

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE.
Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique.
Ecole Supérieure de Commerce

Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Magister en sciences
commerciales et Financières.

Option : Comptabilité, Audit et Contrôle

Thème:

**L'interaction entre l'audit interne et le
contrôle de gestion et son impact sur le
pilotage de la performance de
l'entreprise**

Étude de cas : Groupe ARCOFINA

Elaboré par :

BENRABAH Abderrahmane

Encadré par :

Dr. BOUHADIDA Mohamed

Année universitaire : 2014 -2015

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE.
Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique.
Ecole Supérieure de Commerce

Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Magister en sciences
commerciales et Financières.

Option : Comptabilité, Audit et Contrôle

Thème:

**L'interaction entre l'audit interne et le
contrôle de gestion et son impact sur le
pilotage de la performance de
l'entreprise**

Étude de cas : Groupe ARCOFINA

Elaboré par :

Mr. BENRABAH Abderrahmane

Encadré par :

Dr. BOUHADIDA Mohamed

Année universitaire : 2014 -2015

الله

Remerciements

Je remercie dieu pour m'avoir donné le courage et la volonté de réaliser ce mémoire.

*Nos vifs remerciements s'adressent à notre encadreur Mr **BOUHADIDA Mohamed** pour sa disponibilité et ses enseignements, et Mr **BELKABLA Kamel** pour les efforts qu'il a fournis.*

*Je remercie mon ami **BOUSENNADJI Azeddine** qui a contribué de près à la réalisation de l'étude pratique.*

*Je tiens également à remercier Mr **BIZET Abdellah** le chef comptable d'ARDIS qui n'a épargné aucun effort pour me venir en aide, je le remercie pour son soutien.*

*Je témoigne ma profonde gratitude à Mr. **LEBBI Rabeh** le directeur de la DAC du groupe ARCOFINA pour sa disponibilité et ses précieux conseils*

*Je tiens aussi à remercier Mr **HAMHAMI** le DFC d'ARDIS pour son professionnalisme et sa gentillesse, Je remercie également mon ami **AOUIZ Abderrahim** pour son soutien.*

*Enfin, un remerciement particulier s'adressera à Mr. **HADIM Omar** mon ancien directeur d'audit du groupe ARCOFINA et aussi mon DFC au sein d'ARDIS pour ses conseils avisés et sa compétence qu'il a su nous prodiguer tout au long de notre projet de fin d'études et surtout pour m'avoir libéré pendant les heures de travail afin d'assister mes cours du Magister*

DÉDICACES

*Louange à « **mon Seigneur** » pour la volonté, le courage, la santé, l'ouverture d'esprit et l'inspiration dont il m'a gratifié Pour réaliser ce travail qui est qu'une simple grâce parmi d'autres ...*

*A l'homme universel, le messager de la vérité pour l'humanité toute entière, « **notre prophète Muhammad** » (la paix soit avec lui) ...*

A ma très chère femme Zineb

Puisque tu es la lumière de mon chemin, ma vie à tes cotés est remplie toujours de belles surprises.

Tes sacrifices, ton soutien moral et matériel, ta gentillesse sans égal, ton profond attachement m'ont permis de réussir mes études.

Sans ton aide, tes conseils et tes encouragements ce travail n'aurait vu jamais le jour.

Que dieu réunisse nos chemins pour un long commun serein et que ce travail soit témoignage de ma reconnaissance et de mon amour sincère et fidèle.

*A la personne devant laquelle tous les mots de l'univers sont incapables d'exprimer mon amour et mon affection pour elle, à l'être qui m'est le plus cher, à « **ma douce mère** ». Puisse ce travail être la récompense de tes soutiens moraux et sacrifices, que dieu te garde et t'accorde santé et bonheur pour que tu restes la splendeur de ma vie ...*

*A « **mon cher père** » qui a toujours cru en moi et n'a jamais cessé de me soutenir. Puisse ce travail constituer une légère compensation pour tous les nobles sacrifices que tu t'es imposé pour assurer mon bien être et mon éducation. Père, Aucune dédicace ne saurait exprimer l'affection et l'amour que j'éprouve envers toi. Père, je te remercie d'avoir fait de moi un homme ...*

A mes enfants, Anes et Yacine

Sachant que sur toute la terre, Il n'existe aucune richesse plus importante pour un père qu'apporte leur tendresse... Je leur dis que sur la terre

Ils sont mon paradis

*Qu'il soit l'expression de ma profonde gratitude et ma grande considération, à qui ont rempli mon existence de gaieté et de joie de vivre, à « mes frères et sœur » : **BILEL, MERIEM et ABDERRAOUF**. Que dieu les protège ...*

*A la mémoire de « **Mon cher maitre MEDDAHI Mohamed** », qu'Allah le reçoive dans Son vaste paradis, à toute « la famille » **BENRABAH, MENAR et ALIOUA**, à tous « **mes amis** » et surtout mon préféré, intime et plus qu'un frère **BOUKHOUBZA Abderrahmane** ...*

A tous ceux que je n'ai pas cités Je dédie ce mémoire

Sommaire

Sommaire général

| | |
|--|--------|
| Sommaire général | I - IV |
| Liste des schémas | II |
| Liste des graphiques | I |
| Liste des tableaux | I |
| Introduction générale..... | A |
| Chapitre I : La contribution du Contrôle de gestion sur la mesure de la performance..... | 1 |
| Section 1. Notions et particularités du contrôle de gestion | 2 |
| 1. Définition du contrôle de gestion : | 2 |
| 2. Objectifs et missions du contrôle de gestion | 3 |
| 2.1. Objectifs du contrôle de gestion | 3 |
| 2.2. Missions du contrôle de gestion groupe | 4 |
| 3. Périmètre et champ d'application du contrôle de gestion..... | 5 |
| 3.1. Niveaux d'intervention du contrôle de gestion..... | 5 |
| 3.2. Les modes de rattachement hiérarchique de contrôle de gestion : | 8 |
| Section 2 : Méthodes et outils de contrôle de gestion | 10 |
| 1. La gestion et le contrôle budgétaire..... | 10 |
| 1.1. Les rôles du budget..... | 11 |
| 1.2. Processus d'élaboration du budget | 12 |
| 1.3. Le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts | 14 |
| 2. Les tableaux de bord : collecte d'information et suivi continu de l'activité | 15 |
| 2.1. Les types et les buts des tableaux de bord | 16 |
| 2.2. Comment définir les indicateurs du tableau de bord ? | 17 |
| 3. La comptabilité analytique et le calcul de coûts..... | 18 |
| 4. La démarche OVAR | 19 |
| 4.1. OVAR et la conception des tableaux de bord stratégiques | 19 |
| 5. Le système d'information « ERP » au service du contrôle de gestion | 20 |
| 5.1. La DATA WAREHOUSE..... | 21 |
| 5.2. Les avantages et les inconvénients des ERP | 22 |
| Section 3 : La mesure de la performance globale..... | 23 |
| 1. Les indicateurs de la mesure de la performance financière..... | 23 |
| 1.1. Les résultats comptables, une source de mesure de la performance financière ... | 24 |
| 1.2. L'analyse financière | 26 |
| 1.3. Le taux de rentabilité ou ROI (Return On Investments) | 28 |
| 1.4. L'indicateur EVA mesure du niveau de la création de valeur..... | 29 |
| 2. Les indicateurs de la performance non financière | 31 |
| 2.1. Le tableau de bord équilibré « Balanced Scorecard - BSC - » | 31 |
| 2.2. Quelques exemples des indicateurs de performance non financière | 33 |
| Conclusion du premier chapitre..... | 38 |
| Chapitre II : L'audit interne, outil pour le maintien de la performance | 39 |
| Section 1 : Le fondement théorique de l'audit interne | 40 |
| 1. Définition et normalisation de l'audit interne..... | 40 |
| 1.1. Définition de l'audit interne | 40 |

| | | |
|--|---|----|
| 1.2. | Normalisation de l'Audit interne..... | 40 |
| 2. | Rôle et tâches de l'audit interne..... | 41 |
| 2.1. | Le rôle de l'audit dans la gouvernance de l'entreprise..... | 41 |
| 2.2. | Tâches de l'audit interne..... | 42 |
| Section 2 : Organisation et pratiques de l'audit interne..... | | 44 |
| 1. | Types d'intervention de l'audit interne..... | 44 |
| 1.1. | Contrôle inopinés..... | 44 |
| 1.2. | Contrôle planifié..... | 44 |
| 1.3. | Contrôle à la demande des gestionnaires..... | 44 |
| 2. | Déroulement de la mission de l'audit interne..... | 44 |
| 2.1. | Durée des interventions..... | 45 |
| 2.2. | La prise de connaissance de l'entreprise auditée..... | 45 |
| 2.3. | Le rapport d'audit interne..... | 47 |
| 3. | Méthodes et outils de l'audit interne..... | 48 |
| 3.1. | FRAP..... | 48 |
| 3.2. | Les questionnaires..... | 50 |
| 3.3. | Les interviews..... | 50 |
| 3.4. | L'observation Physique..... | 52 |
| Section 3 : Le suivi et le maintien de la performance de l'ensemble des cycles d'exploitation..... | | 53 |
| 1. | L'identification des besoins d'Audit : l'approche par les risques..... | 53 |
| 1.1. | L'élaboration d'une cartographie des risques..... | 53 |
| 2. | L'audit de la performance globale : accès à toutes les activités de l'entreprise..... | 56 |
| 2.1. | Audit de la fonction informatique..... | 57 |
| 2.2. | Audit des Ressources Humaines..... | 57 |
| 2.3. | L'audit de la performance sociale..... | 58 |
| 2.4. | Audit du cycle vente/client..... | 59 |
| 2.5. | Audit du cycle achats-fournisseurs..... | 61 |
| 2.6. | Audit de la fonction production..... | 61 |
| 2.7. | Audit du Marketing..... | 62 |
| 2.8. | L'audit juridique..... | 62 |
| 2.9. | Audit de la fonction financière et comptable..... | 63 |
| 2.10. | Audit du processus budgétaire..... | 64 |
| 2.11. | Audit de la fonction managériale..... | 64 |
| 2.12. | Audit stratégique..... | 65 |
| 3. | Positionnement de la fonction, ressemblances et différences..... | 66 |
| 3.1. | L'audit interne et l'audit externe..... | 66 |
| 3.2. | L'audit interne et le Risk-management..... | 67 |
| 3.3. | L'Audit interne et l'Audit qualité..... | 68 |
| 3.4. | L'audit interne et le contrôle interne..... | 69 |
| Conclusion du deuxième chapitre..... | | 71 |
| Chapitre III : La synergie relationnelle entre Audit interne et contrôle de gestion..... | | 72 |
| Section 01 : L'audit interne et le contrôle de gestion : ressemblances, différences et complémentarités..... | | 73 |
| 1. | Les ressemblances..... | 72 |
| 1.1. | Niveau d'intérêt sur les activités d'une entreprise..... | 72 |
| 1.2. | Pouvoir opérationnel..... | 72 |

