directives visant à traiter ces risques ont été exécutées.

Entre-temps, les informations pertinentes sont recueillies et communiquées à l'ensemble de l'organisation.

Le processus complet fait l'objet d'un pilotage et de modifications dans le cas

échéant.

### **Section 3 : Principes fondamentaux de contrôle interne**

La mise en place d'un bon contrôle interne repose sur des principes fondamentaux et sur des techniques qui permettent d'appliquer correctement ces principes.

#### **3-1 Principe d'organisation :**

Toute entreprise, quelle que soient sa taille et son secteur d'activité, doit être organisée rationnellement. Ses structures doivent être décrites dans un organigramme, ses procédures doivent être écrites et rassemblées dans un manuel<sup>1</sup>. Autrement dit, les procédures doivent être formalisées.

Le manuel permet de définir les tâches ; les responsabilités ; les pouvoirs, de décrire les procédures informatisées de traitement de l'information que les concepteurs ont mis en place, et de décrire les modes opératoires informatisés que les utilisateurs ont besoin de connaître.

L'organisation doit mettre en évidence les diverses tâches des services et des membres du personnel : l'organigramme décrit l'architecture de l'entreprise, il indique sa structure et les diverses liaisons qui existent entre les services et les membres qui la composent.

L'organisation de l'entreprise ne doit pas être seulement formalisée, elle doit également être préalable, adaptée et adaptable et vérifiable.

- **Organisation formalisée :**

L'organisation de l'entreprise pourrait être tacite et reposer sur la mémoire collective, mais l'absence de traces écrites conservées et consultables (Organigramme, manuel de procédures) est fort peu efficace : les individus passent alors que les fonctions restent.

- **Organisation préalable :**

L'organisation de l'entreprise doit être conçue à l'avance et ne pas être issue uniquement de l'inspiration ou des contraintes du moment. Ce

---

<sup>1</sup>A.Mikol, Le contrôle interne, Presses universitaires de France, France, 1998, p : 32.

principe est plus important lorsque l'entreprise consolide ses comptes pour la première fois ou lorsqu'elle modifie de manière importante son système informatique.

- **Organisation adaptée et adaptable :**

L'organisation de l'entreprise doit être adaptée aux objectifs, à la stratégie, à la taille et à l'activité de l'entreprise, et doit pouvoir être régulièrement adaptée aux modifications de l'environnement économique de l'entreprise.

- **Organisation vérifiable :**

Il faut pouvoir s'assurer à tout moment que l'organisation prévue est respectée en permanence. Cette vérification ne peut être réalisée que si l'organisation de l'entreprise figure dans les documents écrits (organigramme, manuel de procédures).

### 3-2 Principe de séparation des fonctions :

Egalement appelé séparation des tâches. En anglais : segregation of duties. Ce principe de la séparation des fonctions ne se pose qu'à partir du moment où, l'entreprise ayant grandi, il existe des délégations de pouvoir dont, en particulier, des délégations de signature sociale. Dès lors, il est nécessaire de séparer les trois fonctions fondamentales suivantes et de les attribuer à trois personnes ou hiérarchies différentes <sup>1</sup>:

- Fonction de décision ;
- Fonction de détention de valeurs monétaires ou de biens physiques ;
- Fonction de comptabilisation.

Les procédures doivent en outre prévoir un système de vérification systématique et permanent intégré au système de traitement ; ce système de vérification systématique est permanent, manuel ou informatisé, peut être complété des contrôles occasionnels menés par le département d'audit interne ou par un auditeur externe.

---

<sup>1</sup>A.Mikol, op.cit, p : 38.

L'absence de séparation des fonctions entraîne la possibilité de frauder sans que la fraude puisse être détectée par des contrôles routiniers.

Le principe de séparation des fonctions est une condition nécessaire au bon fonctionnement des recoupements et des contrôles réciproques impliqués par le principe d'intégration.

### **3-3 Principe d'intégration :**

Egalement appelé principe d'autocontrôle. En 1977, l'Ordre des experts comptables indique : « Toute vérification qui a lieu au cours du déroulement des procédures et est prévue par elles, illustre le principe d'autocontrôle », et précise que l'autocontrôle est mis en œuvre « par des recoupements, des contrôles réciproques ou des moyens techniques appropriés »<sup>1</sup>.

Le principe d'intégration est indissociable du principe de séparation de fonctions.

Le principe d'intégration repose sur des recoupements des informations et sur des contrôles réciproques.

- **Recoupement :**

Le recoupement consiste à comparer des informations qui doivent être semblables alors qu'elles figurent dans des documents différents.

Le recoupement consiste également à justifier une information à partir de sources différentes.

- **Contrôle réciproque : (contrôle mutuel)**

Le contrôle réciproque est le travail qui en prolonge un autre tout en permettant de contrôler ce dernier.

Le contrôle réciproque permet d'éviter les fraudes et aussi de détecter les erreurs involontaires.

---

<sup>1</sup>A.Mikol, op.cit, page 61

### 3-4 Principe de bonne information :

Une information est qualifiée de bonne, si elle est à la fois : pertinente, utile, objective, communicable, vérifiable et pouvoir être directement reçue par les responsables sans avoir été préalablement filtrée<sup>1</sup>.

- **Pertinence :**

« Une information pertinente est une information adaptée à son objet et à son utilisation. Elle doit être disponible et accessible dans les temps et les lieux voulus »

- **Objectivité :**

L'information ne doit pas avoir été déformée volontairement, dans un but particulier.

- **Communicabilité :**

L'information communicable est celle dont le destinataire peut tirer clairement, sans ambiguïté, les renseignements dont il a besoin. Elle doit être explicite et révéler les faits significatifs en fonction des besoins des utilisateurs.

- **Vérifiabilité :**

Pour vérifier une information il faut : des règles d'enregistrements et de classement méthodiques des faits, une comptabilisation sans retard pour pouvoir le cas échéant déceler des anomalies, une numérotation des pièces comptables et un archivage approprié.

- ✓ **Enregistrement et classement :**

Il faut un document justificatif pour tout fait à comptabiliser et un classement suffisamment méthodique pour pouvoir à tout moment lier un document à un chiffre inscrit en comptabilité.

---

<sup>1</sup>A.Mikol, op.cit, page 65

### ✓ **Comptabilisation sans retard :**

Tout fait affectant la comptabilité doit être enregistré avec rapidité et méthode, et appuyé de pièces justificatives probantes.

### ✓ **Numérotation des pièces comptables :**

La prénumérotation des pièces comptables facilite le classement et le suivi de ces pièces.

### ✓ **Conservation et archivage :**

Au-delà de l'obligation légale de conservation des documents, l'entreprise doit mettre en place un système d'archive adapté à ses besoins.

#### ○ **Utilité :**

L'information utile est celle dont l'usage satisfait les besoins de l'entreprise dans toutes ses activités.

#### ○ **Réception d'informations non filtrées :**

Un des problèmes principaux des dirigeants des grandes entreprises est de disposer d'informations avant leur filtrage par les responsables opérationnels ou fonctionnels. Un moyen à leur disposition est de prévoir la réception, directement et avant tout traitement, d'informations venues de l'extérieur ou dont le caractère n'est pas routinier.

Un bon contrôle interne nécessite une bonne remontée de l'information.

### **3-5 Principe de la qualité du personnel :**

La qualité du personnel comprend : la compétence et l'honnêteté<sup>1</sup>.

#### ○ **La compétence :**

La compétence du personnel peut être améliorée par la formation permanente dispensée par des organismes de formation, par la formation sur le terrain dispensée par les supérieurs hiérarchiques, et par la motivation (rémunération).

---

<sup>1</sup>Idem, page 70

### ○ L'honnêteté (Intégrité) :

La procédure de recrutement doit prévoir l'étude de l'honnêteté des personnes embauchées.

### **3-6 Le principe d'harmonie :**

Le principe d'harmonie est : « l'adéquation du contrôle interne aux caractéristiques de l'entreprise et de son environnement. Sinon le contrôle interne formerait un ensemble rigide et contraignant qui n'est pas l'objectif recherché. C'est un simple principe de bon sens qui exige que le contrôle interne soit adapté au fonctionnement de l'entreprise, aux sécurités recherchées et aux couts des contrôles ». Ce principe implique l'adaptabilité<sup>1</sup>.

### **3-7 Le principe d'universalité :**

Le principe d'universalité signifie que le contrôle interne concerne toutes les personnes dans l'entreprise, en tout temps et en tout lieu<sup>2</sup>.

### **3-8 Le principe d'indépendance :**

Le principe d'indépendance implique que les objectifs du contrôle interne sont à atteindre indépendamment des méthodes et des moyens de l'entreprise<sup>3</sup>.

### **3-9 Le principe de permanence :**

Le respect du principe de permanence implique la pérennité des procédures de contrôle interne utilisées par l'entreprise. Ce principe est fort logique car toute organisation nécessite une stabilité de ses structures pour ne pas perdre de temps à l'adaptation du personnel et des machines aux nouvelles procédures mis en place.

---

<sup>1</sup>Idem page 75

<sup>2</sup>Idem, page 77

<sup>3</sup>Idem, page 79

### **Conclusion :**

Le contrôle interne est un dispositif de l'organisation, défini et mis sous sa responsabilité qui vise à assurer l'atteinte des objectifs de cette dernière. Et d'une façon générale, il contribue à la maîtrise des activités de l'entité, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources.

En contribuant à prévenir et maîtriser les risques de ne pas atteindre les objectifs que s'est fixés l'entreprise, le contrôle interne joue un rôle clé dans la conduite et le pilotage de ses différentes activités.

Toutefois, le contrôle interne ne peut fournir une garantie absolue que si les objectifs de l'organisation seront atteints.

# **Chapitre 02 :**

## **Démarche générale d'évaluation du contrôle interne**

## **Chapitre 2 : Démarche générale dévaluation du contrôle interne**

Le contrôle interne représente la finalité de l'audit interne et le but ultime auquel il aspire, ainsi qu'il joue un rôle essentiel dans la démarche de l'auditeur financier.

Le dispositif de contrôle interne mis en place au sein d'une organisation doit s'adapter à l'environnement dans lequel celle-ci active. Son rôle consiste en la maîtrise des activités grâce à une approche par les risques et à travers un déploiement au niveau de l'ensemble des fonctions de l'entreprise.

L'évaluation du contrôle interne constitue une étape indispensable de la démarche d'audit. Elle permet d'apprécier l'organisation et le système d'information qui concourent à la production des comptes soumis à la validation.

Afin de mieux cerner ces aspects, nous avons décliné ce chapitre en trois sections suivantes :

Section 1 : Méthodologie d'évaluation du contrôle interne ;

Section 2 : Généralités sur l'audit interne ;

Section 3 : l'approche par les risques dans l'évaluation du contrôle interne.

### **Section 1 : Méthodologie d'évaluation du contrôle interne**

#### **1-1 L'évaluation du contrôle interne :**

En matière de contrôle interne, l'objectif de l'auditeur est :

- De comprendre le système d'information et de contrôle interne du client.
- D'évaluer ce système en vue de déterminer s'il peut s'appuyer sur lui pour exprimer une opinion sur la conformité du produit (les états comptables et financiers).
- De mener un programme de tests pour s'assurer du bon fonctionnement du système et de ses contrôles.

##### **1-1-1 Description des procédures du contrôle interne :**

L'auditeur doit observer les procédures et en comprendre le fonctionnement à l'aide d'entretiens avec le personnel de l'entreprise, puis il doit formaliser cette compréhension pour en permettre l'utilisation dans le cadre de l'évaluation des forces et des faiblesses du contrôle interne.