Sommaire général

| | | |
|---|--|-----|
| 1.3. | Evolution | 72 |
| 1.4. | Le rattachement hiérarchique de la fonction | 73 |
| 2. | Les différences..... | 73 |
| 3. | Les complémentarités | 74 |
| 3.1. | Apports de la fonction Audit interne à celles relatives au Contrôle de gestion.... | 75 |
| 3.2. | Apports de la fonction contrôle de gestion à celle de l’Audit Interne | 75 |
| Section 02 : Comment réussir et améliorer l’aspect relationnel | | 77 |
| 1. | La synergie relationnelle : définition et pratique..... | 77 |
| 1.1. | Définition de la synergie..... | 77 |
| 1.2. | Présentation de la synergie organisationnelle..... | 78 |
| 2. | Les barrières de la collaboration..... | 79 |
| 2.1. | Facteurs psychologiques..... | 79 |
| 2.2. | Facteurs organisationnels | 80 |
| 2.3. | Facteurs managériaux | 81 |
| 2.4. | Autres Freins | 81 |
| Section 03 : Comment assurer la collaboration entre l’audit interne et le contrôle de gestion | | 84 |
| 1. | L’amélioration des méthodes et techniques « savoir-faire » | 83 |
| 1.1. | Deux acteurs qui couvrent tous le périmètre de l’entreprise | 84 |
| 1.2. | Un échange d’informations structuré et pertinent | 85 |
| 1.3. | Vers une convergence des méthodes, outils et moyens..... | 86 |
| 1.4. | Adaptation des objectifs et harmonisation des finalités | 86 |
| 2. | L’amélioration des compétences et comportements « savoir-être »..... | 87 |
| 2.1. | Techniques d’amélioration de l’efficacité des acteurs | 87 |
| 2.2. | Nécessité d’investir dans la formation | 88 |
| 2.3. | Une nouvelle direction de l’audit et du contrôle ! « DAC »..... | 89 |
| Conclusion du troisième chapitre | | 91 |
| Chapitre IV : Etude du Cas : « Groupe ARCOFINA » | | 93 |
| Section 01 : Présentation du Groupe et démarche d’analyse | | 94 |
| 1. | Présentation du Groupe ARCOFINA | 94 |
| 2. | Démarche d’analyse et questionnaire | 95 |
| 2.1. | But de l’étude | 95 |
| 2.2. | La démarche suivie..... | 95 |
| Section 02 : Diagnostique et analyse des résultats | | 96 |
| 1. | Contrôle de gestion..... | 96 |
| 1.1. | Questionnaire..... | 96 |
| 1.2. | Analyse des résultats | 100 |
| 1.3. | Recommandations | 102 |
| 2. | Audit interne | 104 |
| 2.1. | Questionnaire..... | 104 |
| 2.2. | Analyse des résultats | 107 |
| 2.3. | Recommandations | 108 |
| 3. | Interaction et collaboration entre audit interne et contrôle de gestion | 109 |
| 3.1. | Questionnaire..... | 109 |
| 3.2. | Analyse des résultats | 111 |
| 3.3. | Recommandations | 113 |

Sommaire général

| | |
|---|-----|
| Section 03 : Nouvelle technique de contrôle et tableau d'intervention harmonisé visant la performance globale de l'entreprise | 114 |
| 1. « OVAR/ BSC/ FRAP » méthode d'harmonisation et de collaboration | 114 |
| 1.1. Explication de la méthode | 114 |
| 1.2. Le suivi et le pilotage du groupe par un système d'information basé sur le formalisme « OVAR/BSC/FRAP » | 116 |
| 1.3. Fonctionnalités du système d'information du pilotage groupe | 118 |
| 2. Tableau d'intervention harmonisé visant la performance globale de l'entreprise..... | 119 |
| Conclusion du quatrième chapitre | 124 |
| Conclusion générale | 125 |
| Bibliographie | 128 |
| Résumé de la recherche | 131 |

Liste des schémas

| N° de schéma | Libellé | N° de page |
|---------------------|--|-------------------|
| 01 | Simplification du Compte du résultat | 5 |
| 02 | Simplification du Bilan | 6 |
| 03 | Rattachement direct à la direction Générale | 8 |
| 04 | Rattachement à la Direction Administrative et Financière | 9 |
| 05 | Le processus top-down d'élaboration des budgets d'investissement | 14 |
| 06 | Les étapes de la démarche OVAR | 19 |
| 07 | Les étapes complémentaires d'OVAR en tant que méthode de conception de tableaux de bord stratégiques | 20 |
| 08 | L'interprétation de l'EVA | 30 |
| 09 | Le balanced scorecard « BSC » | 32 |
| 10 | Les phases de la mission d'audit interne | 45 |
| 11 | Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes | 49 |
| 12 | Déroulement de l'interview d'Audit interne | 51 |
| 13 | Positionnement du risque « impact / probabilité | 55 |
| 14 | Enchaînement « Risque – contrôle – mesure – suivi » | 55 |
| 15 | Pistes d'interaction « Contrôle de gestion / Audit interne » | 76 |
| 16 | Shéma général de la méthode « OVAR/BSC/FRAP » | 116 |

Liste des graphiques

| N° de graphique | Libellé | N° de page |
|------------------------|---|-------------------|
| 01 | Situation global de contrôle de gestion et de la mesure de la performance | 100 |
| 02 | Situation global de l'audit interne et de la mesure de la performance | 107 |
| 03 | Situation global de l'audit interne et de la mesure de la performance | 112 |

Liste des tableaux

| N° de tableau | Libellé | N° de page |
|----------------------|---|-------------------|
| 01 | Exemples de tableaux de bord d'activité. | 17 |
| 02 | Tableaux de bord basé sur des résultats comptables | 25 |
| 03 | Soldes et Ratios d'Analyse Financière | 26 |
| 04 | les principales informations a collectés avant le début de la mission d'audit | 45 |
| 05 | Les étapes de la cartographie des risques | 54 |
| 06 | Comparaison entre audit interne et audit externe | 66 |
| 07 | Comparaison entre Audit interne et Risk mangement | 68 |
| 08 | Comparaison entre Audit interne et Audit qualité | 69 |
| 09 | Comparaison entre Audit interne et Contrôle interne | 69 |
| 10 | Comparaison entre Audit interne et Risk mangement | 74 |
| 11 | Exemples pratiques expliquant l'importance de la circulation de l'information entre Auditeur interne et CDG | 86 |
| 12 | Liste des entreprises de groupe ARCOFINA | 94 |
| 13 | Questionnaire de diagnostic de contrôle de gestion | 97 |
| 14 | Analyse de la situation de contrôle de gestion groupe | 101 |
| 15 | Questionnaire de diagnostic de l'audit interne | 104 |
| 16 | Analyse de la situation de contrôle de gestion groupe | 107 |
| 17 | Questionnaire pour l'existence d'une collaboration entre audit interne et contrôle de gestion | 110 |
| 18 | Analyse de l'interaction entre audit interne et contrôle de gestion | 112 |
| 19 | Tableau récapitulatif « Risques / indicateurs / Analyse causale » | 119 |

Introduction générale

Introduction générale

Les entreprises ont cherché, durant les années quatre-vingt-dix, à améliorer la performance, les travaux de Kaplan et Norton, comme ceux de biens d'autres, relèvent l'importance de relier les objectifs et les stratégies de l'entreprise aux indicateurs de performance, les professionnels parlent ainsi de plus en plus souvent de « mesure et pilotage de la performance », soit en utilisant de nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissant la performance à des mesures non financières considérés comme plus en phase avec les réalités de la concurrence actuelle, la prise en compte de la performance est supposée être plus équilibrée car tenant compte de ses multiples aspects, les indicateurs sont regroupés sous forme de tableaux de bord, l'idée est simple, sa mise en œuvre et son suivi sont plus compliqués.

Ces dernières années, l'importance des mécanismes de contrôle de l'entreprise externes et internes s'est accrue. Plusieurs lois, -comme la Loi Sarbanes-Oxley aux Etats-Unis et la Loi sur la Sécurité Financière en France- et autres dispositifs ont été promulgués pour faire face au nombre important de scandales financiers qui ont ébranlés le monde des affaires. De même, le développement continu des fonctions de contrôle et de leurs outils pour bien maîtriser la gouvernance des entreprises algériennes, ont un impact significatif sur l'amélioration de la performance durable des entreprises, pour cela, nous avons retenu comme mécanisme de contrôle l'audit interne et le contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion connaît depuis quelques années des mutations importantes, l'évolution du nom de la discipline est à la mesure de ces nouveaux enjeux. Derrière cette évolution se cachent de profondes transformations, des méthodes innovantes, des outils performants et des champs élargis à la totalité des réalités de l'entreprise défini bien au-delà des secteurs comptable et financier, renforcent la crédibilité du la gouvernance.

Lorsqu'on parle d'audit d'efficacité, on va au plus simple englobant à la fois les notions d'efficacité et d'efficience. C'est pourquoi il serait plus cohérent de parler d'audit de performance, la fonction d'audit interne donne à cet égard l'assurance raisonnable que les opérations menées, les décisions prises sont « sous contrôle » et qu'elles contribuent donc aux objectifs de l'entreprise. C'est donc une fonction éminemment utile aux dirigeants, ce qui explique son développement au cours des deux dernières décennies avec une extension de son champ d'action sur l'efficacité et la performance au-delà de la simple conformité.

C'est dans l'analyse des risques et de leurs causes que se situe l'apport majeur de l'audit interne, qu'il s'agisse de risques potentiels ou déjà réalisés, l'identification et l'évaluation des risques opérationnels constituent le pain quotidien des auditeurs internes. Or, ces observations, souvent sans lien direct apparent avec les prévisions et résultats, peuvent rester inconnues des contrôleurs de gestion alors qu'elles sont susceptibles d'avoir des incidences à prendre en compte.

La notion d'interdisciplinarité, facteur de progrès dans la complexité actuelle, est à mettre au service de la gestion des entreprises, et plus particulièrement de l'audit interne et du contrôle de gestion.

Introduction générale

En effet, le contrôle de gestion et l'audit interne, bien connues du monde de l'entreprise, dont le rôle est indispensable au management, aussi bien pour la prise de décisions, deux fonctions qui se nourrissent aux mêmes sources, qui scrutent et analysent chiffres et données, comportements et règles de fonctionnement, succès et dysfonctionnements, deux fonctions qui, avec des méthodes différentes, élaborent rapports, tableaux de bord et recommandations.

Et pourtant, les deux fonctions qui semblent trop souvent ignorer leur évidente complémentarité, deux fonctions qui auraient tout intérêt à mieux échanger, à gommer les doubles emplois et à collaborer.

Notre travail de recherche s'intègre dans cette problématique, l'importance de ce sujet est de montrer l'apport essentiel des fonctions audit interne et contrôle de gestion dans la mesure, la gestion et le maintien de la performance durable de l'entreprise et l'absolue nécessité pour ces deux fonctions de travailler en **synergie** et en coopération professionnelle.

Problématique de la recherche

À la lumière de ce qui précède, la problématique générale peut être présentée comme suit:

Est-ce que l'audit interne et le contrôle de gestion peuvent être des parties prenantes dans la maîtrise des activités de l'entreprise et comment la coopération entre ces deux éléments contribue à une performance durable de celle-ci ?

Cette problématique conduit à poser l'ensemble des Questions secondaires suivantes :

- ✓ Est-ce qu'on peut mesurer la performance globale d'une entreprise, existe-il des outils de mesure globale de la performance et comment l'assurer et la maintenir ?
- ✓ Comment le contrôle de gestion participe d'une façon optimale dans la veille à la performance globale d'une entreprise ?
- ✓ Quel est l'étendu de l'audit interne et est-ce que l'analyse des risques effectuée par l'auditeur interne intervient en parallèle avec les constats obtenus sur la base des indicateurs de la performance calculés ?
- ✓ Quelles sont les coopérations possibles entre ces deux fonctions voisines et comment interprète-t-on et utilise-t-on en commun l'information recueillie, afin d'améliorer la gestion de la performance globale de l'entreprise ?
- ✓ À quel point la transmission des informations liées à la performance est appliquée entre les deux fonctions dans les entreprises algériennes, et quelle est le niveau de collaboration pour atteindre les mêmes objectifs ?

Hypothèses de la recherche

Pour répondre à la problématique générale, on peut mettre l'hypothèse générale suivante :

Introduction générale

Une entreprise où il n'y aurait ni contrôle de gestion ni audit interne ou seulement l'un des deux, ou encore aucune collaboration entre eux, une telle entreprise présenterait des lacunes dans la performance durable de ses activités.