##### **1-1-2 L'observation des procédures et les entretiens avec le personnel de l'entreprise :**

L'auditeur doit observer les procédures en place, leur mode de fonctionnement, les liens qui existent entre elles, et leur formalisation. Pour son observation il s'appuie également sur les entretiens avec les employés de l'entreprise qui lui décrivent les tâches et les contrôles qu'ils effectuent et qui lui expliquent le rôle des procédures spécifiques.

##### **1-1-3 La formalisation : les organigrammes et descriptifs littéraires :**

A partir de ses observations et des entretiens, l'auditeur formalise sa perception du traitement des transactions et des procédures contrôlées mises en place. Cette formalisation peut se faire sous forme narrative mais il est préférable de l'accompagner d'organigrammes, c'est-à-dire de schémas retraçant les différents flux de transactions et les contrôles effectués.

##### **1-1-4 Vérification de l'adéquation des procédures aux objectifs à atteindre :**

Une fois les procédures du contrôle interne décrites, l'auditeur doit s'assurer que ces procédures permettent d'atteindre les objectifs de contrôle.

### **1-1-5 La détermination des objectifs :**

Une procédure de contrôle interne n'a de sens que si elle contribue à couvrir un objectif de contrôle.

Pour déterminer les objectifs de contrôle interne applicables à l'entreprise, l'auditeur peut distinguer entre ceux qui sont vitaux car ils conditionnent le fonctionnement de l'entreprise, et ceux qui sont secondaires car ils n'ont pour objet que de détecter ou d'éviter des erreurs non primordiales.

### **1-1-6 Les moyens d'atteindre ces objectifs :**

Les objectifs de contrôle peuvent être atteints par différents moyens et grâce à différentes procédures.

L'auditeur doit s'assurer que les procédures adoptées par l'entreprise utilisent les moyens recensés.

Pour chaque objectif, l'auditeur récapitule les différentes procédures qui y sont liées et il doit estimer si, globalement, l'objectif de contrôle est ou non atteint<sup>1</sup>.

## **1-2 Les outils d'évaluation du contrôle interne**

### **1-2-1 Les entretiens :**

L'objectif des entretiens est d'obtenir une description des processus du domaine sous l'angle de ses risques et de son dispositif de contrôle interne. Ces descriptions sont complétées par des tests.

L'entretien consiste en une conversation avec les responsables et leurs collaborateurs sur la base d'un guide d'entretien. Il s'agit pour l'auditeur de connaître les étapes des procédures en interrogeant les différents interlocuteurs sur les moindres détails concernant la réalisation de leurs tâches respectives.

Conduire un entretien nécessite le respect d'un double souci de qualité de la relation avec l'audité et des informations recueillies. Pour ce faire, une parfaite coopération est indispensable car l'expert connaît les processus et leurs risques inhérents et n'en donne pas toujours facilement l'accès aux auditeurs.

L'entretien est une des choses les plus difficiles qui soit. C'est la raison pour laquelle de nombreuses entreprises définissent des check-lists de conseils d'entretien à l'attention des auditeurs<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup>B.Pigé, Audit et contrôle interne, 3<sup>e</sup> édition, ems, France, 2009, p : 129.

<sup>2</sup>H-Pierre Maders ; J-Luc Masselin, contrôle interne des risques, 2<sup>e</sup> édition, éditions d'organisation, Paris, 2004, 2006, p.55.

### **1-2-2 Les questionnaires de contrôle interne (QCI) :**

Il s'agit de questionnaires qui recensent, pour chaque objectif de contrôle interne, les questions relatives aux différents moyens d'atteindre l'objectif. Chaque question porte sur l'existence d'une procédure de contrôle et la réponse apportée peut être « OUI, NON, ou NA (non applicable) »<sup>1</sup>.

La réponse « oui » à une question indique une force apparente, la réponse « non » une faiblesse apparente. Chaque force et faiblesse doivent être vérifiées sur le terrain, et la réponse « NA », la procédure n'a pas de raison de s'appliquer à l'entreprise car son secteur d'activité ou sa structure organisationnelle ne s'y prêtent pas

### **1-2-3 Les manuels de procédures :**

Ils ont pour objectif de formaliser les modes opératoires du domaine en indiquant avec précision les contrôles au premier degré à effectuer par la hiérarchie. Ils doivent présenter le cas habituel et aussi les cas atypiques les plus fréquents en renvoyant en annexes les tables de paramètres, les éléments de réglementation et les imprimés.

Ils doivent ainsi être compréhensibles et mémorisables. Pour cela, ils doivent disposer d'un référencement logique, de dates de mise à jour, de titres « parlant », de textes et schémas, d'un vocabulaire connu par des utilisateurs et respecter les critères de lisibilité (phrases courtes, mots simples, une seule instruction par phrase...).

Les modalités de mise à jour des informations, leur diffusion et l'emplacement physique de stockage des informations sont aussi à étudier.

De plus en plus souvent, les procédures font partie intégrante des applications informatiques, ce qui en facilite l'utilisation ( touche d'aide ou hypertexte) et la mise à jour<sup>2</sup>.

### **1-2-4 Les sondages :**

Le sondage effectué sur une partie de la population, permet de déterminer une caractéristique particulière qu'il est possible d'extrapoler au niveau de la population toute entière. Cependant, il est important d'avoir à l'esprit que l'étude d'une partie de la population n'est pas

---

<sup>1</sup>B.Pigé, Op Cit, p : 130.

<sup>2</sup>H-Pierre Maders, J-Luc Masselin, contrôle interne des risques, op,cit, p :58

## **Chapitre 2 : Démarche générale dévaluation du contrôle interne**

---

l'étude de la population entière et que le résultat ne donne pas une certitude mais une estimation plus ou moins précise<sup>1</sup>.

### **1-2-5 Les check-lists :**

Elles permettent de passer rapidement en revue les risques classiques d'un domaine ou d'un processus (principe de questionnaire de contrôle interne):

- Politique définie, connue et appliquée,
- Séparation des fonctions,
- Réalité des informations,
- Pistes d'audit,
- Habilitations, délégations, autorisations,
- Codes d'accès informatiques,
- Manuels de procédures...<sup>2</sup>.

### **1-2-6 Les grilles d'analyse de contrôle interne :**

Les grilles d'analyses de contrôle interne servent à détecter les cumuls de fonction. Il s'agit des tableaux à double entrée qui permettent de décomposer la procédure en différentes opérations assumées par les agents ou les services de l'entreprise. Dans la démarche de l'auditeur, cette étape revient à identifier les forces et les faiblesses du système examiné.

Cette évaluation peut se faire soit dans un rapport de synthèse, soit par un tableau d'évaluation du système précisant l'impact des faiblesses sur les états financiers, les incidences sur la révision ou les recommandations à faire pour améliorer le système.

### **1-2-7 Les tests de conformité :**

Les tests de conformité comprennent l'examen de l'application des contrôles et la simulation de tout ou partie de la tâche effectuée par les employés de l'entreprise cliente. L'examen de l'application des contrôles nécessite la matérialisation de ces contrôles. Elle porte sur la présence de visas, d'états de rapprochement...etc

Le niveau du test de conformité est conditionné par la fréquence de réalisation du contrôle. Il dépend également des éléments suivants :

- Le risque qu'une erreur ne soit pas détectée. Ce risque est moindre s'il

---

<sup>1</sup>op,cit, p : 63

<sup>2</sup>op,cit, p : 68

## **Chapitre 2 : Démarche générale dévaluation du contrôle interne**

existe un second contrôle portant sur la réalisation du premier contrôle.

- Le degré selon lequel d'autres tests d'audit garantissent l'application correcte du contrôle.
- La fréquence de non-application du contrôle et l'impact des erreurs éventuelles. Selon le degré d'avancement auquel se produit une erreur, l'impact sur le produit en sera plus ou moins important. Une erreur se produisant au départ a plus de chance d'être détectée<sup>1</sup>.

### **1-2-8 Le tableau d'évaluation du système :**

Ce tableau qui résume l'ensemble des constats (forces et faiblesses) décelés à l'aide des différents outils développés plus haut (les tests de conformité, les questions et guides opératoires, les grilles d'analyse) intègre les analyses suivantes :

- Les forces du système de contrôle,
- Les faiblesses du système de contrôle,
- Les effets possibles de ces faiblesses,
- L'incidence des faiblesses sur les états financiers,
- L'incidence des faiblesses sur le programme d'audit des comptes,
- Les recommandations à faire à l'entreprise.

---

<sup>1</sup>B.Pigé, Audit et contrôle interne,op.cit, p : 134.

### Section 2 : Généralités sur l'audit interne

#### 2-1 Définition de l'audit interne :

En juin 1999 l'I.I.A. a défini l'Audit interne comme suit : « L'Audit interne est une fonction de conseil, s'exerçant avec indépendance et objectivité. Elle se propose d'apporter de la valeur ajoutée et d'améliorer le fonctionnement de l'organisation. Elle aide à atteindre les objectifs par une approche systématique et raisonnée d'évaluation et d'amélioration de la gestion de risques, des dispositifs de contrôle et des méthodes de management ».

L'IFACI a défini : « l'auditeur interne exerce à l'intérieur d'une organisation », une fonction d'évaluation pour examiner et apprécier le bon fonctionnement, la cohérence et l'efficacité de son contrôle interne. A cet effet les auditeurs examinent les différentes activités de l'organisation, évaluent les risques et les dispositifs mis en place pour les maîtriser, s'assurent de la qualité de la performance dans l'accomplissement des responsabilités confiées et font toute recommandation pour améliorer sa sécurité et accroître son efficacité.

Donc l'audit interne, cet outil permet tout simplement de veiller sur la qualité du système ...qualité, c'est-à-dire de s'accorder un moment privilégié pour examiner objectivement son système qualité afin de détecter des éléments, indices, pistes pouvant contribuer à l'améliorer.

Il s'agit de veiller à ce que l'entité auditée respecte les 3 points suivants :<sup>1</sup>

- **La conformité** : à toute exigence à laquelle il se réfère (exigences normatives, réglementaires, autres...) ;
- **L'efficacité** : un système qualité est efficace lorsqu'il permet de réaliser des produits conformes d'une manière régulière et d'accroître la satisfaction durable des clients.
- **L'aptitude** du système qualité à constituer un outil d'aide incontournable pour atteindre les objectifs prédéfinis.

---

<sup>1</sup>R.Khelassi, Précis d'audit fiscal de l'entreprise, édition BERTI, Alger, 2013, p : 67

## **Chapitre 2 : Démarche générale dévaluation du contrôle interne**

---

### **2-2 Les différentes catégories de mission de l'auditeur interne :**

#### **2-2-1 L'audit de régularité/fiabilité/sincérité/conformité :**

L'audit de régularité ou de fiabilité/sincérité consiste à vérifier la bonne application des règles, procédures, descriptions de poste, organigrammes, systèmes d'informations, ... etc. Dans ce contexte, l'auditeur interne compare la réalité aux règles en vigueur. Pour ce faire, l'auditeur va travailler par rapport à un référentiel.

#### **2-2-2 L'audit de performance :**

L'audit de performance analyse :

- ❖ **L'efficacité** dont les critères est l'atteinte des objectifs fixés, et plus généralement la réponse adéquate à l'attente. L'audit de l'efficacité permet de savoir si les objectifs fixés ont été atteints (comparaisons objectifs/réalisation) et à défaut, pourquoi.
- ❖ **L'efficience dont le critère est de faire le mieux possible.** L'analyse de l'efficience permet de savoir si les objectifs assignés peuvent être améliorés dans des conditions de coût favorables (comparaison moyens/réalisation) :<sup>1</sup>

#### **2-2-3 L'audit de management (ou de direction) :**

L'audit de management se décline en trois conceptions:

- L'auditeur interne se fait présenter par le responsable du secteur audité la politique que celui-ci doit conduire et sa mission afin de s'assurer que ce dernier sait l'exprimer clairement.
- L'auditeur se rend sur le terrain pour examiner dans quelle mesure cette politique est : connue ? comprise ? Appliquée ? Applicable ? (ceux chargés de la mettre en œuvre en ont-ils les moyens ?).
- L'auditeur vérifie le respect des règles définies pour l'élaboration de la stratégie.

---

<sup>1</sup> R. Khelassi, op,cit, p : 68

### **2-2-4 L'audit de stratégie:**

L'audit de stratégie se conçoit comme l'évaluation de la cohérence globale des politiques et stratégies de l'organisme.

### **2-3 Rôle de l'audit interne :**

L'audit interne doit être présent partout dans l'entreprise et être capable d'évaluer l'ensemble des opérations. Il contribue à la création de valeurs de l'entreprise. Il doit être un outil d'information fiable pour la direction générale et aussi pour le conseil d'administration. Et ainsi, il doit avoir une qualité qui correspond aux exigences des régulateurs.

Dépassant le simple contrôle des processus économiques et financiers, l'audit va être obligé, de s'intéresser à l'ensemble de la situation, y compris au dispositif de risques<sup>1</sup>.

- L'auditeur interne va à l'essence même du fonctionnement de l'unité ou de l'entreprise qu'il est chargé d'auditer. Et c'est par son talent, et pas simplement par la procédure, qu'il est capable d'apporter à la direction générale de l'entreprise, et plus globalement, d'ailleurs, au fonctionnement du marché, un niveau de sécurité supplémentaire.
- L'audit interne assure que les principes, les règles, les procédures de gouvernance retenus par l'entreprise sont bien déclinés, mis en œuvre et contrôlés dans tout le périmètre de l'entreprise.
- L'audit est un point de passage enrichissant, permettant de jeter pendant un temps un regard critique sur plusieurs activités de l'entreprise, et d'acquérir une expérience plus large qu'une responsabilité spécifique dans un métier ou une autre fonction.

### **2-4 L'audit interne et la qualité :**

« L'objectif de l'audit est de déterminer l'aptitude d'un organisme à satisfaire durablement aux exigences de ses clients et à leur donner confiance par la mise en œuvre d'un système de management et de qualité efficace, conforme aux exigences de la norme ISO 9001 (version 2000). »

---

<sup>1</sup> R. Khelassi , op,cit, p : 69

## **Chapitre 2 : Démarche générale dévaluation du contrôle interne**

La qualité peut être appliquée au fonctionnement du service d'audit interne, le responsable de l'audit interne doit établir et mettre en œuvre un plan de contrôle qualité pour évaluer les activités de service, destinées à des clients et à des fournisseurs.

A ce titre, la démarche qualité intéresse les auditeurs internes qui doivent l'utiliser pour améliorer leurs performances et réduire les insatisfactions de leur clientèle et la qualité peut être auditée<sup>1</sup>.

L'audit qualité interne est donc une activité d'auto-évaluation, régulière qui a pour objectif de percevoir en permanence cette aptitude de l'organisation à respecter sa finalité, laquelle est régulée par l'adoption du référentiel ISO 9001 qu'il soit assurance ou management.

### **2-5 Audit et l'évaluation :**

Les évaluations sont plutôt effectuées en cours de projet, veulent garantir sa bonne fin. L'objectif est plutôt de garantir la bonne fin de ce projet. Il porte sur les actions menées mais aussi sur l'environnement (l'impact) lorsqu'il s'agit d'un projet d'intérêt général.

Se fait par rapport à une référence ou des indicateurs. Ces derniers doivent permettre d'apprécier l'efficacité du projet, son efficience, ainsi que sa cohérence par rapport à l'environnement et aux objectifs du projet.

### **2-6 Le concept de risque en audit interne :**

Le risque est la possibilité que se produise un événement susceptible d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs, il n'y a de risque que par rapport à l'atteinte d'un objectif. Ou, toute événement ou action qui peut empêcher une entreprise d'atteindre ses objectifs ou exécuter ses stratégies.

Cette définition s'applique à toutes les opérations de l'entreprise.

Un risque se compose de trois éléments : Hasard, Résultat incertain et opportunité.

---

<sup>1</sup>Idem

## **Chapitre 2 : Démarche générale dévaluation du contrôle interne**

En Audit interne la notion de risque est associée :

- A d'incertitude et d'événement incertain.
- A ce que l'on encourt si l'événement se réalise<sup>1</sup>.

### **2-7 Présentation de l'approche par les risques :**

L'audit s'est longtemps limité à une révision des comptes, axée sur la mise en œuvre de contrôles substantifs et conduisant à la délivrance d'une conclusion sur la qualité des états financiers.

L'auditeur, qui ne peut pas tout voir, et dont le temps d'intervention est compté, doit alors mettre en œuvre une méthodologie qui lui permette à la fois :

- De motiver son opinion, c'est-à-dire d'obtenir les informations probantes nécessaires et suffisantes pour porter un jugement pertinent sur les états financiers ;
- D'obtenir un maximum d'efficacité, c'est-à-dire d'optimiser le rapport entre le coût de son contrôle, l'identification des risques et le niveau de confiance obtenu.

L'auditeur s'efforce d'atteindre ce résultat en concentrant ses efforts sur les points susceptibles de remettre en cause la certification des comptes, autrement dit en réalisant une approche par les risques<sup>2</sup>.

#### **❖ Objectif de l'auditeur**

L'objectif de l'auditeur est d'exprimer une opinion motivée sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des informations financières( le plus souvent les comptes annuels) qui lui sont soumises. L'auditeur ne peut procéder à un contrôle exhaustif de toutes les informations financières, il doit donc mettre en œuvre, en fonction des normes de la profession, des moyens de contrôle qui lui permettent à la fois de :

- Motiver son opinion, c'est-à-dire obtenir les informations probantes

---

<sup>1</sup>op ,cit, p : 70.

<sup>2</sup>op ,cit, p : 71.

## **Chapitre 2 : Démarche générale dévaluation du contrôle interne**

nécessaires et suffisantes pour démontrer que les informations sont régulières et sincères (et non pas, comme on l'entend parfois, procéder uniquement à une recherche d'erreurs) ;

- Obtenir la meilleure efficacité des moyens mis en œuvre, c'est-à-dire choisir les moyens de contrôle (ou la combinaison de moyens) qui permet d'obtenir, pour chaque objectif, le meilleur rapport entre les coûts de contrôle, les risques décelés et le niveau de confiance obtenu.

### **❖ Composantes de l'approche par les risques :**

L'approche par les risques suppose que soient distingués les points qui, présentant un risque, doivent faire l'objet d'un contrôle approfondi, de ceux qui, ne soulevant pas de difficultés particulières, peuvent être validés en procédant à des vérifications allégées<sup>1</sup>.

La méthodologie de cette approche repose sur trois composantes de base :

La première est la définition de critères de références servant de support à la recherche et à l'appréciation des risques susceptibles de remettre en cause la certification des comptes : ces critères sont constitués par les assertions d'audit ;

La deuxième est l'identification des risques propres à remettre en cause ces assertions. Dans ce but l'auditeur détermine les risques qui, d'une part sont susceptibles de se produire, et qui, d'autre part, présentent un caractère significatif ;

Enfin, la troisième et dernière composante de cette approche est la gestion, par l'auditeur, des risques affectant les états financiers. Celui-ci adapte des diligences en vue de réduire au minimum son propre risque d'audit, qui est d'émettre une opinion erronée sur les états financiers

---

<sup>1</sup>Idem, p : 72.

## Chapitre 2 : Démarche générale dévaluation du contrôle interne

❖ **Tableau 2-1 : Détection des sources de risque**

<b>Facteur</b>	<b>Indication risque</b>	<b>Indication risque</b>	
	<b>Facteur faible</b>	<b>faible</b>	<b>Elevé</b>
<b>Nombre et importance des ajustements d'audit des années antérieures</b>	Peu important ou nul ajustements d'audits des significatifs. Année antérieures.	Nombreux important ou nul	Nombreux ou significatifs.
<b>Complexité des calculs ou principes</b>	Simple. Complexité des calculs ou principes.	Simple. Complexe.	Complexe.
<b>Actif sujet à fraude ou détournement</b>	Actifs incorporels ou immobilier détournement.	Actifs incorporels ou valeur immobilier. Négociables facilement. Actifs mobiliers de sujet à fraude	Actifs mobiliers de valeur ou facilement négociables.
<b>Expérience et compétence du personnel comptable</b>	Expérimenté compétence comptable du personnel. Expérimenté et compétence.	Peu de compétence. Expérimenté et /ou compétent	Peu d'expérience et/ou de compétence.
<b>Jugement dans la détermination de valeurs</b>	Peu ou pas du tout la détermination de valeurs. Jugement dans tout.	Peu ou pas du tout considérable.	Considérable
<b>mix et importance des éléments constitutifs d'un compte</b>	Beaucoup de petits éléments (pas d'éléments individuellement significatifs).		Éléments peu nombreux et significatifs.
<b>l'ancienneté du système informatique</b>	Système au milieu de sa durée de vie (« bugs » éliminés, peu amendé).		Vieux système (plus adapté) ou nouveau système

## **Chapitre 2 : Démarche générale dévaluation du contrôle interne**

			(«bugs »).
<b>Degré d'intervention manuelle dans le processus de captage des données</b>	Peu ou nul		Considérable.

SOURCE : R. Khelassi, *op,cit* , p : 73

La planification de la mission d'audit doit permettre de maintenir le risque d'audit à un niveau acceptable. Le plan de la mission doit tenir compte des risques analysés à ses différents niveaux <sup>1</sup> :

- Recensement des risques lors de la prise de connaissance de l'entreprise;
- Evaluation des risques du contrôle interne ;
- Evaluation du risque du risque financier par examen analytique ;
- Programme de contrôle adapté.

### **❖ Les niveaux de risques :**

- Risque dû au secteur d'activité - particularités du secteur d'activité de l'entité ;
- Risque propre à l'entité - organisation, situation financière ;
- Risque dû à la nature des opérations- opérations ponctuelles ;
- Risque dû à la valeur des opérations- valeur significative des éléments visés ;
- Risque inhérent au système – conception du système de traitement comptable ;
- Risque dû au fonctionnement du système – Non fonctionnement du contrôle interne ;
- Risque propre à l'auditeur – Conclusions erronées des constatations<sup>2</sup>.

### **❖ Les dix premiers risques majeurs :**

- 1- Stratégie d'acquisition inappropriée ;
- 2- Perte de confiance des investisseurs du fait de critiques médiatisées ;
- 3- Incapacité à satisfaire aux exigences réglementaires et légales ;
- 4- Défaillance des systèmes informatiques ;

---

<sup>1</sup>Idem, p : 73

<sup>2</sup>Idem, p : 74

## **Chapitre 2 : Démarche générale dévaluation du contrôle interne**

- 5- Incapacité à disposer du temps suffisant pour valoriser la stratégie commerciale ;
- 6- Incapacité à gérer l'incertitude économique et d'y réagir correctement ;
- 7- Plans de continuité et anti-sinistre inadéquats, ne permettant pas de faire face à une défaillance majeure du réseau informatique ;
- 8- Incapacité de protéger la marque ;
- 9- Division internationale incapable d'appliquer la stratégie de croissance escomptée ;
- 10- Départs de collaborateurs clés et planification inadéquate de leur remplacement.