Les hypothèses secondaires se traduisent dans les points suivants :

- ✓ On ne peut pas réellement tout mesurer mais il existe des outils et des méthodes pour réaliser cette appréciation, le maintien de la performance est négligé par rapport à sa mesure.
- ✓ La performance financière ne suffit plus à apprécier la performance d'une entreprise, les contrôleurs de gestions doivent mesurer le progrès de la performance globale de l'entreprise.
- ✓ Une intervention conjointe et construite en concertation est plus efficace car plus exhaustive, tout dysfonctionnement ou faiblesse observés par l'auditeur interne devront être signalés au contrôleur de gestion.
- ✓ L'audit interne regarde vers l'amont, cherche à détecter les causes des dysfonctionnements faisant obstacle et le contrôle de gestion regarde vers l'aval, s'appuie sur le présent pour élaborer les prévisions.
- ✓ Les avis, les rapports et les recommandations des deux acteurs dans les entreprises algériennes sont souvent pertinents et utiles, mais aussi hétérogènes, non coordonnés et parfois contradictoires ; pour cela, on ne remarque aucun progrès significatif de la performance.

Raisons de choix du sujet

Notre étude universitaire durant l'année théorique de magister comprenant sur l'audit interne et le contrôle de gestion d'un côté, et l'expérience professionnelle qui nous a permis de voir les interventions et les outils de travail des auditeurs internes et des contrôleurs de gestion d'un autre côté, nous ont mené à chercher les racines d'une possible et effective collaboration des deux fonctions théoriquement et dans un échantillon des entreprises algériennes.

Aussi parmi les facteurs subjectifs les plus importants de la sélection de ce thème est le désir d'élargir les connaissances théoriques et professionnelles dans un phénomène qui n'a pas été trop abordé dans nos enseignements, c'est l'harmonisation et la concertation de l'audit interne et le contrôle de gestion et l'analyse croisée de leurs complémentarités pour but d'un meilleur pilotage de la performance durable.

Or que la raison objective est que l'entreprise algérienne ne dispose pas en général d'un système de pilotage de la performance durable qui se nourrit par une vraie collaboration entre l'audit interne et le contrôle de gestion.

L'importance de la recherche

La spécification de cette étude se caractérise dans la recherche d'une existence des modes de coopération entre audit interne et contrôle de gestion, autant dire que l'une ne peut aller sans l'autre et que ces disciplines sont complémentaires et indissociables dans leur essence et dans leur développement au service de pilotage de la performance.

Objectifs de la recherche

Les objectifs de la recherche peuvent être cités dans les points suivants :

- ✓ Maitriser le fonctionnement des indicateurs de mesure de la performance financière et non financière, et savoir comment procéder à les introduit dans un processus de pilotage de la performance.
- ✓ Connaitre les moyens de faire face à une complexité organisationnelle, croissante, tant au niveau de la maîtrise des risques qu'au niveau du management d'une performance multidimensionnelle, avec les outils et les techniques de chacune des deux fonctions.
- ✓ Identifier les domaines de coopération possible entre ces deux fonctions ayant des finalités voisines et se proposent d'apporter conseils et recommandations aux unités opérationnelles.
- ✓ Connaître les obstacles qui limitent la collaboration entre l'auditeur interne et le contrôleur de gestion dans l'entreprise algérienne.
- ✓ Démontrer que l'amélioration conjointe du contrôle de gestion et de l'audit interne ne peut que contribuer grandement à l'amélioration du processus de gouvernance dans les entreprises algériennes.

Les Approches suivies

Afin d'enrichir cette recherche avec des informations utiles, clair, séquentielle et loin de toute digression, on va suivre la méthode descriptive et analytique des données qui facilite la description et l'analyse des variables qui affectent notre sujet.

Pour assurer un lien entre la théorie et la pratique, on va procéder à une étude de cas dans les entreprises qui forment le GROUPE ARCOFINA, mon poste d'auditeur interne du groupe va me permettre de pénétrer dans les organes de contrôle dans ce groupe afin de pouvoir reprendre au problématiques de ma recherche en utilisant des questionnaires et des interviews avec les acteurs de la gouvernance dans ce groupe - et plus particulièrement avec les auditeurs interne et les contrôleurs de gestion- .

Les études précédentes

Parmi les études qui ont été faite dans le sujet de la performance des entreprises, on trouve :

- l'étude faite par **Eya Noubbigh** en **2008**, sous le titre : ***Impact de la gouvernance et de l'audit sur la performance de l'entreprise***

Cette étude traite de l'impact des mécanismes de gouvernance et de l'audit sur la performance de l'entreprise, le chercheur a fait une estimation empirique sur un échantillon des entreprises tunisiennes cotée. Pour l'estimation de la performance, il a retenu trois mesures, pour appréhender la gouvernance il a retenu le conseil d'administration, sa taille, son indépendance et la concentration du capital et pour l'estimation de la qualité de l'audit, il a retenu l'indépendance de l'auditeur et sa compétence.

Le chercheur a noté que les mécanismes de gouvernance et l'audit ont un impact significatif sur la performance, bien que le sens de cet impact reste indéterminé, il a indiqué que c'est plutôt la performance qui guide les choix du mode de la gouvernance et non pas le, en fin il a tenu compte des interactions possibles entre ces deux mécanismes et leur impact sur la performance dans des recherches ultérieures.

- l'étude faite par **Josée St-Pierreen** en **2011**, sous le titre : ***Les indicateurs de performance financière et non financière : complémentarité ou substitution?***

L'étude s'intéresse plutôt aux petites et moyennes entreprises manufacturières. L'intérêt de cette recherche est lié à la préoccupation qu'ont les dirigeants de petites et moyennes entreprises qui disposent rarement d'un système de mesure de performance sophistiqué, le chercheur a présenté les liens entre les mesures financières et non financières, et si ces liens se modifient selon le degré d'innovation des PME manufacturières.

Les résultats de la présente étude ont démontré la complexité des relations entre les indicateurs de performance non financière et financière, la voie est ouverte, entre autre, à des études de cas pour mieux cerner ces associations. Une telle méthode complémentaire de recherche permettrait principalement de tenir compte de l'effet du décalage dans le temps entre les indicateurs non financiers et financiers.

- La thèse de doctorat en sciences de gestion LMD par l'étudiante **CHEKROUN Meriem** en **2014** sur : ***Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes***

L'objectif de cette thèse est d'examiner si la fonction d'audit interne existante au sein des entreprises publiques algériennes, étudiées dans l'échantillon, contribue à l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne. L'intérêt de cette thèse réside également dans la détection des lacunes en matière du système de contrôle interne des entreprises choisies.

La recherche a démontré que l'audit interne fait partie du SCI et s'inscrit dans le cadre du pilotage. Ainsi, il conditionne l'efficacité et l'efficience du SCI et sa capacité à atteindre ses objectifs ainsi l'efficience du SCI réside dans sa cohérence qui ne peut être assurée que par

Introduction générale

une harmonisation de ses cinq composants (l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication ainsi que le pilotage).

- Le mémoire de Magister en Sciences Commerciales par MPIRA Robert en 2007 sur :
L'audit interne tant qu'un outil d'amélioration de la performance des PME cas : CFAO technologie Algérie
- Le mémoire de Master II Contrôle, Audit & Conseil par l'étudiant Samir BOUGUETAYA en 2011 sur : *L'audit interne, facture de performance dans l'entreprise*

Cas pratique - France Telecom Orange

Ce mémoire a essayé de répondre si l'audit interne est réellement capable par l'analyse des risques et des déficiences d'accroître l'efficacité et la performance au sein de l'entreprise, Il importe la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise, la situer par rapport aux autres systèmes de contrôle (contrôle de gestion, contrôle interne, SMQ et audit externe) et s'assurer de sa capacité à contribuer à l'amélioration de la performance au sein de l'entreprise.

L'étude révèle que l'audit interne s'oriente vers le conseil en management et devient un support des actions essentielles de l'entreprise, la recherche de la performance a donné à l'audit interne une importance croissante dans l'entreprise, Il se déploie désormais maintenant à des domaines autres que celle de la finance, touchant ainsi toutes les composantes de l'entreprise.

Le plan de la recherche

Pour répondre aux problématiques posées auparavant, la recherche a été répartie en trois chapitres théoriques et un chapitre pratique, dans le premier chapitre on va aborder les aspects de contrôle de gestion, ces méthodes et outils et les différents indicateurs de performance durable.

On va concentrer dans le deuxième chapitre sur l'audit interne, les développements récents de ce métier, l'analyse des risques et le plan d'audit multidimensionnel en relation avec la performance durable.

La synergie relationnelle entre l'audit interne et le contrôle de gestion, la coordination, la complémentarité et le processus commun de pilotage de la performance durable seront présentés dans le troisième chapitre.

Une étude de cas dans le groupe ARCOFINA pour d'une part vérifier est-ce que l'auditeur interne et le contrôleur de gestion jouent un rôle dans l'appréciation de la performance et assurent une continuité d'analyse depuis la cause des dysfonctionnements jusqu'aux préconisations stratégiques, et d'autre part tester le niveau de collaboration et de transmissions d'information entre ces deux fonctions pour atteindre et maintenir un meilleur performance durable de ces entreprises, ce travail sera présenté dans le quatrième chapitre.

CHAPITRE I

La contribution du Contrôle de gestion sur la mesure de la performance

Introduction

L'entreprise évolue dans un environnement qui influence fortement son activité. Ses **performances** résultent des interactions avec son environnement et de son fonctionnement interne. Le problème est qu'il va falloir évaluer les performances de l'entreprise.

Pour piloter la performance, la gestion a consisté à utiliser des connaissances et des outils spécifiques pour rationaliser les actions de l'entreprise. Des mécanismes de contrôle ont été instaurés pour alors s'assurer en permanence que tout se passe pour le mieux. Pour bien gérer l'entreprise, les dirigeants ont dû mettre en place des systèmes d'information, et ce rôle d'informateur est bien entendu dévolu au **contrôle de gestion**. Ce dernier est doté de moyens pour comprendre et orienter les actions pour à terme atteindre les objectifs fixés.

Le présent **chapitre** met le point sur cette fonction indispensable et nous permet de fournir des repenses à plusieurs interrogations telles que : quelle sont les objectifs et les missions du contrôleur de gestion ? Quelle sont ces outils ? Est-ce qu'on peut mesurer la performance globale d'une entreprise ? Comment le contrôle de gestion participe d'une façon optimale dans la veille à la performance globale d'une entreprise ?

La **première section** de ce chapitre nous introduit des notions sur le contrôle de gestion, ses objectifs et ses missions, son périmètre et champ d'application.

Nous abordons dans une **deuxième section** les méthodes et les outils du contrôle de gestion, en examinant la gestion budgétaire, les tableaux de bord et la démarche OVAR.

Quant à la contribution de contrôle de gestion à la mesure de la performance globale et la distinction entre les indicateurs de mesure de la performance financière et non financière, ils font l'objet de la **troisième section**.

Section 1. Notions et particularités du contrôle de gestion

1. Définition du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion a vu la succession de plusieurs définitions, le premier qui a théorisé la discipline est **R. Anthony** en 1965, « *Le contrôle de gestion¹ est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation²* ».

Cette définition classique décrit le contrôle de gestion comme un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation, sachant que la mesure de **l'efficacité** se fait en comparant les résultats obtenus par rapport aux objectifs prédéfinis. Alors que **l'efficience** n'est autre que le rapport entre les résultats obtenus et les moyens ou ressources utilisés dans ce but.

Au-delà de ses fonctions traditionnelles décrites comme instrumentales, le contrôle de gestion moderne s'est étendu, pour devenir un outil global de pilotage des organisations. Plusieurs auteurs partagent cette réflexion (Bouquin, 2010; Guy et Rouby, 2003; Lorino, 2001 ; Simons, 1994).

H. Bouquin a décrit le contrôle organisationnel comme étant « *un ensemble de processus et dispositifs qui, dans les organisations, orientent les décisions, les actions et les comportements pour les rendre cohérents avec des objectifs à long et moyen terme tout en s'appuyant sur des systèmes d'information³* ». Dans ce contexte, l'un des buts du contrôle est de modéliser ce processus, afin de mieux définir et comprendre les objectifs généraux. Dans ce sens, le contrôle de gestion constitue un contrôle organisationnel dont les missions sont les suivantes:

- S'assurer que la construction des plans d'action est conforme avec le plan opérationnel;
- Aider les cadres à choisir les hypothèses nécessaires à l'application des plans d'action;
- Effectuer une consolidation des plans pour préparer les négociations budgétaire,
- Procéder à l'établissement des budgets sur la base des plans retenus;
- Sélectionner des critères de mesure de performance des responsables qui seront conformes avec ceux de gestion.