L'auditeur doit apprécier conjointement le seuil de signification et les différents risques lors de la préparation du programme de révision et de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux de révision qui sont appropriés au cas particulier de la mission.

### **❖ Les risques de l'entreprise**

**Tableau 2-2 : Tableau des risques**

Les risques inhérents	
<b>Risques liés à l'activité :</b> <ul style="list-style-type: none"><li>- Taille de l'entreprise</li><li>- Nombre des centres de production et dispersion de leur implantation géographique.</li><li>- Marchés et produits de l'entreprise.</li><li>- Sources d'approvisionnement.</li><li>- Opérations en monnaies étrangères.</li><li>- Risques de non-recouvrement des créances</li></ul>	<b>Risques liés à la structure du capital:</b> <ul style="list-style-type: none"><li>- Risque lié à l'existence d'un dirigeant/associé majoritaire (confusion du patrimoine).</li><li>- Risque d'abus de bien.</li><li>- Risque de manipulation de résultat.</li><li>- Etc.</li></ul>
<b>Risques liés à la structure financière :</b> <ul style="list-style-type: none"><li>- Insuffisance de fonds de roulement.</li><li>- Insuffisance de capitaux propres.</li><li>- Problèmes de gestion de trésorerie... etc.</li></ul>	<b>Risques liés à l'organisation :</b> <ul style="list-style-type: none"><li>- Insuffisance du personnel administratif.</li><li>- Insuffisance de système d'information.</li><li>- Risque fiscal.</li></ul>

## Chapitre 2 : Démarche générale dévaluation du contrôle interne

<b>Risques liés à l'importance de certains Postes du bilan :</b> <ul style="list-style-type: none"><li>- Quand ils sont supérieurs à 10 % du total du bilan.</li></ul>	<b>Risques liés à certains actifs ou catégorie d'opérations :</b> <ul style="list-style-type: none"><li>- Vulnérabilité des actifs aux pertes et aux détournements.</li><li>- Opérations reposant en grande partie sur les estimations.</li><li>- Risque que le système de contrôle interne n'assure pas la prévention ou la correction des erreurs, Ce risque peut s'accroître si un système informatisé n'est pas conçu pour garder une piste d'audit.</li><li>- Le degré de fiabilité accordé au contrôle interne relève du jugement du réviseur et doit tenir compte du seuil de signification des erreurs possibles.<sup>1</sup></li></ul>
--	---

SOURCE : R. Khelassi, op,cit , p : 75

### **2-8 La mise en place de l'audit interne dans une entreprise :**

Il y a un processus rigoureux à suivre impérativement pour réussir dans la mise en place de l'audit interne. C'est une démarche en dix étapes qui s'alignent l'une après l'autre sans qu'il soit possible d'en modifier l'ordre.

#### **❖ Première étape : élaborer une charte.**

C'est elle qui va poser les fondations et légitimer la fonction aux yeux de tous. Pour y parvenir, quatre conditions sont à remplir :

- Le document doit être agréé et signé par la plus haute autorité de l'organisation,
- Il doit être distribué, et si possible commenté, à tous les futurs audités,
- Les références normatives, qui vont lui donner une autorité extérieure, doivent y figurer,
- Il doit être conçu dans une forme cohérente avec la culture et les habitudes

---

<sup>1</sup>Idem, p : 75

## **Chapitre 2 : Démarche générale dévaluation du contrôle interne**

de l'organisation.

Mais le plus important est que ce soit le premier pas : c'est le socle sur lequel on va pouvoir construire.

### **❖ Seconde étape : établir une cartographie des risques de l'organisation**

Cette étape est nécessairement préalable à toutes les autres, car c'est à partir de là que vont pouvoir être définis les moyens à mettre en œuvre. Et ceci implique l'existence d'un outil de mesure du risque, et donc de le forger s'il n'existe pas<sup>1</sup>.

### **❖ Troisième étape : prendre contact avec les managers**

Cette prise de contact est doublement indispensable. Elle est indispensable parce que c'est la meilleure façon de vendre l'Audit et de vaincre les résistances. Rien ne remplace le contact direct et personnel.

Mais elle est également indispensable pour inventorier les besoins, problèmes et desiderata de ceux qui décident au plus haut niveau. Cette connaissance est nécessaire pour aborder l'étape suivante, c'est la cohérence du processus.

### **❖ Quatrième étape : élaborer un plan d'audit**

On respecte les prescriptions normatives dès l'instant que ce dernier est établi à partir de la cartographie des risques permettant de définir les fréquences des missions. A partir de là, il devient possible de calculer effectifs et budgets nécessaires, donc d'assurer la cohérence entre objectifs et moyens. L'accord de la direction sur ce plan est alors en même temps un accord sur les moyens à mettre en œuvre. En effet, dès cet instant les désaccords se règlent en apportant des retouches aux objectifs. Et non plus en négociant à l'infini sur les moyens.

### **❖ Cinquième étape : Rédiger le manuel de procédures de l'audit interne**

Méthodes de travail, organisation, analyses de postes... doivent être formalisées dans un document à usage interne. On conçoit bien que l'on ne

---

<sup>1</sup>J.Renard, Audit interne : Ce qui fait DEBAT, édition MAXIMA, Paris, 2003, p133.

## **Chapitre 2 : Démarche générale dévaluation du contrôle interne**

saurait recruter du personnel avant d'avoir défini les catégories professionnelles, le rattachement hiérarchique, les tâches à accomplir et la méthode à utiliser pour les réaliser<sup>1</sup>.

### **❖ Sixième étape : définir les méthodes de recrutement et les besoins en formation.**

Un plan de formation doit être élaboré à ce stade. Il prend en compte le plan d'audit et le profil des postes à pouvoir.

Le plan de formation sera affiné à l'arrivée des premiers embauchés.

### **❖ Septième étape : élaborer les Normes retenues pour le fonctionnement du service.**

- Normes de rédaction et de présentation des rapports,
- Normes de suivi des recommandations,
- Normes de constitution et de conservation des dossiers de mission,
- Normes de revues qualité,
- Normes de reporting et de suivi du plan et du budget,
- Normalisation des documents : feuilles d'interview, feuilles de travail,... etc

### **❖ Huitième étape : élaborer les prévisions budgétaires**

Pour les trois premières années de fonctionnement et plus.

### **❖ Neuvième étape : réaliser les recrutements nécessaires.**

Il est recommandé de retenir une certaine progressivité si les recrutements doivent se faire en grand nombre<sup>2</sup>.

### **❖ Dixième étape : communiquer sur l'audit interne.**

Et ceci devient possible puisque désormais l'Audit interne existe.

Ces différents stades sont certes connus en leur contenu, mais l'important est d'en respecter l'ordre. On ne saurait initier un pas avant d'avoir achevé le précédent sans risquer la chute.

---

<sup>1</sup>op ,cit , p134.

<sup>2</sup>op ,cit , p135.

### **Section 3 : L'approche par les risques dans l'évaluation du contrôle interne**

Dans cette approche, les évaluations portent sur les risques et sont concentrées sur toutes les actions de maîtrise des risques, et les résultats de l'évaluation renvoient à la maîtrise des risques identifiés.

La notion de risque est inhérente à la vie des organisations. En effet, de nombreux acteurs sont ainsi concernés par les risques dans l'entreprise : dirigeants, contrôleurs de gestion, risk managers, auditeurs internes, auditeurs externes... L'approche par les risques est ici principalement envisagée comme le point de départ d'une mission d'audit financier, elle fait partie de la première étape de la démarche d'audit, ou « revue préliminaire ».

#### **3-1 La démarche générale de l'audit :**

##### **3-1-1 Le déroulement d'une mission d'audit :**

Chaque mission commence par une lettre d'engagement de mission (audit externe) ou par un plan de mission (audit interne) et se compose de trois grandes étapes : la revue préliminaire, l'évaluation (analyse) du contrôle interne et le contrôle des états financiers<sup>1</sup>.

##### **❖ La revue préliminaire :**

Permet de se forger une opinion sur les risques principaux de l'entreprise auditée et de classer ces risques selon l'impact qu'ils peuvent présenter pour l'évaluation finale du patrimoine et de la situation financière de cette entité dans le cas d'un audit financier, ou de l'efficacité et de l'efficience des processus pour un audit opérationnel (même si ce dernier est également concerné par la sécurité et la sauvegarde du patrimoine).

Au terme de cette analyse et du classement des risques selon une typologie précise, les auditeurs dimensionnent leur programme de travail et l'étendue des tests à mettre en œuvre.

---

<sup>1</sup>S.Thiery-Dubuisson, L'audit, op.cit p : 27.

### **❖ L'analyse du contrôle interne :**

Permet de repérer le fonctionnement de l'organisation par la description de ses procédures et de voir si ces dernières sont correctement appliquées.

### **❖ Le contrôle des comptes :**

Si l'examen du contrôle interne laisse apparaître trop de failles dans la mise en place des procédures ou dans leur application, le contrôle des comptes ne peut être qu'exhaustif car il ne saurait se reposer sur les procédures existantes dans la société. Dans le cas où ces dernières apparaissent satisfaisantes, l'auditeur peut envisager de se reposer sur leur efficacité et donc de proposer un programme de travail allégé sur le contrôle des comptes (examen limité ou par sondage). Dans le cas contraire, il doit procéder à une analyse exhaustive des postes du bilan et du compte de résultat (tests étendus ou « full audit »).

Le contrôle des comptes, dernière phase de la mission d'audit financier, est donc conditionné par les phases précédentes et consiste à donner une appréciation définitive sur la sincérité de l'information contenue dans les états financiers de la société.

### **3-1-2 Les principaux types d'opérations d'une organisation :**

Il est nécessaire de pouvoir déterminer quel est le type d'opérations à la base d'une transaction ou d'une procédure pour être en mesure de comprendre où se situent les principales zones de risques<sup>1</sup>.

### **❖ Les opérations répétitives :**

Elles résultent des processus de base d'une entreprise et sont générées régulièrement par le système d'information comptable. Les procédures sont a priori très bien structurées pour le traitement de ces opérations et le personnel connaît de manière approfondie les tâches élémentaires des activités du processus. Le risque ne se situe donc pas directement dans le

---

<sup>1</sup>S.Thiery-Dubuisson, L'audit, op.cit p : 28.

## **Chapitre 2 : Démarche générale dévaluation du contrôle interne**

traitement de l'opération mais plutôt dans le paramétrage du système. L'auditeur portera de ce fait une attention particulière à ce type de données lors de la revue du contrôle interne.

### **❖ Les opérations non répétitives :**

Par opposition aux précédentes, ces données se caractérisent par leur faible nombre, leur survenance occasionnelle et l'importance du jugement du personnel dans leur évaluation.

Elles peuvent être ponctuelles (par exemple, la souscription d'un emprunt) ou exceptionnelles (par exemple, une opération de fusion).

#### **➤ Les opérations ponctuelles :**

Elles sont organisées dans le cadre de procédures qui restent structurées (comme dans le cas des données répétitives) mais, à la différence de ces dernières, ces opérations ne surviennent que de manière occasionnelle.

A cet égard, le personnel ne connaît pas forcément très bien le déroulement exact de la procédure, qui ne bénéficie alors pas de la même rigueur technique qu'une opération routinière.

Enfin, leur caractère occasionnel suppose une vérification au moment de la réalisation de l'opération et non par anticipation (comme lors de l'examen du contrôle interne)

#### **➤ Les opérations exceptionnelles :**

Elles sont non seulement sujettes aux mêmes contraintes que les opérations ponctuelles mais elles font en outre appel à des techniques comptables parfois complexes (opération de fusion par exemple) pour lesquelles le personnel n'est pas nécessairement formé.

Dans la mesure où elles laissent ainsi plus de place au jugement, elles sont plus sujettes à l'interprétation que les autres opérations.

- L'auditeur ne peut que très rarement vérifier l'intégralité des opérations traitées par une entreprise, d'une part en raison de leur volume et, d'autre part, parce qu'il travaille dans le cadre d'un budget limité.

## **Chapitre 2 : Démarche générale dévaluation du contrôle interne**

- La nature des opérations et le contrôle interne mis en place dans les opérations répétitives conditionnent le travail de l'auditeur. Pour les opérations ponctuelles et exceptionnelles, il réalise en revanche une sélection des opérations les plus significatives ou les plus risquées.

### **3-2 La typologie des risques :**

L'approche des risques par les auditeurs externes est encadrée par des normes professionnelles aux Etats-Unis et en France<sup>1</sup>. Ces dernières proposent un cadre très formalisé pour l'évaluation du risque et sont généralement à la base des méthodologies retenues par les grandes firmes d'audit.

Selon ces normes professionnelles (le SAS 47 pour l'AICPA et la norme 2-301 pour la CNCC), le risque d'audit résulte de trois facteurs :

- Le risque inhérent (inherent risk), probabilité pour qu'en l'absence d'un contrôle interne fiable, une erreur significative se produise dans les états financiers,
- Le risque lié au contrôle (control risk), probabilité qu'une erreur ne soit pas détectée grâce aux contrôles mis en place par l'entreprise,
- Le risque de non-détection (detection risk), ou risque que l'auditeur externe ne détecte pas une erreur significative en dépit des contrôles mis en place.

C'est à partir de l'analyse conjointe des risques inhérents et de contrôle interne que l'auditeur externe peut gérer le risque de non-détection. Pour ce faire, il adapte la nature et l'étendue des tests d'audit en fonction de l'intensité respective des risques inhérents et de contrôle interne mis en évidence lors de cette revue préliminaire.

Cette approche multiplicative permet ainsi aux auditeurs externes de souligner les principales zones à risque afin de décider ou non d'un « full audit », ou examen approfondi de tous les postes, sur les comptes. En revanche, son caractère très formalisé laisse peu de places à d'éventuelles interprétations de la part des auditeurs : c'est pour cette raison que la plupart des études empiriques ont tenté de mettre en évidence les atouts et les faiblesses de cette approche, ainsi que les améliorations éventuelles qu'il serait

---

<sup>1</sup>S.Thiery-Dubuisson, L'audit, op.cit p : 29.

envisageable de lui apporter.

### **3-2-1 Les risques inhérents :**

On peut considérer que ces risques se rattachent principalement<sup>1</sup>:

- Au secteur d'activité,
- A l'organisation d'ensemble du groupe,
- A sa politique générale,
- Et à sa politique comptable.

#### **❖ Les risques inhérents au secteur d'activité :**

Chaque secteur présente des risques spécifiques liés à la nature des opérations qu'il réalise, ainsi qu'à la complexité de la législation qui l'encadre.

#### **❖ Les risques inhérents à l'organisation d'ensemble du groupe :**

Au sein d'un même secteur d'activité, l'organisation d'une entreprise influe sur la fiabilité de l'ensemble du processus de production de l'information. On peut citer à titre d'exemple le cas d'une entreprise ayant de nombreuses implantations régionales autonomes, qui est plus difficile à maîtriser qu'une entreprise centralisée (problèmes logistiques éventuels en particulier)

#### **❖ Les risques inhérents à la politique générale du groupe :**

Il est aisé de comprendre que le type de direction de l'entreprise, sa structure de développement, sa politique commerciale ou son mode de financement ne sont pas porteurs des mêmes risques.

#### **❖ Les risques inhérents à la politique comptable :**

Le choix des principes comptables et la politique de communication financière de l'entreprise peuvent influencer sensiblement la qualité des informations produites. Généralement, ces risques sont très dépendants des secteurs<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup>S.Thiery-Dubuisson, L'audit, op,cit p : 30

<sup>2</sup>S.Thiery-Dubuisson, L'audit, op,cit p : 32

### **3-2-2 Les risques de contrôle interne :**

Les risques de contrôle interne sont ceux qui peuvent conduire à l'occurrence d'une erreur ou d'une fraude, en dépit des procédures mises en place dans l'entreprise : le contrôle interne n'est pas alors suffisamment fiable, dans sa conception ou dans son fonctionnement, ce qui laisse une faille et rend l'entreprise vulnérable à ses risques inhérents. Ces risques sont souvent liés au système d'information et concernent principalement les opérations répétitives<sup>1</sup>.

### **3-2-3 Les risques de non-détection (ou risque propre à l'auditeur) :**

Ce risque correspond à une appréciation erronée de la part de l'auditeur sur l'étendue des travaux à réaliser et sur le seuil de ses contrôles, qui est susceptible de le conduire à émettre une opinion sans réserve sur des comptes qui comportent une ou plusieurs erreurs significatives. En effet, il existe un risque humain, lié au caractère d'évaluation et d'appréciation portée par le professionnel dans cette revue des risques.

### **3-3 Conséquences et évaluation :**

D'après les normes de la CNCC et de l' AICPA , le risque d'audit (RA) résulte donc de la combinaison des trois facteurs précédents : le risque inhérent (RI), le risque du contrôle interne (RCI), et le risque de non détection (RND).

Le risque d'audit est une notion qui se rattache spécifiquement à la vérification d'informations financières (qu'il s'agisse d'un audit interne ou de l'audit légale d'escomptes annuels) .

Le risque final de l'auditeur est celui d'émettre une opinion erronée sur les comptes qui lui soumis.

#### **❖ Les conséquences des niveaux de risques sur la démarche de l'auditeur :**

---

<sup>1</sup>S.Thiery-Dubuisson, L'audit, op,cit p : 33

## **Chapitre 2 : Démarche générale dévaluation du contrôle interne**

L'auditeur ne pouvant procéder que par sondage pour justifier son jugement, il doit trouver la meilleure adéquation possible entre les risques qu'il a identifiés, les procédures mises en place par l'entreprise et la réalisation de ses propres contrôles afin de diminuer le risque d'audit à un niveau acceptable.

Ce principe peut ainsi se résumer par la formule suivante :

$$\text{Risque d'audit (RA)} = \text{Risque Inhérent (RI)} \times \text{Risque Contrôle Interne (RCI)} \times \text{Risque Non Détection (RND)}$$

L'évaluation des risques se fait processus par processus ; par conséquent, le risque inhérent et le risque de contrôle interne peuvent être différents pour chaque processus audité. cependant , si l'évaluation des niveaux de risque est conditionnée par la compétence métier de l'auditeur ( une revue des risques ne s'apprécie qu'au niveau d'un responsable de mission ou d'un manager ) et si la détermination du risque inhérent est essentiellement une question de jugement , le choix des auditeurs est bien souvent guidé par les caractéristiques des secteurs , le comportement des dirigeants , la détention du capital et son évolution , les offres de rachat éventuelles.

### **Conclusion :**

Dans le cadre d'une mission d'audit financier, l'évaluation du contrôle

## **Chapitre 2 : Démarche générale dévaluation du contrôle interne**

interne doit permettre à l'auditeur de mesurer la capacité des procédures à juguler certains risques d'audit : il peut ainsi orienter les travaux de révision comptable nécessaires au déroulement de sa mission et d'en déterminer l'étendue.

L'évaluation du contrôle interne n'a donc de sens que dans la mesure où elle permet d'orienter et d'adapter les travaux de révision des comptes.

**Chapitre 03 :**  
**L'évaluation du**  
**contrôle interne à**  
**travers les rapports**  
**d'audit interne du**  
**groupe SNTR**

### **Chapitre 3 : L' évaluation du contrôle interne à travers les rapports d'audit**

Le transport routier de marchandises représente 90 % du transport total de marchandises, les 10 % restants correspondant au transport ferroviaire. Le secteur du transport routier est partiellement libéralisé, et 185 000 opérateurs y sont enregistrés. Avec la répartition du marché entre les opérateurs publics et privés, le secteur privé capte actuellement 80 % du marché, et les 20 % restants correspondent à l'opérateur public Société Nationale des Transports Routiers (SNTR).

Depuis la libéralisation, les tarifs du transport routier sont libres et ne sont assujettis à aucun type de spécifications tenant compte des coûts réels du transport. Par ailleurs, il n'existe aucune bourse de fret de marchandises. La structure du type de services proposés est divisée en transport pour le compte d'autrui et en transport pour compte propre. Ce dernier constitue 40 % du total du service proposé, il est mené à bien par 65 000 opérateurs, dont seulement 100 appartiennent au domaine public, et il représente 9 411 000 tonnes de charge utile. Ces chiffres indiquent que, pour le moment, la logistique est faiblement externalisée par le secteur de production, car seuls 60 % du transport de marchandises, soit un peu plus de la moitié, sont réalisés en tant que service pour le compte d'autrui.

La Société nationale des transports routiers (SNTR) est l'opérateur public qui, avant la libéralisation, monopolisait l'exploitation du transport routier, et qui présente les caractéristiques suivantes :

- Le groupe SNTR emploie plus de 2 700 personnes dans ses filiales réparties sur l'ensemble du territoire national,
- Plus de 1 800 véhicules affrétés et affiliés,
- 5 MDA de volume d'affaires (fin 2007) ; 8 MDA (2011) ; 9,4 MDA (2012) et 9,87 MDA (2013) ,
- 55 sites d'implantation pour l'ensemble des activités,
- Plus de 250 clients pour l'ensemble de ses activités.

Par ailleurs, la SNTR est composée de trois sociétés filiales (sociétés par actions) ayant des vocations différentes. AGEFAL (agence de gestion du fret d'Algérie), LOGITRANS (transport routier de marchandises et de logistique),

### **Chapitre 3 : L' évaluation du contrôle interne à travers les rapports d'audit**

MAINTENANCE PLUS (société de maintenance et d'assistance technique)

#### **Section 1: Organisation du groupe SNTR :**

Avec l'ouverture de l'activité des transports par route au secteur privé et la faiblesse de ses capacités d'investissement en renouvellement de ses moyens, la Société Nationale de Transport Routier (SNTR) a été soumise à une concurrence déloyale.

Elle a su réagir en mettant en jeu ses atouts à savoir :

- Son organization;
- Son savoir faire;
- Sa connaissance du terrain;
- Son implantation territoriale et son patrimoine foncier ;
- Son professionnalisme.

La prise de conscience de tous ses collectifs a permis de mener à bien un plan de redressement draconien comme objectif de poser les jalons nécessaires à la pérennisation de la société.

La société s'est réorganisée en groupe industriel tenant compte :

- du recentrage sur les activités de base pour une meilleure maîtrise de la demande et de l'évolution du marché ;
- de la flexibilité nécessaire pour une réponse rapide et efficace à la demande ;
- du lancement de nouveaux produits pour préparer la prise en charge de la demande qui sera de plus en plus complexe.