Dupuy (2009) et Kaplan et Norton (2004) sont d'accord sur l'idée que le contrôle de gestion est un vecteur tacite et un catalyseur de la pérennité organisationnelle, en faisant partager par l'ensemble des acteurs appartenant à l'organisation contrôlée les éléments de la performance qui fondent cette pérennité.

A partir de ces définitions, le contrôle de gestion est considéré comme :

¹ Management control.

² Hélène Löning et Véronique Malleret, « Le Contrôle de gestion, Organisation, Outils et Pratiques », édition Dunod, 3^{ème} édition, Paris, 2008, P : 2.

³ Laila Zouidi, « La contribution du contrôle de gestion à la performance dans le secteur public », Université du Québec, Montréal, 2013, P : 10.

- ✓ Un langage unifiant les comportements.
- ✓ Un outil destiné aux managers afin de réaliser les objectifs.
- ✓ Un outil de pilotage qui assure l'efficacité et l'efficience globale.
- ✓ Un processus basé sur le système d'information, il ne s'agit pas d'une action isolée.

2. Objectifs et missions du contrôle de gestion

2.1. Objectifs du contrôle de gestion

La modification de l'environnement économique, les nouvelles notions de la performance, la recherche de l'optimisation valeur/coût poussent les organisations à demander au service de contrôle de gestion, de redéfinir ses objectifs et d'être une aide au pilotage, le contrôle de gestion au sein d'une organisation vise principalement le **pilotage de la performance** qui doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle pour aider à mieux allouer les ressources et les compétences aux axes stratégiques du moment. Le contrôle de gestion doit optimiser : qualité, coût et délai, en utilisant tous les outils de résolution de problèmes afin d'atteindre les objectifs fixés. ¹ D'autres objectifs sont cités ci-dessous:

2.1.1. L'amélioration permanente des activités de l'entreprise

Le contrôle de gestion utilise la structuration par les processus comme une voie pertinente pour la performance, il s'agit de découper l'entreprise en processus opérationnels afin de toucher toutes les décisions et les actions, en effectuant en générale trois niveaux de contrôle qui sont: Avant (contrôle de décision), Pendant (contrôle de l'action), Après (contrôle de résultat)². Le contrôle budgétaire est la partie du contrôle de gestion qui évalue le mieux les performances internes de l'organisation.

2.1.2. L'accompagnement et l'assistance des décideurs

Le rôle actuel du contrôle de gestion est d'être un système d'information et de pilotage permanent de l'ensemble de l'entreprise, en informant les managers par des coûts, des indicateurs, des tableaux de bord, et en synthétisant l'ensemble des résultats permettant une vue globale de la situation³ pour aider aux décisions stratégiques, tactique et opérationnelles selon le niveau d'intervention de contrôleur de gestion, ce dernier est aussi un manager au sens de Pierre LAUZEL : « *est un homme qui dirige. C'est un homme qui se trouve dans une situation où il peut **allouer des ressources** en vue de résoudre ce qu'il considère comme un véritable **problème*** ⁴ », Il en découle que le contrôle de gestion est au service du management.

¹ C.ALAZARD et S.SEPARI, « Contrôle de gestion, manuel et applications », édition Dunod, 2^{ème} édition, Paris, 2010, p : 20.

² IDEM, p : 8.

³ J. Consulting, « Séminaire de perfectionnement aux méthodes, outils et techniques de contrôle de gestion », décembre 1986, p.12.

⁴ Pierre LAUZEL, « Contrôle de gestion et budget », édition SIREY, 3^{ème} édition, Paris, 1980, P : 25.

2.1.3. L'orientation de la planification stratégique

Selon la définition multidimensionnelle de MINTZBERG, la stratégie peut être :

- *un plan, moyen conçu et sélectionné pour réaliser une mission ;*
- *un stratagème, un plan au sens militaire pour une manœuvre ou une cible donnée ;*
- *un schème, ensemble d'actions mises en œuvre selon une logique de comportement consciente ou non ;*
- *un positionnement, situer l'entreprise par rapport à son secteur ;*
- *une perspective, se situer par rapport au marché¹.*

Cette variété remarquée dans cette définition de la stratégie confirme que le planificateur a besoin des informations du contrôleur de gestion pour chiffrer son plan, de son côté, le contrôleur de gestion doit cadrer son budget et ses objectifs avec le plan, les deux fonctions se complètent pour tracer le chemin de la performance durable.

2.2. Missions du contrôle de gestion groupe

Dans ce titre, on ambitionne d'analyser la dynamique que peut engendrer le contrôle de gestion Groupe, qui est une fonction centrale qui se trouve au siège d'un Groupe d'entreprises et a pour mission d'animer le dispositif de contrôle de gestion au sein du groupe : mise en place d'un dispositif de suivi des performances en concertation avec les directeurs ou les contrôleurs de gestion des filiales, réception des éléments de reporting élaborés par ces derniers, analyse et consolidation pour le compte de la Direction Générale du siège, on a choisi d'aborder ce point car notre étude de cas sera réalisé dans un groupe de sociétés privées..

La mission principale du contrôleur de gestion est d'animer le dispositif du suivi de performance des filiales pour le profit du Directeur Général ou Président du Groupe. Il s'agit de ²:

- Diagnostiquer les systèmes de contrôle de gestion des différentes filiales du Groupe ;
- Mettre en place ou améliorer les indicateurs clé de suivi de performance des filiales du Groupe, en travaillant en étroite collaboration avec les responsables ou les contrôleurs de gestion de chacune des filiales ;
- Recueillir et consolider les tableaux de bord des filiales basés sur les indicateurs définis au préalable (avec une échéance et une fréquence précises) ;
- Veiller à la convergence des résultats avec la vision stratégique et au budget court terme validé par le Groupe (analyse des écarts) ;
- Recueillir les faits marquants d'une manière périodique ;
- Animer la concertation avec les responsables ou contrôleurs de gestion des différentes filiales ; en définissant des indicateurs clés de performance, les objectifs de résultats afférents et en analysant périodiquement les écarts avec les réalisations;
- Animer et piloter le processus de remontée des résultats périodiques des filiales à la Direction Générale ou Présidence du Groupe ;

¹ H. MINTZBERG, « Les organisations ont-elle besoin de stratégie ? », revue internationale de gestion, vol. 12, N°4, novembre 1987, P.5.

² R. MAHL, « Dynamique du Contrôle de Gestion Groupe », édition Paris Tech, Paris, 2007, P : 9.

- Recueil des tableaux de bord périodiques des filiales du Groupe et Elaborer éventuellement au niveau siège des reporting 'retour' générateurs de valeur ajoutée pour le compte des filiales ;
- Et consolider ou conserver les données précitées dans un outil informatique pouvant être une base de comparaison et d'aide à la décision.

Le contrôleur de gestion Groupe peut aussi participer à des missions ponctuelles de présentation des résultats du Groupe aux instances décisionnelles (commission de surveillance ou organes de contrôle) ou à des missions de réengineering.

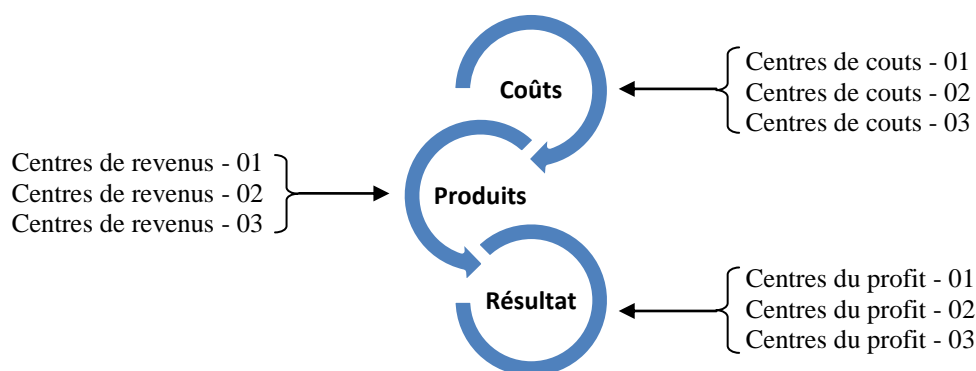
3. Périmètre et champ d'application du contrôle de gestion

Avec le développement remarquable dans le monde de l'économie et l'élargissement des domaines d'activité des entreprises, le contrôle de gestion comme d'autres axes de gestion a connu une évolution dans son champ d'application, dans cette sous-section on va clarifier les différents niveaux d'intervention du contrôleur de gestion et les modes de rattachement de ce dernier à d'autres services.

3.1. Niveaux d'intervention du contrôle de gestion

Le contrôleur de gestion doit veiller à ce que chaque poste du compte de résultat est affecté à un centre de responsabilité au minimum. Ce dernier est relié principalement à un modèle comptable (compte de résultat).

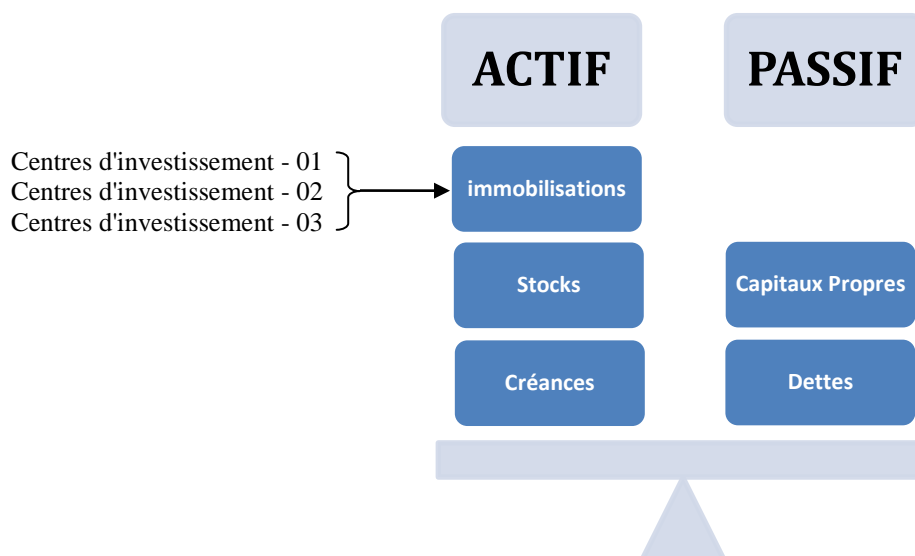
Schéma n° 01: Simplification du Compte du résultat



Source : élaboré par nous-même

On peut dire que les centres de responsabilité n'ayant une action (prépondérante) que sur des éléments situés au débit sont des centres de coûts, tandis que ceux dont le levier est essentiellement au crédit sont des centres de revenus. Les centres de profit, eux, maîtrisent à la fois des éléments de coûts et de chiffre d'affaires, en principe l'intégralité du compte de résultat ; leur objectif est avant tout une marge, un résultat. Enfin, la maîtrise supplémentaire d'éléments d'actifs, transforme un centre de profit en centre d'investissement.

Schéma n° 02: Simplification du Bilan



Source : élaboré par nous-même

Il est nécessaire, pour un centre de responsabilité, d'être au préalable centre de profit pour pouvoir prétendre à être centre d'investissement. L'objectif de celui-ci est en effet formulé comme un B/A (bénéfice sur actif immobilisé) qui induit une notion de rentabilité des capitaux investis pour les actionnaires : il présuppose la maîtrise d'un profit. Les quatre types de centres de responsabilité sont présentés ci-dessous :

3.1.1. Les centres de coûts

Les centres de coût qui ne peuvent maîtriser que des coûts, ils peuvent être scindés en deux catégories : les centres de coûts productifs et les centres de coûts discrétionnaires.¹

A- Les centres de coûts productifs

Ils ont en général une relation directe avec le processus de « production » principal et leurs coûts peuvent être estimés sans trop d'ambiguïté par rapport à un « volume de production ». On trouve principalement dans cette catégorie les usines, ateliers, divisions de fabrication dont les objectifs se résument à un volume à produire, un niveau de qualité à respecter ou améliorer et un coût total à ne pas dépasser (lui-même fonction du volume car on connaît en général le coût standard unitaire). Les instruments de contrôle de gestion et critères de performance associés sont classiques : coûts standard, budgets flexibles, calcul et analyse d'écarts sur prix et rendement, ainsi que mesures de quantité et qualité produites.