Depuis 2002, date effective de la filialisation, la SNTR est devenue un groupe industriel constitué de trois filiales qu'il détient en totalité.

En 2012, le groupe SNTR qui compte déjà quatre filiales importantes a réalisé un chiffre d'affaires de 9,4 milliards de DA, une valeur ajoutée de 3,5 MDS de DA et un résultat net de 930 millions de DA. En 2013, le groupe a vu son chiffre d'affaires progresser de 5% par rapport à l'année 2012.

### **1-1 La filiale « Agence de Gestion du Fret d'Algérie « SNTR-AGEFAL (SPA) »**

La société Agence de Gestion du Fret d'Algérie "AGEFAL" SPA au **capital de 200 MDA** qui assure la gestion du fret et la commission de transport. Elle couvre l'ensemble des pôles générateurs de fret routier sur le territoire national. Elle est organisée en cinq (05) agences ou plateformes régionales de fret et dispose de trente-quatre (34) centres de fret qui constituent son réseau commercial à travers le territoire national. Elle est chargée de l'activité d'affrètement des moyens de transport tiers.

Cette filiale a pour mission principale l'exercice du métier de commissionnaire en transport. Pour les missions secondaires, elle est chargée de :

- La prospection et le recueil du fret,
- L'exécution de tous les types de transports routiers et des services connexes en son nom et sous sa responsabilité,
- L'affrètement des moyens de transport,
- Le développement et la gestion d'une bourse de fret (extension à une market place dans la tractation du transport de fret par route).
- Vise à réaliser des opérations de transport de bout en bout et les opérations qui s'y rattachent (transit, dédouanement, manutention, entreposage...).

### **1-2 La filiale « Logistique et de transport « SNTR-TRANSPORT (SPA) » :**

Au capital de **500 MDA** qui a en charge l'exécution des opérations de logistique et de transport que lui confie la filiale SNTR-AGEFAL.

Elle dispose de 17 centres de transport et de 460 attelages de 17 tonnes.

Filiale de transports, elle assure les prestations de transport ainsi que les activités annexes, en amont et en aval, tout en inscrivant graduellement son développement dans la maîtrise de la chaîne logistique. Ses missions sont représentées ci-après :

- Exécute à l'aide de ses propres moyens, ou de moyens affrétés par elle, tous les transports publics de marchandises,

## **Chapitre 3 : L' évaluation du contrôle interne à travers les rapports d'audit**

- Effectue toutes les opérations financières nécessitées par l'exécution d'un contrat de transport (débours, assurances, remboursement de valeur de la marchandise, frais de magasinage, frais de transit...),
- Réalise pour elle, ou pour des tiers, des opérations de transit et les opérations qui s'y rattachent.
- Développe les activités annexes (chaîne logistique).
- Transport international.

Il convient de noter que la Société Nationale de Transports routier (SNTR) a créé une troisième filiale en la Société Algérienne de Surveillance et de Prestation de Services (SNTR-SASPS) en 2010 et trois autres filiales qui sont : SNTR-FORMATION, SNTR-AGS et SNTR-SOLISTRANS.

### **1-3 La filiale Algérienne de Surveillance et de Prestation de Services (SNTR-SASPS) :**

C'est une société à responsabilité limitée (SARL) avec un capital de 1 millions de dinars. Elle se charge de la : sécurité, gardiennage, hygiène, entretien des locaux et la location de véhicules.

### **1-4 SNTR-FORMATION :**

La SNTR-FORMATION contribue à la professionnalisation des métiers du transport routier et logistique. Les services qu'elle propose sont : les formations supérieures en transport et logistique, ces dernières sont évoluées avec la nature des échanges commerciaux, les métiers et les besoins de qualification des entreprises.

### **1-5 SNTR-SOLISTRANS :**

SNTR SOLISTRANS est une jeune entreprise de conseils en informatique, spécialisée dans le déploiement de systèmes et le développement d'application liés aux métiers du transport.

### **1-7 SNTR-AGS :**

Est un opérateur national spécialisé en zone logistique extra portuaire et gestion des flux en bout en bout et en animation avec toute la chaîne de

### **Chapitre 3 : L' évaluation du contrôle interne à travers les rapports d'audit**

transit, transport, entreposage, livraison finale au profit des opérateurs locaux, importateurs, producteurs et transformateurs de biens.

#### **1-7 SNTR-LOGISTICS.**

➤ **Participation du groupe SNTR :**

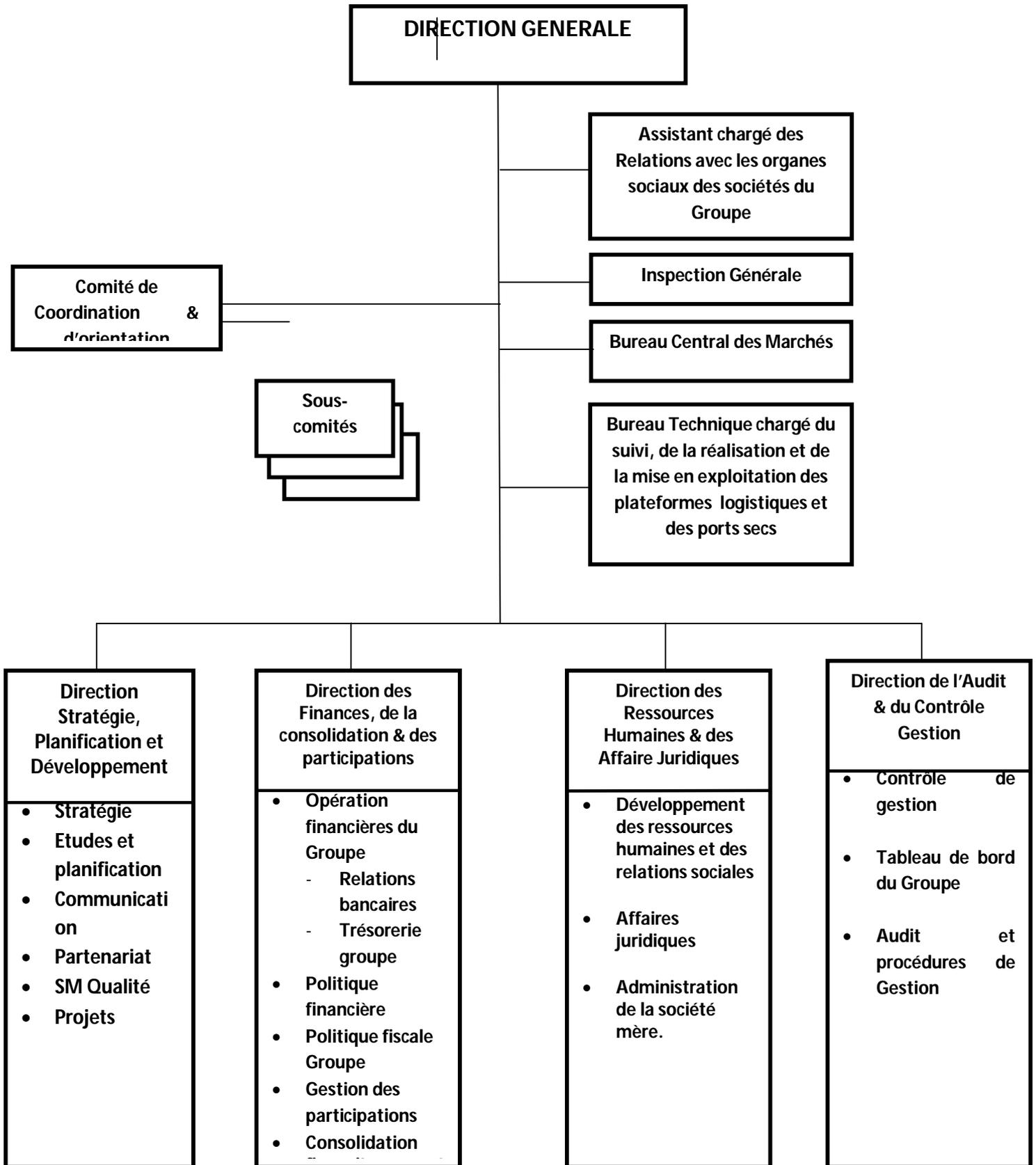
Le groupe SNTR est actionnaire de L'A.C.S (Algérie Containers Services) SPA au capital de 142 MDA, dont le groupe détient à hauteur de 49% du capital (51% part de L'EPAL), elle est chargée du traitement des conteneurs en zone sous douane (port sec) à Rouïba.

➤ **Organigramme du groupe SNTR :**

Les changements organisationnels adoptés par le groupe SNTR, et qui ont été forgés suite au savoir-faire du groupe et son expérience cumulés depuis plus de cinq décennies, ont donné naissance naissance à une concentration des métiers organisés sous forme de filiales comme l'indique l'organigramme global sous indiqué :

**Figure 3-1: L'organigramme du groupe SNTR**

**SCHEMA DE LA MACRO STRUCTURE**



### **Chapitre 3 : L' évaluation du contrôle interne à travers les rapports d'audit**

**Source : document interne à la société.**

Pour des fins d'analyse nous nous sommes limités à expliquer un peu plus dans le détail les missions et responsabilités de la structure audit du groupe, sujet de notre lieu de stage.

### ***Section 2 : La direction d'audit et du contrôle de gestion***

- ✓ **Liaisons hiérarchiques :** Président Directeur Général
- ✓ **Liaisons fonctionnelles :** DGA, Directions centrales de la Société-mère, DG des filiales, Organes d'Audit et de Contrôle de gestion des filiales.

#### **2-1 Les missions de la Direction :**

##### **❖ Dans le domaine de l'audit :**

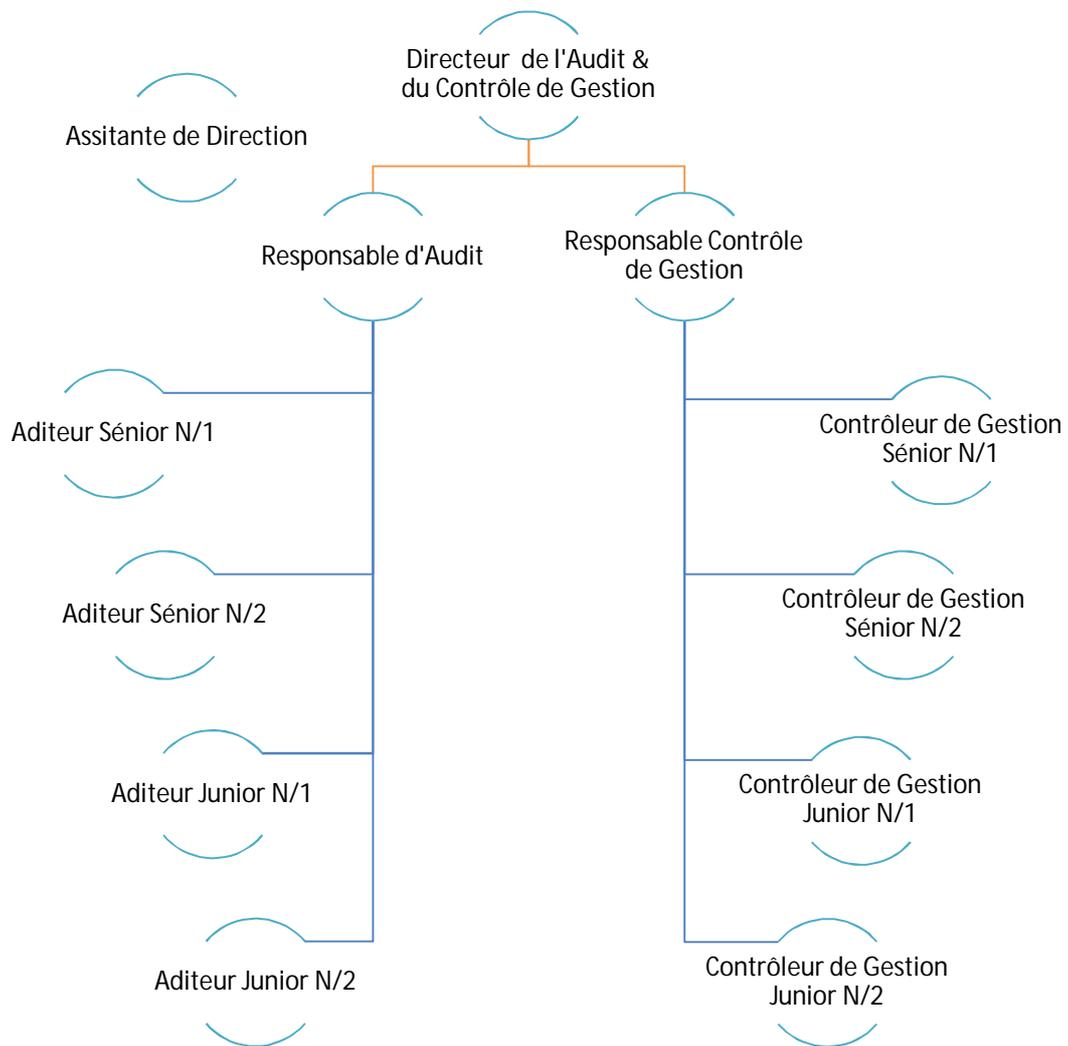
- Définition et implantation des procédures et identification des risques.
- Réalisation des travaux d'audit au niveau des filiales du groupe SNTR.
- Identification des risques liés à l'activité du groupe et les filiales qui lui sont rattachées.
- Organiser et conduire l'audit interne de la Société-mère.
- Assurer l'interface des commissaires aux comptes des sociétés.
- La sélection des formations pour l'équipe d'audit et du contrôle de gestion.
- Organiser et conduire des opérations d'audit dans les filiales.
- Suivre et évaluer la mise en œuvre des actions correctives

##### **❖ Dans le domaine du contrôle de gestion et de l'évaluation des performances**

- Contrôle de la cohérence des plans et budgets avec les orientations stratégiques.
- Elaboration des procédures de mesure et d'évaluation des performances économiques et financières.
- Assister les filiales dans l'élaboration des objectifs opérationnels.
- Traduction des objectifs annuels en résultat à atteindre associés à des critères de performance.
- Elaboration du tableau de bord du groupe.
- Donner un visa au tableau de bord des filiales.
- Conduire et impulser les processus de reporting financier et opérationnel.

**2-2 Organigramme de la structure Audit et Contrôle de Gestion :**

**Figure 3-2 : Organigramme de la structure audit et contrôle de gestion**



### Source : Document interne au groupe

#### **2-3 Les Responsabilités :**

##### **❖ Le directeur de l'audit et du contrôle de gestion :**

- La validation et le contrôle effectués par les contrôleurs de gestion ;
- L'élaboration du programme d'audit ;
- La validation des travaux d'audit ;
- La validation des actualisations de la charte d'audit et le guide d'audit.

##### **❖ Le responsable d'audit :**

- La participation dans l'élaboration du programme annuel d'audit (la proposition) ;
- L'établissement et l'actualisation de la charte d'audit et le guide d'audit ;
- La correction et la validation primaire des rapports d'audit ;
- La répartition des tâches liées à l'audit interne.

##### **❖ L'auditeur sénior :**

- La participation dans l'élaboration du programme annuel d'audit ;
- La responsabilité dans l'exécution du programme d'audit (des missions d'audit) ;
- La rédaction des rapports d'audit ;
- La participation dans l'enrichissement des notes et des procédures internes.

##### **❖ L'auditeur junior :**

- La participation dans l'exécution du programme annuel d'audit ;
- La participation dans l'exécution des travaux d'audit ( les missions d'audit) ;
- La participation dans la rédaction des rapports d'audit.

##### **❖ Le contrôleur de gestion :**

- L'établissement des tableaux de bord ;
- Le suivi des budgets ;
- Le suivi des couts et des charges ;
- L'établissement des rapports d'activité consolidés.

### **2-4 Le dossier permanent d'une mission d'audit (SNTR groupe) :**

Chaque mission finira par un dossier permanent constitué de plusieurs preuves d'audit des anomalies relatives à la mission. Et qui est organisé dans une boîte d'archive.

Le dossier permanent est composé de deux chemises :

- La première contient l'ensemble des preuves liées aux constats émis au rapport.
- La seconde comporte des divers documents relatifs à l'unité auditée.

Chaque chemise est dotée d'un sommaire de guide et des sous chemises numérotées qui comportent le détail de chaque preuve.

Il comporte aussi des copies des ordres de mission des auditeurs intervenants, et la lettre de mission.

Il comporte les fiches de présences des deux réunions d'ouverture et de clôture.

Et aussi le plan de travail de la mission.

### **2-5 Les outils de travail :**

Les outils de travail utilisés pour une mission d'audit sont :

#### **❖ Un plan de travail :**

Contient tous les points à vérifier lors de la mission.

C'est un document interne établi par les chefs de mission qui citent tous les points détaillés à vérifier au cours de la mission selon les cycles demandés pour auditer de la part de la hiérarchie.

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

Représente toutes les questions par rapport à l'activité et son

## **Chapitre 3 : L' évaluation du contrôle interne à travers les rapports d'audit**

déroulement au niveau de l'unité auditée et les procédures en vigueur.

Ce questionnaire est utilisé au cours de la mission en le remplissant par « oui » ou « non » avec une observation.

### **❖ Le planning de la mission :**

Les chefs de mission établissent des plannings de déroulement prévisionnels de chaque mission (c'est un moyen qui permet de bien mener la mission).

### **❖ Préparation des sondages qui seront effectués à la mission :**

Exemple :

- Le PV d'arrêt de la caisse.
- Sondage physique des stocks (au niveau du magasin).
- Des séances de travail entre les membres de l'équipe intervenant pour la répartition des tâches.

### **2-5 Le référentiel utilisé :**

- Les textes de loi ;
- Les procédures internes de l'entreprise ;
- Les notes organiques de l'entreprise :
  - ✓ Note organique de la comptabilité du groupe ;
  - ✓ Guide d'amortissement ;
  - ✓ Système d'information comptable ;
  - ✓ Guide de clôture des comptes ;
  - ✓ Paie du personnel...etc

### **Section 3 : Etude de cas ; état d'évaluation des procédures de gestion :**

Dans cette étude de cas notre travail s'est articulé autour d'un inventaire de la majorité des procédures, existantes ou qui devraient existées, au sein d'une entreprise de transport. Nous avons listé, à ce titre, quelques 51 procédures, lesquelles ont fait l'objet de questionnement auprès des responsables de la structure audit et contrôle de gestion, essentiellement, sur l'existence et de l'application des procédures en question.

Les questions ont ciblé les situations des procédures ayant les significations suivantes :

#### **3-1 Catégorie des Procédures de gestion existantes**

Cette catégorie est déclinée en trois situations:

❖ **Procédure existe et formalisée:**

Situation exigée dans les travaux d'évaluation du système de contrôle interne, à condition qu'elle soit toujours comparée avec son application sur terrain.

❖ **Procédure existe mais non formalisée:**

Situation non souhaitée dans les travaux d'évaluation du système de contrôle interne, mais reflète un savoir-faire ( le qui fait au sein des structures)

❖ **Procédure existe et pratiquée :**

Situation souhaitée dans les travaux d'évaluation du système contrôle interne, à condition qu'elle soit toujours comparée avec sa formulation sur support papier dans un manuel des procédures.

#### **3-2 Catégorie des Procédures de gestion n'existant pas**

Cette catégorie est déclinée en deux situations:

❖ **Procédure n'existant pas mais mission exécutée:**

Situation non souhaitée dans les travaux d'évaluation du système de contrôle interne. L'auditeur accentue, dans son intervention, toujours sur la conformité des tâches exécutées quant à leur contenance, ou pas, de risques majeurs pour l'entreprise.

❖ **Procédure existe mais non formalisée:**

Situation non souhaitée du tout et indique sur l'existence de risques majeurs pour l'entreprise.

## Chapitre 3 : L' évaluation du contrôle interne à travers les rapports d'audit

Le résultat de ce questionnaire sont reportés comme suit :

**Tableau 3-1 : Etat d'évaluation des procédures de gestion**

Directions & Missions	<i>Procédures de gestion</i>				
	Existent			N'existent pas	
	formalisée	non formalisée	pratiquée	Mission exécutée	Mission Non exécutée
<b>Direction générale</b>					
Orientation, suivi et contrôle des activités du groupe.	X				
Systèmes d'autorisation des transactions financières	X				
Procédures d'identification, de saisie et de traitement des opérations réalisées	X				
Justification et évaluation régulière des informations		X			
Mesures de sécurité et de protection du patrimoine.	X				
<b>Direction des ressources humaines et des affaires juridiques</b>					
Définition de la politique des ressources humaines du groupe à partir des choix stratégiques.				X	
Elaboration des procédures de mise en œuvre de cette politique.		X	X		
Organisation de la formation et du perfectionnement des cadres supérieurs et des administrateurs du groupe.		X	X		
Définition de la politique de rémunération et identification des spécificités.	X				
Procédure de recrutement au sein du groupe SNTR ( Toutes catégories confondues )	X				
Procédure d'autorisation des absences du personnel		X	X		
Gestion des départs en congés, ordinaires et autres, du personnel	X				

### **Chapitre 3 : L' évaluation du contrôle interne à travers les rapports d'audit**

Les conditions d'une rupture d'un contrat de travail	X				
Gestion des salaires et autres rubriques de paie				X	
Gestion des frais de missions : conditions d'attribution et modalités de paiement		X	X		
Procédure d'évaluation des performances du personnel					X
Procédure de gestion des courriers : Départ et Arrivée	X				
Elaboration, formalisation et suivi des contrats, conventions et tout acte juridique.		X	X		
Assistance des filiales en particulier dans les contentieux jugés importants.	X				
Diffusion de la culture juridique dans le groupe.		X	X		
<b>Direction des finances, de la consolidation comptable et fiscale et des participations :</b>					
Définition de la politique financière du groupe.	X				
Montage financier et plan de financement à moyen et à long terme.	X				
Gestion des opérations financières de la Société-mère.	X				
Suivi et évaluation des politiques financières des filiales.	X				
Procédure de Gestion de suivi des immobilisations immeubles	X				
Procédure de Gestion du parc roulant du groupe (Véhicules, camions et engins)		X	X		
Procédure de prise d'inventaire des immobilisations	X				
<b>Direction des finances et budget</b>					
Procédure de mobilisation des ressources financières		X	X		
Procédure de gestion des comptes bancaires ( DA et Devises ) : Encaissements et décaissements	X				
Gestion des caisses et régies	X				
Procédure de gestion du processus budgétaire ( Préparation, contrôle et suivi )	X				
<b>Direction des achats et approvisionnements</b>					