B- Les centres de coûts discrétionnaires

Ces centres, au contraire, ne permettent pas ou difficilement d'établir une relation entre le niveau des coûts et la mesure de leur « prestation ». Un jugement, le plus souvent celui, discrétionnaire, du management, décide en conséquence du niveau de coûts qui sera engagé dans les activités de ce centre. L'origine de la difficulté peut tenir soit à la prestation

¹ Hélène Löning et Véronique Malleret, OP-CIT, P : 19.

même du centre, qu'on a du mal à évaluer quantitativement, soit à la relation de cause à effet mal établie : on ne sait pas ce que « rapporte » une unité monétaire de coût supplémentaire. C'est le cas de toutes **les activités de support** (d'administration), de plus en plus nombreuses dans les entreprises, telles que l'informatique, les ressources humaines, la comptabilité-contrôle-finance, le juridique, la communication et le marketing, la qualité et même la direction générale.

3.1.2. *Les centres de revenu*

Les centres de revenus qui, par délégation, n'ont une maîtrise principale que du chiffre d'affaires ou des volumes de vente qu'ils génèrent, sont assez rares. Ils correspondent par exemple à des forces de vente peu autonomes et entièrement « intégrées » (par contre, les filiales ou divisions commerciales ou de distribution seront en général des centres de profit). Leur « coût de fonctionnement » est établi à l'avance et, sans latitude pour « jouer dessus », ils doivent atteindre une performance en volume vendu ou chiffre d'affaires réalisé, éventuellement complété de « quotas » correspondant à un mix clients ou un mix produits. Ils ne sont ni maîtres, ni responsables de la rentabilité des produits (ni clients) mais doivent en conséquence vendre une proportion préétablie dans chaque catégorie.

3.1.3. *Les centres de profit*

Comme on l'a dit, ils correspondent au premier niveau de réelles délégation et autonomie. C'est à ce niveau que commencent à apparaître des arbitrages et des décisions pour anticiper les conséquences organisationnelles, sur les coûts, des évolutions de marché (et du chiffre d'affaires) et tenter d'agir prioritairement au niveau commercial ou au niveau de la réduction des coûts. L'objectif, peut être toute forme de marge ou de résultat (contribution, résultat net, excédent brut d'exploitation, etc.) le plus approprié par rapport aux éléments maîtrisés par le centre. Le contrôle de gestion s'opère alors par rapport au compte de résultat et au centre de responsabilité.

3.1.4. *Les centres d'investissement :*

Ce sont des centres de profit qui maîtrisent de plus des actifs économiques, le critère de performance financière **ROI**¹ -retour sur investissement-, ou le **bénéfice résiduel**, qui est une mesure du profit prenant en compte le coût de financement des actifs utilisés, sont en général utilisés pour les centres d'investissement.

$$\text{ROI} = \frac{\text{B}}{\text{A}} = \frac{\text{Bénéfice}}{\text{Actifs employés}} = k \%$$

Le taux réel $k \%$ sera comparé au taux attendu par les actionnaires, de $k_1 \%$ par exemple.

¹ Return On Investment, ce ratio correspond au taux de rentabilité des actifs utilisés (le taux réel sera comparé au taux attendu), on va l'aborder dans la troisième section de ce chapitre qui traite la mesure de la performance globale.

$$\text{Bénéfice résiduel} = \text{Bénéfice} - [k' \% \times \text{Actifs employés}]$$

Où k' % est le coût de financement des actifs employés en général sensiblement équivalent au taux de rentabilité k_1 % attendu des actionnaires.

Dans les deux cas, il suffit, à des fins de contrôle de gestion, de compléter les outils mentionnés à propos des centres de profit par un bilan indiquant les actifs (nets) maîtrisés par le centre. Cette technique et cette manière de voir ont été développées chez Dupont de Nemours dans les années 1920 avant de devenir une référence incontournable du contrôle de gestion.

Le contrôleur de gestion peut aussi découper l'entreprise en centres principaux « sections d'exploitation », qui sont ceux où sont mis en œuvre les moyens de production et de vente de l'entreprise, et centres auxiliaires « sections de gestion », ces derniers ont pour rôle de gérer les facteurs de production mis en œuvre par l'entreprise¹.

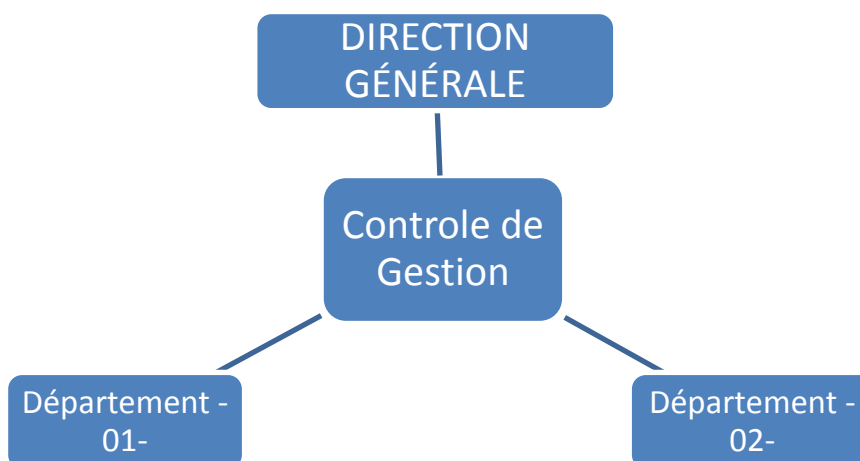
3.2. Les modes de rattachement hiérarchique de contrôle de gestion :

D'après les recherches de 1990 de l'École Supérieure de Commerce de Paris², le contrôle de gestion connaît généralement trois cas de rattachements hiérarchiques :

Cas N° 1 : Rattachement direct à la direction Générale

C'est le mode d'organisation "staff on line". Le contrôleur de gestion a ici un poids important. Il dispose d'une forte indépendance de jugement et d'analyse sur la situation de l'entreprise. La limite peut en être la réticence éventuelle des responsables opérationnels, le schéma ci-dessous présente ce cas :

Schéma N° 3 : Rattachement direct à la direction Générale



Source : élaborer par nous-même

¹ A. CIBERT, « Comptabilité analytique, Edition Dunod, Paris, 1970, p. 53.

² E.S.C.P.; « Mémoire de recherche des élèves de l'option contrôle de gestion », 1989/1990.

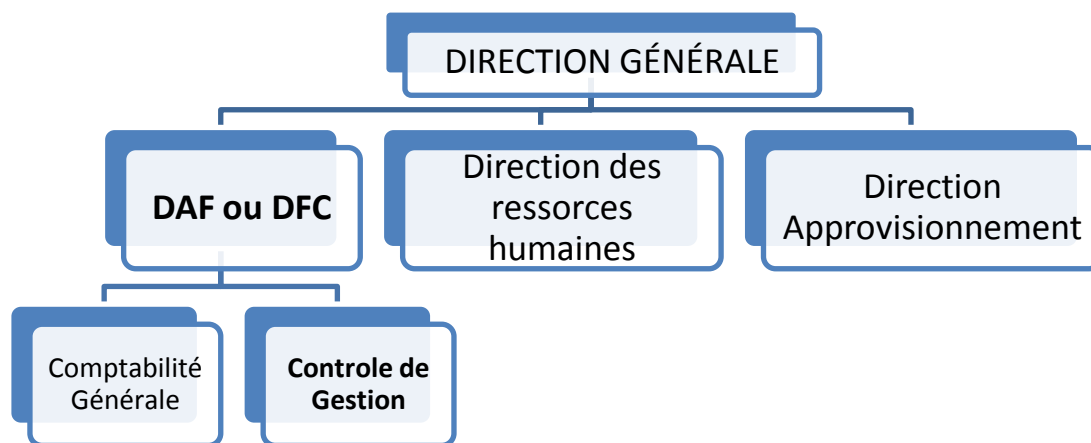
Cas N° 2 : Rattachement à la Direction Administrative et Financière

Dans ce cas le contrôleur de gestion est sous la hiérarchie du directeur des finance et comptabilité, en effet la communication est directe avec les responsables opérationnels.

Divers limites sont relatives à cette organisation :

- La non-participation aux orientations stratégiques avec les hauts responsables de l'entreprise.
- Réduire le rôle de contrôleur de gestion à un rythme mécanique.
- Les influences diverses que ce dernier peut subir du responsable de la Direction Administrative et Financière.
- Les objectifs de service contrôle de gestion se limitent dans la comptabilité et finance.

Schéma N° 4 : Rattachement à la Direction Administrative et Financière



Source : élaboré par nous-même

Cas N° 3 : Rattachement à la direction et collaboration avec le service de la comptabilité.

Le dernier cas de figure est celui où le contrôle de gestion cohabite avec la comptabilité générale au sein d'un département au même titre que les autres. En considérant que la comptabilité générale est un fournisseur du contrôleur de gestion, l'avantage de cette cohabitation réside dans la possibilité d'une transmission et une analyse efficace des informations comptables.

A la fin de cette section qui a identifié le contrôle de gestion comme un instrument de pilotage dans le chemin de la performance, il est important de montrer et d'expliquer **comment** le contrôleur de gestion peut guider l'entreprise dans ce chemin complexe; Piloter, c'est prévoir, en ce sens, le budget définit des objectifs financiers et opérationnels; Piloter, c'est également agir, pour ce faire, le tableau de bord instaure des indicateurs de performance, pour le but d'atteindre les objectifs suscités; Piloter, c'est aussi réagir, alors il faut actualiser ses prévisions, la section suivante va clarifier ces idées.

Section 2 : Méthodes et outils de contrôle de gestion

Rowe, Fernandez et Picory (1994), à travers une étude réalisée dans 102 PME dont 64,3% ont un effectif inférieur à 50 salariés, ont entrepris de montrer que le pilotage des PME n'était pas dû uniquement à des décisions intuitives. Dans cette perspective, ils ont recensé une batterie d'outils de gestion très utilisés dans les PME.

Le premier objet de leur recherche, affirment-ils, est de montrer que de nombreux outils de gestion existent dans les PME. Ces outils s'inscrivent dans la dimension instrumentale du contrôle de gestion. Ainsi les outils de prévision, de suivi, et d'analyse sont la concrétisation des phases de finalisation, de pilotage et d'évaluation¹.

- **Outils de prévision**

Les outils de prévision sont matérialisés par les plans et les budgets. Il s'agissait de repérer la diffusion de ces outils dans les PME. Les taux élevés de réponses positives conduisent les auteurs à s'interroger sur le degré de confiance à accorder à ces résultats. En effet, parce que l'élaboration de certains outils (plan de formation, plan prévisionnel de rentabilité des investissements) est complexe, les taux de réponses doivent, selon eux, être plus faibles.

Toutefois, ils constatent qu'il existe une relation inverse entre le degré de complexité de l'outil et son utilisation dans l'entreprise.

- **Outils de suivi**

Les outils de suivi sont représentés dans les tableaux de bord. Ce recensement permet entre autres, de se faire une idée sur la variété des indicateurs que l'on trouve dans un tableau de bord de dirigeant de PME et de leur poids respectif dans l'aide à la décision. Cette étude montre que la gestion à court terme est privilégiée tant au niveau du suivi des indicateurs de rentabilité, de la demande, que de la production.

- **Outils d'analyse**

Les outils d'analyse sont matérialisés par la comptabilité analytique, ils sont la concrétisation de l'amendement du contrôle de gestion. Les résultats montrent que dans les PME, c'est la méthode des coûts complets qui est utilisée alors qu'elle est de plus en plus remise en cause par les chercheurs. De plus, le calcul des coûts est utilisé pour remplir ses rôles traditionnels de fixation des prix et de calcul de la marge.

Parmi les outils du contrôle de gestion, il en est un qui s'est largement imposé et se trouve ainsi en première ligne : le budget, qui représente initialement l'expression de la contrepartie de la délégation confiée aux responsables opérationnels.

1. La gestion et le contrôle budgétaire

Le budget s'inscrit parmi les outils de management prévisionnel de l'entreprise, il est un instrument de planification pour la direction générale, il suit *une dimension de pilotage et de gestion de la performance (la budgétisation par les activités)* où les budgets permettent de

¹ J. Abi azur, « Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des pme », HAL, Lyon, 2011, P : 7.

relier la stratégie aux plans d'action opérationnels, à court terme, des responsables. Le budget est défini comme la *traduction monétaire, économique du plan d'action pour chaque responsable, correspondant à l'utilisation des ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négocié pour une période donnée et dans le cadre d'un plan.*¹

La définition pourtant ancienne de J.-L. Ardoin, D. Michel et J. Schmidt (1991) reste valable et cohérente avec les nécessités actuelles : « *Un budget est la valorisation monétaire d'un plan d'action destiné à atteindre un objectif*². » Elle est parfaitement compatible avec le développement de démarches telles qu'OVAR³. Les budgets sont fondés sur les éléments, objectifs et variables d'action, quantitatifs et qualitatifs, sur lesquels repose la stratégie de l'entreprise.

1.1. Les rôles du budget

On attribue divers rôles du budget, en mettant le plus souvent en avant :

- **La gestion prévisionnelle :** *Le budget doit permettre de prévoir ce qui va être fait dans l'organisation, les difficultés à venir et de choisir les programmes d'activités.*
- **La coordination/ communication:** *Le processus budgétaire conduit les différents services à se coordonner, par exemple pour s'assurer que ce qui va être vendu par le service commercial aura bien été produit par les usines. C'est aussi l'occasion, pour la direction, de communiquer sur ces objectifs et, pour les responsables opérationnels, de faire remonter certaines informations du terrain.*
- **La délégation/ motivation :** *Il est possible d'utiliser le budget comme un contrat, passé entre un responsable et sa hiérarchie, sur les résultats à atteindre et/ou les moyens à mettre en œuvre.*
- **L'apprentissage au management :** *Le budget est une occasion privilégiée d'introduire la dimension économique et financière dans les choix opérationnels qui sont faits. Il est à ce titre un outil d'apprentissage au management.*

¹ Hélène Löning et Véronique Malleret, OP-CIT, P : 95.

² Idem.

³ OVAR : Objectifs- Variables d'Actions- Responsabilités, cette méthode sera présentée ci-dessous.

1.2. Processus d'élaboration du budget

La construction du budget implique le recueil de données endogènes (capacité de production, coûts, chiffre d'affaires prévisionnel) et exogènes (conjecture économique et évolution du marché). Cela en fait est une démarche longue et qui implique, bien souvent, de nombreux acteurs dans l'entreprise, au-delà des contrôleurs de gestion.

Les différentes étapes de la construction des budgets sont présentées ci-dessous :¹

1.2.1. Etape 1 : le budget des ventes et des coûts commerciaux

Le **budget des ventes** est en général le premier à être construit. La démarche implique de faire des choix (par les chefs de produit, marqueteurs et vendeurs) sur les quantités vendues de chaque produit ainsi que sur les prix de vente. Si l'entreprise réalise des ventes à l'international, cette prévision suppose de faire aussi des statistiques et des hypothèses sur le taux de change. Cela implique de prendre en compte les facteurs macroéconomiques, l'évolution de la réglementation, le comportement des concurrents et l'évolution de la demande des consommateurs.

A partir de ce budget des ventes, il est possible de faire celui des coûts commerciaux. On le divise éventuellement par type d'activité: administration de la vente (gestion des clients, facturation), marketing (études commerciales, publicité, promotion), vente (salaires et cout des représentants), livraison (emballages, expéditions), service après-vente.

1.2.2. Etape 2: le budget de production

Cette étape peut se décomposer en quatre temps²:

- ✓ Définition du niveau de production;
- ✓ Calcul de l'utilisation prévisionnelle des moyens;
- ✓ Calcul des capacités de production disponibles pour chaque facteur et comparaison avec l'utilisation prévisionnelle des moyens;
- ✓ Valorisation du programme de productions retenu.

Dans un premier temps, il s'agit de définir le niveau de production nécessaire compte tenu du niveau de ventes espérées et du niveau de stock désiré. La production doit permettre de couvrir les ventes prévues et d'arriver au stock final désiré, compte tenu du stock initial.

1.2.3. Etape 3: le budget des approvisionnements

Le programme d'approvisionnement résulte du programme de production, le budget des coûts d'approvisionnement comprend:

- Les quantités à commander et les dates des commandes.
- Les coûts d'achat, qui dépendent souvent des quantités achetées et doivent inclure les frais lié aux achats (notamment le transport);

¹ N.BERLAND et Y.DE RONGE, « Contrôle de gestion, Perspectives stratégiques et managériales », édition Pearson, Paris, 2010, P : 277-282.

² IDEM, P : 282.

- Les coûts d'approvisionnement (de passation de commande) et de stockage;

1.2.4. Etape 4 : les budgets des centres de coût discrétionnaire

On appelle centre de **coût de discrétionnaire** un centre de responsabilité dont le niveau de dépense n'a pas de rapport direct avec le niveau d'activité. Cela concerne essentiellement l'administration (siège, direction générale, direction financière, service des ressources humaines...) et la recherche et développement.

Du fait de l'absence de lien explicite entre le montant de ces dépenses et le niveau d'activité, on définit souvent les budgets en reconduisant ceux de l'année précédente.

1.2.5. Etape 5 : le budget de trésorerie et le budget de la TVA

Le budget de trésorerie recense les encaissements et décaissements relatifs à l'exploitation et aux investissements, les encaissements dépendent des délais accordés aux clients, les décaissements dépendent des délais accordés par les fournisseurs.

Le budget de trésorerie doit s'accompagner du budget de TVA , qui met en évidence la TVA à payer à l'Etat (qui est la différence entre TVA collectée et déductible).

Si la trésorerie finale est négative, il faut prendre en compte les charges financières liées au découvert (stratégie du financement), si l'entreprise ne peut pas avoir un financement bancaire, il est nécessaire de revoir le niveau des ventes ou des investissements prévus (politique d'investissement).

1.2.6. Etape 6 : le compte de résultat et le bilan prévisionnel

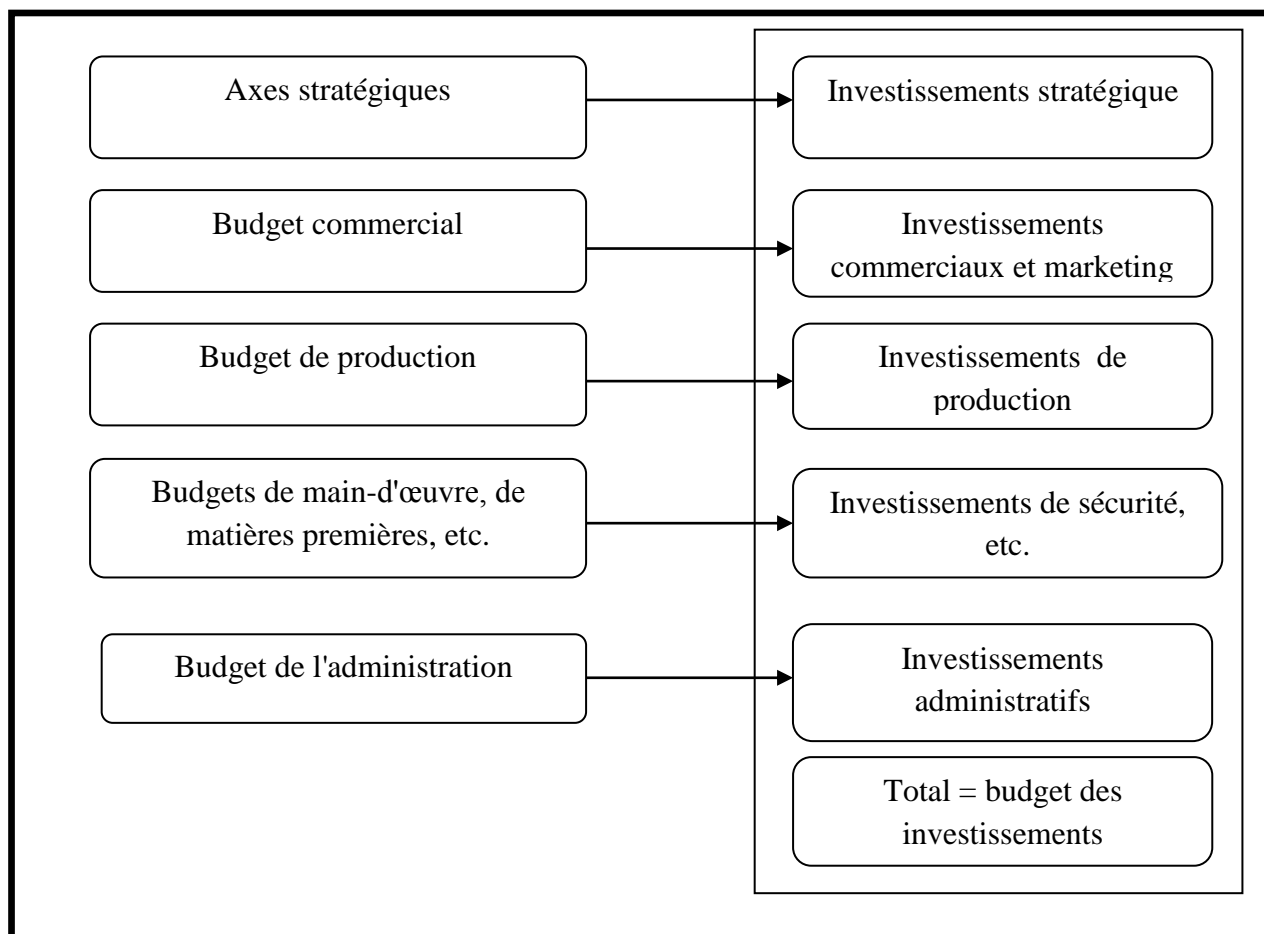
Les différents budgets réalisés permettent de construire un bilan et un compte de résultat prévisionnel. Le compte de résultat est la synthèse des produits et des charges mis en évidence dans les différents budgets. Il permet de mesurer la performance de l'entreprise sur une année donnée.

1.2.7. Etape 7: Les budgets d'investissement

Les budgets d'investissement résultent du processus budgétaire d'ensemble, mais s'intègrent aussi dans une logique stratégique plus vaste, qui va du plan stratégique à long terme à une sélection des projets, selon des critères financiers.

D'un point de vue normatif, les budgets d'investissement découlent du processus d'élaboration budgétaire d'ensemble. A chaque étape du processus budgétaire, on identifie les investissements nécessaires puis, après approbation, on les collationne dans le budget d'investissement d'ensemble (voir le schéma ci-dessous).

Schéma N° 5 : le processus *top-down* d'élaboration des budgets d'investissement.



Source : N.BERLAND et Y.DE RONGE, OP-CIT, P : 287.

1.3. Le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts

Les budgets, on l'a vu, sont fixés par rapport à des objectifs et tiennent lieu d'engagement des responsables de chaque centre. Cette démarche prévisionnelle est engagée afin que les objectifs soient réalisés, ce qui vient en premier lieu justifier le suivi des réalisations et l'analyse des écarts. Sans eux, il n'y aurait pas d'**effet-miroir** donc pas d'actions correctives ni de phénomène d'apprentissage possible : la notion de « pilotage » n'existerait pas dans l'élaboration des budgets.