### **Chapitre 3 : L' évaluation du contrôle interne à travers les rapports d'audit**

Procédure de gestion des marchés	X				
gestion des demandes d'achats		X	X		
Procédure de suivi des commandes		X	X		
Procédure de suivi des marchés et contrats	X				
Procédure de travaux d'entretien et de réparation					X
<b>Direction de la comptabilité Financière et analytique</b>					
Procédure de gestion des comptes du groupe selon le SCF	X				
Orientation sur la politique comptable du groupe		X	X		
Procédure de gestion fiscale du groupe	X				
Procédure d'analyse et de calcul des et coûts du groupe		X			
<b>Direction de l'audit et du contrôle de gestion</b>					
définition et implantation des procédures d'audit dans les sociétés du groupe.		X			
Identification des risques.					X
Organisation et conduite de l'audit interne dans la société-mère.	X				
Contrôle de la qualité du contrôle dans les filiales.	X				
Organisation et conduite des opérations d'audit dans les filiales.	X				
Assurance de l'interface des commissaires aux comptes des sociétés.	X				
Formation des auditeurs des sociétés du groupe.		X	X		
Suivi et évaluation de la mise en œuvre des actions correctives.		X	X		
Contrôle de la cohérence des plans et budgets avec les orientations stratégiques du groupe.		X	X		
Elaboration des procédures de mesure et d'évaluation des performances économiques et financières.		X	X		

### **Chapitre 3 : L' évaluation du contrôle interne à travers les rapports d'audit**

Assistance des filiales dans l'élaboration des objectifs opérationnels.		X	X		
Traduction des objectifs annuels en résultat à atteindre associés à des critères de performance.	X				
Elaboration du tableau de bord du groupe.	X				
Offre d'un visa au tableau de bord des filiales.		X	X		
Conduite et impulsion des processus de reporting financier opérationnel.		X	X		

L'étude de cas, nous a permis de constater les faits saillants suivants :

➤ **Procédures de gestion Existantes et formalisées :**

Cette catégorie au nombre de 28 procédures représentant un taux de plus de 50% du total des procédures est un indice de performance. Néanmoins, il y a lieu de constater que celles-ci sont concentrées au niveau des activités des métiers de management (Direction Générale, Des finances, d'Audit et du contrôle de gestion). Il est souhaitable que les activités opérationnelles représentant les métiers de base du groupe, elles-mêmes soient dotées de ce type de procédures.

➤ **Procédures de gestion Existantes mais non formalisées :**

Cette catégorie de procédures au nombre 20/51 représentant un taux de 36% du total des procédures a, en terme d'évaluation du système de contrôle interne par les auditeurs, une interprétation contenant un risque pour le groupe. Il est vrai, d'un côté, que les métiers de base sont exécutés par des personnes identifiées, mais aucune preuve ne nous indique que ces mêmes personnes sont qualifiées pour exécuter ces tâches. Autre point à risque, c'est qu'en cas de départ de ces personnes en quittant la société, cette dernière se trouve dans la contrainte de trouver les remplaçants, puis les former pour les mettre sur leurs postes de travail, et cela pour absence de procédures formalisées. Un effort supplémentaire doit être fourni par la direction générale pour couvrir, par des procédures formalisées, ces

## **Chapitre 3 : L' évaluation du contrôle interne à travers les rapports d'audit**

activités exécutées sur la base de l'expérience des gens et de leur savoir-faire cumulé.

### **➤ *Procédures de gestion non Existantes et Missions Non exécutées***

Cette catégorie représente, au sens d'évaluation du système de contrôle interne, un risque majeur pour le groupe. Certes, le nombre des procédures absentes et tâches non exécutées ne représente que 3/51, soit un taux de 5%. Mais malgré la faiblesse de ce pourcentage, les domaines concernés sont très critiques pour l'activité de l'entreprise, il s'agit des procédures suivantes:

- Procédure d'évaluation des performances du personnel
- Identification des risques.
- Procédure de travaux d'entretien et de réparation

### **Chapitre 3 : L' évaluation du contrôle interne à travers les rapports d'audit**

#### **Conclusion :**

Ce chapitre avait pour objectif de détecter les informations représentant l'état d'évaluation des procédures de gestion au niveau de la SNTR. En effet il ressort de cet état récapitulatif que le groupe SNTR a un système de contrôle interne favorable et en perpétuelle amélioration. Ceci dit, sur les 51 procédures, des différents domaines d'activité du groupe, il reste un nombre restreint dont les tâches et les missions de certaines activités sont exécutées mais en l'absence de procédure appropriée.

***CONCLUSION***  
***GENERALE***

## ***CONCLUSION GENERALE :***

---

L'hypothèse 1 portant sur : la structure audit au sein du groupe SNTR précède systématiquement, dans ses interventions, à une évaluation du système de contrôle interne du domaine audité est démontrée du fait que la structure audit interne au niveau SNTR intègre cette démarche systématique dans ses interventions.

Quant à la deuxième hypothèse portant sur : le groupe SNTR est doté, pour l'ensemble des domaines d'activités, de procédures formalisées, appropriées, mises à jour et approuvées par la haute direction du groupe est également validée du moment où la quasi-totalité des activités du groupe SNTR sont formalisées par des procédures mises à jour et approuvées.

La troisième hypothèse : l'analyse des risques est une approche formalisée dans les procédures de la structure audit et respectée dans l'élaboration du planning annuel d'audit est aussi démontrée.

La structure d'audit interne, intègre systématiquement le recours à l'approche par les risques dans ses missions de la direction d'audit.

Il ne fait désormais aucun doute sur le rôle joué par le couple « contrôle interne- Audit interne » dans la maîtrise des risques de l'entreprise.

En effet, tandis que le contrôle interne définit un cadre spécifique dans lequel doit s'exercer l'activité de chaque entité, l'audit interne, lui, est chargé d'évaluer ce dispositif, de contrôler périodiquement son efficacité et sa capacité à faire face aux changements.

A charge, bien sûr, que ces deux alliés soient déclinés dans l'organisation de manière à ce qu'ils puissent remplir pleinement leurs rôles respectifs.

Le contrôle interne est un processus permettant à l'entreprise d'avoir une assurance raisonnable quant à la maîtrise des risques auxquels elle est exposée. Il est fondé sur une appréciation afin de pouvoir œuvrer dans ce sens.

L'audit interne est une fonction concourant à la prise en charge des préoccupations des managers, principalement axées sur la réduction des facteurs d'incertitude qui entachent leur activité. Ce rôle ne peut être assuré qu'à travers l'adoption d'une démarche permettant d'une part la détection des irrégularités et d'autre part, leur prise en charge rapide et efficace.

En effet, la méthodologie suivie pour la conduite des missions d'audit interne répond parfaitement à ces conditions. Elle démarre d'un processus ou

## ***CONCLUSION GENERALE :***

---

d'une opération pour en faire ressortir les risques, les évaluer et émettre une opinion sur le degré d'exposition à chacun d'eux et sélectionner ceux qui doivent être immédiatement pris en charge.

Vient alors la phase la plus importante de la mission d'audit, celle de la formulation et du suivi des recommandations et qui constitue le réel apport de l'audit interne.

En outre, pour être efficace, l'audit interne requière impérativement la présence de la culture d'audit au sein de l'entreprise. Pas seulement chez les auditeurs, car c'est leur métier, mais auprès de l'ensemble des membres de l'organisation afin de pouvoir œuvrer conjointement à la pérennité de l'entité.

### **✓ Recommandations :**

- ❖ Le groupe SNTR devrait continuer à améliorer la performance de la structure d'audit interne qui reste à notre avis une structure de forte valeur ajoutée.
- ❖ Un comportement d'effort pour le reste des activités non formalisées par des procédures écrites au niveau SNTR devrait être continué pour atteindre le niveau de performance le plus élevé. Aussi les procédures existantes doivent être soumises périodiquement à un processus d'amélioration continue.
- ❖ La ressource humaine rattachée à la structure audit interne doit passer périodiquement par des sessions de recyclage afin de préserver le niveau de performance exigé par les contraintes de l'environnement.

# ***Bibliographie***

## **Bibliographie :**

### **Les ouvrages :**

1. S.Thiery-Dubuisson, L'audit, La découverte, Belgique, 2004.
2. N.Hong Thai, Le contrôle interne ; Mettre hors risques l'entreprise, L'Harmattan, France, 1999.
3. M.Hamzaoui, Gestion des risques D'entreprise et contrôle interne, Village mondiale, France, 2005.
4. J.Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, 3° édition, Edition d'Organisation, Paris, 2000.
5. Cooper & Lybrand, La nouvelle pratique du contrôle interne, Les éditions d'Organisation, France, 2000.
6. A.Mikol, Le contrôle interne, Presses universitaires de France, France 1998.
7. B.Pigé, Audit et contrôle interne, 3° édition, ems, France, 2009.
8. H-Pierre Maders& J-Luc Masselin, Contrôle interne des risques, 2° édition, Editions d'Organisation, Paris, 2004 ; 2006.
9. R.Khelassi, Précis d'audit fiscal de l'entreprise, BERTI, Alger, 2013.

### **Sites web :**

1. [www.procomptable.com](http://www.procomptable.com)

# ***Annexes***

# ***Résumé***

## Résumé :

Les entreprises évoluent au sein d'un environnement mouvant qui est à la l'origine de changements constants en matière d'exposition aux différents risques. Ces mutations doivent être gérées par l'entité de manière optimale sous peine de faire face à des pertes pouvant aller jusqu'à la faillite.

Le risque est aujourd'hui une variable centrale de la réflexion stratégique et organisationnelle des entreprises et sa question est devenue une préoccupation déterminante pour l'entité accrue ces dernières années.

A cet effet, notre objectif de cette étude consiste à proposer une démarche appliquée d'évaluation du contrôle interne à travers l'audit interne.

Pour achever cet objectif, nous avons développé un plan de travail qui se compose de trois chapitres.

Un chapitre préliminaire qui porte à mettre en lumière les différentes notions liées au contrôle interne.

Tandis que le deuxième chapitre traite la démarche générale de l'évaluation.

Le troisième chapitre traite la pratique de l'évaluation du contrôle interne à travers les rapports de l'audit interne.

La maîtrise des risques inhérents à l'activité de l'organisation ne peut se faire qu'à travers la mise en place d'un dispositif de contrôle interne efficace englobant l'ensemble des activités et des fonctions.

Le contrôle interne est un processus permettant à l'entreprise d'avoir une assurance raisonnable quant à la maîtrise des risquesauxquels elle est exposée. Il est fondé sur une appréciation afin de pouvoir œuvrer dans ce sens.

Le dispositif de contrôle interne, à son tour, doit faire l'objet de « contrôle » en vue d'en déceler les manquements et de les corriger ; c'est le rôle de la fonction « Audit Interne ».

En effet, tandis que le contrôle interne définit un cadre spécifique dont lequel doit s'exercer l'activité de chaque entreprise, l'audit interne, lui, est chargé d'évaluer ce dispositif, de contrôler périodiquement son efficacité et sa capacité à faire face aux changements.

L'audit interne s'exerce dans le cadre d'un référentiel international

permettant une gestion optimale de la fonction et se caractérise par une démarche permettant la détection des dysfonctionnements et leur prise en charge de manière efficace.

C'est cette démarche que nous allons aborder en formulant la problématique suivante :

**« Peut-on évaluer la performance du système de contrôle interne à travers le processus procédurale ? »**