Cet ensemble budgets-suivi des réalisations (écarts) constitue le contrôle budgétaire et le premier pas, à travers un suivi de la performance financière, vers une gestion de la performance.

Le contrôle budgétaire conduit à calculer autant d'écarts que nécessaire pour comprendre les déviations par rapport au budget. L'idée de référence est que l'on a construit

un budget pour s'y tenir, et que tous les écarts doivent être expliqués et analysés¹. C'est cette méthode intitulée méthode VRP (volume-rendement-prix)², qui sera développée ci-dessous:

1.3.1. L'écart de volume (ΔV)

Il rend visible le respect ou non par l'entreprise de l'hypothèse de niveau d'activité général. Avons-nous vendu et produit autant que nous l'avions espéré ? Telle est la question. Sinon, quelles conséquences un niveau d'activité supérieur ou inférieur a-t-il sur notre résultat ?

Derrière cette question, se profile le problème de l'absorption des coûts fixes : la production, dans ce centre de responsabilité ou dans cette entreprise, a-t-elle été suffisante pour couvrir les coûts fixes comme prévu ? Ce sont le plus souvent les commerciaux qui sont responsables et à l'origine de l'écart de volume.

1.3.2. L'écart de rendement (ΔR)

Parfois appelé aussi écart de quantité (ΔQ), il s'agit d'un écart sur les quantités de ressources consommées par les divers départements « producteurs ». La question est de savoir si les ressources ont été utilisées avec la productivité prévue au budget : a-t-on consommé la quantité standard de matières premières, de main-d'œuvre, etc., prévue pour un niveau d'activité donné ? Indépendamment de la variation du niveau d'activité global (qui a pu faire augmenter ou diminuer les coûts variables), la consommation de ressources pour produire une unité a-t-elle augmenté ou diminué ?

1.3.3. L'écart sur prix (ΔP)

Il évalue le dérapage non au niveau des quantités consommées mais au niveau du coût d'acquisition des ressources. La matière première achetée était-elle plus chère ou moins chère que prévu (unitairement) ? Quelle conséquence cela a-t-il sur les résultats ? Il arrive aussi, pour le coût (d'acquisition) de la main-d'œuvre, que l'on parle d'écart sur taux plutôt que d'écart sur prix. Pour les coûts fixes, où il s'agit souvent d'une enveloppe budgétaire globale, l'écart sur prix est en général appelé écart de dépense.

2. *Les tableaux de bord : collecte d'information et suivi continu de l'activité*

Les questions pertinentes pour un contrôleur de gestion ne sont pas « comment calculer un coût marginal ? » ou « comment analyser les écarts par rapport à un budget ? » ou même « comment présenter un compte d'exploitation par centre de coût mais: Faut-il poursuivre la fabrication de tel produit, apparemment déficitaire? Le processus de fabrication est-il performant? Comment utiliser au mieux l'outil de production afin de maximiser le bénéfice?

¹ Hélène Löning et Véronique Malleret, OP-CIT, P : 128.

² Cette méthode, initialement développée par plusieurs professeurs en contrôle de gestion du Groupe HEC, et en particulier par H. Jordan, fait également l'objet d'une note pédagogique de H. Löning.

Et pour cela nous devons orienter le contrôle de gestion et ces différents outils à la recherche d'un pilotage de la performance durable. Pour arriver à cet objectif, il faut savoir comment mesurer cette performance et détecter les points faibles d'une telle exploitation afin de les diagnostiquer ; d'un autre côté chercher à maintenir et développer les points forts.

Il se rencontre très fréquemment dans les groupes que le tableau de bord financier s'inscrit généralement dans le cadre d'un « reporting de gestion » adossé à la structure opérationnel, ces tableaux de bord financiers présentent les qualités suivantes :

- Ils sont cohérents avec la pression financière à laquelle sont soumis de nombreux groupes, tenus de publier leurs résultats sur une base trimestrielle ;
- Les indicateurs financiers permettent la circulation d'informations standardisées au sein du groupe, ce qui facilite les comparaisons entre filiales

2.1. Les types et les buts des tableaux de bord

2.1.1. Le tableau de bord de pilotage

Le tableau de bord est un outil de pilotage opérationnel conçu pour un responsable, ou plus généralement pour son équipe de direction, en vue de s'assurer de la réalisation des objectifs de performance, sur lesquels il est engagé, il est constitué d'indicateurs chiffrés et généralement de commentaires associés.

En s'inscrivant dans le cadre de la déclinaison de la stratégie des programmes et de sa traduction en plans d'action, le tableau de bord doit permettre de suivre la réalisation des plans d'action, leur avancement et leurs résultats et d'alerter sur les écarts afin d'engager des actions correctives. Les tableaux de bord doivent satisfaire une triple exigence :

- ✓ Réactivité, en s'appuyant sur des indicateurs rapidement accessibles et suffisamment en amont dans la chaîne de causalité (action / résultat)¹.
- ✓ Sélectivité, en s'appuyant sur un nombre réduit d'indicateurs, cela suppose de structurer les informations, afin de limiter le nombre d'indicateurs par responsable.
- ✓ Orientation vers la prise de décision, en s'appuyant largement sur des indicateurs qui soient proches des opérations (tels que les indicateurs de mise en œuvre de leviers d'action), et en incluant des commentaires de gestion.

Le tableau de bord de pilotage vise à rendre compte de l'ensemble des résultats dont est redevable le responsable d'unité, dans son champ de compétence.

2.1.2. Les tableaux de bord d'activité des services

Les tableaux de bord d'activité n'ont pas la même ambition que les tableaux de bord de pilotage : ils ne s'intéressent pas à des actions structurées et reliées entre elles pour atteindre des objectifs. Même s'ils peuvent se rapporter à des objectifs des services, au niveau desquels ils sont conçus, les outils de suivi des activités se situent rarement dans le cadre global des objectifs de performance des programmes dont ils relèvent. Ils peuvent également

¹ Les leviers d'action : ou variables d'action, sont les plans d'action mis en œuvre pour atteindre les objectifs fixés dans la stratégie de l'entreprise.

être porteurs d'incohérences dans les objectifs poursuivis. Ils présentent néanmoins l'avantage d'être proches des responsables opérationnels et de répondre à leurs besoins.

Tableau N° 1 : Exemples de tableaux de bord d'activité.

| Activité | Exemples de tableaux de bord |
|-------------------|---|
| Opérationnel | <ul style="list-style-type: none">- Les nombres d'opérations réalisées, par nature.- les moyens affectés et la consommation de ressources. |
| Ressource humaine | <ul style="list-style-type: none">- suivi des activités de la fonction RH : paye, formation, recrutement, mutations. |
| Informatique | <ul style="list-style-type: none">- les relevés d'activité de production et de maîtrise d'œuvre.- les activités de maintenance.- le suivi d'avancement des projets.- les ressources consommées |
| Qualité | <ul style="list-style-type: none">- la mise en place de conventions et de chartes, de certifications |
| Contrôle interne | <ul style="list-style-type: none">- le suivi des missions de contrôle.- la réalisation des autocontrôles |

Source : élaboré par nous-même

2.1.3. Les tableaux de bord de projet

De même que le tableau de bord de pilotage, le tableau de bord de projet est structuré pour atteindre des objectifs. IL s'en distingue cependant par la prise en compte d'un échéancier (un début, une fin) et la définition de résultats intermédiaires.

L'enchaînement des actions et leur regroupement en grandes phases répond à une logique propre au projet, orientée vers la recherche permanente du chemin critique optimum. La maîtrise des techniques de pilotage de projet¹ ne relève pas spécifiquement du domaine d'expertise usuelle du contrôleur de gestion, même s'il doit en connaître les bases.

2.2. Comment définir les indicateurs du tableau de bord ?

Il est important de s'attacher à décliner, dans les services, les indicateurs de performance, afin de mobiliser l'ensemble de la chaîne de responsabilité sur les objectifs collectifs du programme. Cependant les indicateurs de performance peuvent être mal adaptés aux besoins du pilotage opérationnel, dès lors qu'ils ne seraient pas mesurables, en infra annuel, ou qu'ils seraient trop éloignés des opérations réalisées.

Le choix des indicateurs répond à différents critères de sélection :

- ✓ **La fidélité** : C'est à dire bien refléter le sens et l'importance du phénomène étudié.

¹ Elle est essentiellement la tâche du chargé de la planification qui utilise des logiciels comme MS-PROJECT et PRIMAVERA, qui assure ce type de tableau de bord projet.

- ✓ **La clarté et le lien avec l'action** : C'est à dire pouvoir être facilement compris, les indicateurs peuvent être sous forme des chiffres, graphiques et clignotants.
- ✓ **La capacité d'anticipation** : C'est-à-dire pouvoir alerter avant que les conséquences ne soient irréversibles, en étant situé en amont, dans la chaîne de causalité.
- ✓ **Ils peuvent mesurer** : Soit des résultats par rapport à des objectifs de performance, soit la réalisation ou le degré de mise en œuvre des leviers d'action.
- ✓ **L'association à un objectif précis** : l'indicateur correspond à une préoccupation, une attente, un engagement en lien avec l'objectif dont il contribue à mesurer l'atteinte, il illustre concrètement, en tout ou en partie, le résultat, le phénomène ou l'objet qu'on veut mesurer¹.
- ✓ **Le risque de manipulation** : C'est-à-dire ne pas être facilement manipulable.
- ✓ **Un nombre réduit** : en générale l'individu ne peut se concentrer simultanément que sur un nombre limité de signaux.

Il appartient à la direction, avec l'appui du contrôle de gestion, de sélectionner les indicateurs adaptés à ses besoins, en optimisant à la fois : le niveau de proximité avec les objectifs de performance, l'efficacité pour le pilotage et la limitation du nombre d'indicateurs.

3. *La comptabilité analytique et le calcul de coûts*

Le **calcul des coûts** joue un rôle fondamental dans tout système de contrôle de gestion. Il assure la cohérence de l'action par rapport aux objectifs globaux, et l'allocation des moyens au sein de l'entreprise pour atteindre ses objectifs par un langage simple, commun et clair. Enfin, c'est un outil pour la prise de décision que le manager ne doit pas sous-estimer. Ainsi, le « triangle CQD² » oblige à réduire les coûts tout en améliorant la qualité et en réduisant les délais.

Dans le contexte des entreprises, si la comptabilité générale existe parce qu'elle est obligatoire, la comptabilité analytique apparaît peu fréquemment. Pourtant la connaissance des coûts est essentielle pour la compétitivité des entreprises dans l'environnement actuel et le contrôle des couts et des actions permet de mieux orienter les décisions, la comptabilité de gestion ou analytique se distingue de la comptabilité générale par sa vocation à éclairer les décisions de gestion des managers³.

Le calcul des coûts constitue l'une des tâches de base de la comptabilité analytique, elle est fortement polarisée sur le calcul du coût de production. Quant aux pratiques de fixation de prix, trois méthodes sont utilisées par les entreprises :

- ✓ La première, qui est la plus courante, consiste à ajouter une marge au coût de revient, quel que soit le type de coût de revient utilisé.
- ✓ La seconde conduit à s'aligner sur les prix pratiqués sur le marché.
- ✓ La troisième méthode consiste à valoriser un élément de charge de référence jugé prépondérant dans le coût de revient, et à appliquer un taux de structure permettant d'intégrer les autres charges et la marge bénéficiaire.

¹ C.MENDOZA, « tableaux de bord pour managers », Groupe Revue Fiduciaire, 1999, P : 55.

² C pour coût, Q pour qualité et D pour délai.

³ S.KONE, « l'audit et le contrôle de gestion dans les compagnes d'assurance », *Séminaire IIA-FANAF, Ouagadougou, 2007, P : 53.*

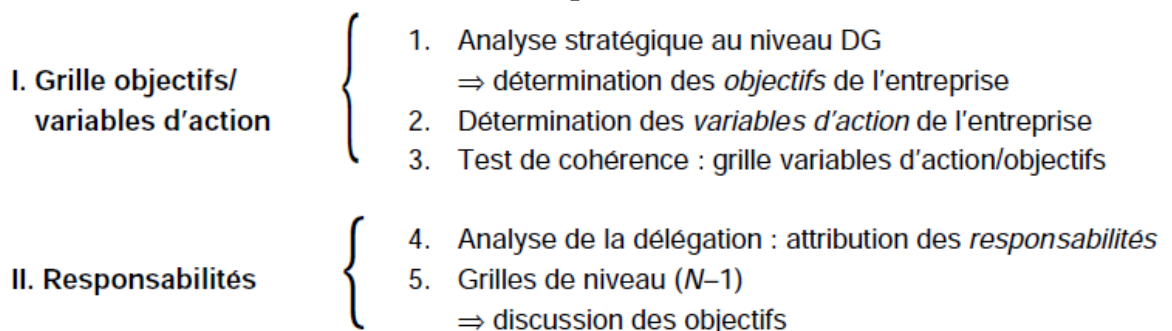
Un système de comptabilité analytique doit être approprié aux spécificités de l'entreprise. Bien que la majorité des entreprises débutent leur activité sans avoir un système de comptabilité analytique, son utilité apparaît au propriétaire-dirigeant, au fur et à mesure que l'activité se développe. Toutes les entreprises qui opèrent dans un même secteur n'ont pas les attentes identiques vis-à-vis de la comptabilité analytique. Selon la taille et les moyens, ces entreprises ont besoin d'un système plus complexe qui leur permet de prendre des décisions sur le coût et les prix de leurs produits. Quel que soit la taille de l'entreprise un système de comptabilité analytique, simple, efficace, flexible et adapté à l'activité est fondamental pour la planification, le contrôle et la prise de décision dans l'entreprise.

4. La démarche OVAR

OVAR est une démarche de management de la performance intégratrice. Elle permet de déployer la stratégie « au quotidien », de s'assurer que les axes stratégiques définis sont en concordance avec les plans d'action mis en œuvre pour y parvenir, à travers une analyse des leviers d'action, du petit nombre de causes qui contribuent essentiellement au résultat.

Dans sa mise en œuvre pratique, la démarche OVAR commence par une analyse stratégique au niveau de la direction générale (inspirée par exemple des modèles stratégiques classiques – Porter, BCG, etc. – prenant en compte les forces, faiblesses, opportunités et menaces) qui va donner lieu à la détermination des buts puis des objectifs de l'ensemble de l'organisation. La grille OVAR de la direction générale va petit à petit se dessiner, sa cohérence doit être testée, indiquant ainsi objectifs et variables d'action de l'entreprise. À cette première étape succédera une deuxième étape de délégation et d'attribution des responsabilités au niveau (N-1) où sont développées à leur tour des grilles OVAR. Celles-ci seront construites en parallèle ou de façon séquentielle selon l'organisation du dialogue et de la discussion sur les objectifs de chaque niveau. Cette même démarche pourra se reproduire à tous les niveaux hiérarchiques dans l'entreprise. Schématiquement, on peut donc présenter les étapes de la démarche OVAR de la façon suivante ¹:

Schéma n° 06: Les étapes de la démarche OVAR



Source : Hélène Löning et Véronique Malleret, OP-CIT, P : 83.

4.1. OVAR et la conception des tableaux de bord stratégiques

L'output de la méthode OVAR est souvent exploité par le contrôle de gestion, afin de créer une certaine relation directe entre l'OVAR et un autre outil très connu par les contrôleurs

¹ Hélène Löning et Véronique Malleret, OP-CIT, P : 83.

de gestion à savoir les tableaux de bord stratégiques, la conception des grilles OVAR ne devient un véritable instrument de pilotage, au-delà d'un outil structuré de dialogue interhiérarchique et/ou inter-fonctionnel, qu'au moment où elle est complétée par un système d'évaluation et un retour sur expérience à travers le suivi d'indicateurs pertinents. Le pilotage de la performance suppose en effet une « **boucle d'apprentissage** » et les indicateurs, en tant qu'instruments de mesure, sont le miroir dans lequel l'action se reflète pour s'améliorer. La démarche OVAR, en tant que méthode de conception des tableaux de bord stratégiques, s'appuie sur les deux premières étapes décrites pour aller ensuite vers les deux prochaines phases :

Schéma n° 07: Les étapes complémentaires d'OVAR en tant que méthode de conception de tableaux de bord stratégiques

| | | |
|---|---|--|
| III. Indicateurs | { | 6. Choix des indicateurs pertinents : indicateurs quantitatifs et qualitatifs, indicateurs de résultat et d'action |
| | | 7. Confrontation aux données disponibles |
| IV. Mise en forme des tableaux de bord stratégiques | { | 8. Choix de la présentation avec les utilisateurs |
| | | 9. Test papier-tableur, réalisation de maquette |
| | | 10. Informatisation |

Source : Hélène Löning et Véronique Malleret, *OP-CIT*, P : 88.

La démarche OVAR structure en amont le choix des indicateurs en permettant de mieux cibler les informations pertinentes pour un niveau de responsabilité. Faute d'une telle démarche, le choix des indicateurs devient hasardeux et intuitif, sans être relié à la stratégie ni à l'action.

Enfin, OVAR permet de disposer d'une grille de lecture des tableaux de bord stratégiques. Lorsqu'un indicateur se dégrade, encore faut-il pouvoir l'interpréter et disposer d'éléments de compréhension suffisants pour savoir où agir. A ce stade, nous pouvons parler de l'intérêt de l'**Audit interne** qui dispose une large gamme d'outils et méthodes spécifique pour l'analyse des risques et la recherche approfondie des causes des dysfonctionnements, d'où la nécessité de réfléchir à une certaine **harmonisation et collaboration (cause à effet)** entre les résultats, les constats et les indices (**l'effet**) du contrôleur du gestion d'une part et d'autre part l'approche causale du l'auditeur interne (**la cause**)¹.

5. Le système d'information « ERP » au service du contrôle de gestion

Nous avons vu précédemment comment concevoir de nouveaux outils de pilotage en fonction des objectifs et des plans d'actions déterminés par le management pour gérer l'activité. Il faut maintenant les mettre en œuvre dans le système d'information de l'entreprise, mais la question qui se pose est la suivante : les systèmes d'informations

¹ Cette synergie relationnelle sera développée dans le troisième chapitre, ainsi que dans le cas pratique qui va tester la manière d'intervention du contrôle de gestion et de l'audit interne et le niveau de collaboration entre ces deux activités au sein du groupe ARCOFINA.

permettront-ils d'alimenter les tableaux de bord? Devant cette difficulté, deux options sont envisageables :

- ✓ Soit limiter les objectifs et la portée des tableaux de bord pour le faire « rentrer » dans le système d'information existant,
- ✓ Soit adapter le système d'information

Dans la démarche de conception et de mise en œuvre des outils de pilotage, il ne faut pas trop se focaliser sur le système d'information en vigueur dans l'entreprise au début du projet au risque de reproduire l'existant, et faire ainsi perdre le bénéfice sur la conduite des activités. Le système d'information est un outil pour le système de pilotage ; il doit se plier aux contraintes définies dans le projet.

La première étape consiste à étudier les conséquences des décisions prises par les managers lors de la conception de l'outil de pilotage. Elle permet de faire un bilan du système d'information et de mettre en œuvre des ressources adaptées. La deuxième étape vise à assurer **l'alimentation du tableau de bord** par un ensemble de données fiables, homogènes et touchant à **l'ensemble des activités gérées**. Les indicateurs forment un langage commun accessible dans une base d'informations partagée. La troisième étape est celle du choix des outils d'interrogation et de diffusion de ces données.

Pour que le reporting comptable satisfasse toutes les parties prenantes de l'entreprise, il est important de créer un système d'informations comptable moniste intégré en fusionnant la comptabilité financière et la comptabilité managériale¹

5.1. La DATA WAREHOUSE

La **data warehouse**, dont l'équivalent français est « entrepôt de données », désigne une ou plusieurs bases de données décisionnelles allant collecter des informations dans l'ensemble des systèmes opérationnels et de les mettre à la disposition du management à des fins d'analyse, de synthèse et de simulation. Le **data warehouse** devient ainsi un support essentiel pour l'aide à la décision.

Les interfaces récupèrent les données opérationnelles ; le data warehouse les organise ; le **tableau de bord** permet de les consulter ; l'intranet les diffuse et les rend accessibles.

Tout type de données (texte, images, sons, vidéo) peut être géré par le système qui garantit des temps d'accès constants et rapides. Les outils de data warehouse intègrent des facilités d'interrogation et de requêtes, se présentant souvent sous la forme de tableaux à deux dimensions. L'utilisateur choisit la ou les données à analyser et peut sélectionner ses axes d'analyses. L'utilisateur peut également associer au data warehouse des outils spécialisés qui vont lui permettre de faire des analyses statistiques (dataming) ou encore des tableaux de bord.

Le principal apport du data warehouse est d'être le lieu privilégié des contrôleurs de gestion pour profiter de ce langage commun de l'entreprise. Il correspond à une véritable

¹ Jacques RICHARD et Christine COLLETTE, « Système comptable français et normes IFRS », Paris, Dunod, 2005, P : 97.

modélisation de l'entreprise de l'activité qui fournit une représentation commune à l'ensemble de ses membres, cette mine d'or facilite le travail du contrôleur de gestion.

5.2. Les avantages et les inconvénients des ERP

Les logiciels de type ERP (Enterprise Resource Planning) ont été conçus pour améliorer les processus opérationnels des entreprises. Ils prennent en charge actuellement à la fois les fonctions opérationnelles, et décisionnelles. Au-delà de l'automatisation des processus, ils permettent d'utiliser les informations produites pour piloter l'activité, d'effectuer des simulations et prendre des décisions. Cela est possible grâce à l'architecture des ERP.

5.2.1. Les Avantages

- ✓ Optimisation des processus de gestion (flux économiques et financiers) ;
- ✓ Cohérence et homogénéité des informations (un seul fichier articles, un seul fichier clients, etc.) ;
- ✓ Intégrité et unicité du Système d'information ;
- ✓ Partage du même système d'information facilitant la communication interne et externe ;
- ✓ minimisation des coûts : pas d'interface entre les modules, synchronisation des traitements, maintenance corrective simplifiée car assurée directement par l'éditeur et non plus par le service informatique de l'entreprise (celui-ci garde néanmoins sous sa responsabilité la maintenance évolutive : amélioration des fonctionnalités, évolution des règles de gestion, etc.) ;

5.2.2. Les Inconvénients

Malgré les avantages qu'assurent les ERP, les points suivants limitent sa mise en place dans quelque entreprise ¹:

- ☒ Coût élevé;
- ☒ Périmètre fonctionnel souvent plus large que les besoins de l'organisation ou de l'entreprise (le logiciel est parfois sous-utilisé) ;
- ☒ Lourdeur et rigidité de mise en œuvre ; (souvent plusieurs années)
- ☒ Difficultés d'appropriation par le personnel de l'entreprise ;
- ☒ Nécessité d'une bonne connaissance des processus de l'entreprise
- ☒ Captivité vis à vis de l'éditeur : le choix d'une solution est souvent structurant pour l'entreprise et un changement de PGI peut être extrêmement lourd à gérer.

¹ S.KONE, OP-CIT, P : 72.

Section 3 : La mesure de la performance globale

La performance est une notion complexe et multiforme, comme le souligne Bourguignon (2000), il n'y a pas une définition universelle de la performance « *la performance " mot-valise " ne prend de sens que dans son contexte spécifique, elle permet des interprétations d'autant plus variable qu'elle n'est pas toujours explicitement définie*¹ ». Le même auteur a donné une autre définition plus large en matière de gestion « *la performance est la réalisation des objectifs organisationnels* »².

Lorsque l'on évoque l'évaluation de la performance, nous abordons la question des indicateurs de mesure, qui se résument en générale dans deux catégories, à savoir les indicateurs financiers qui sont basé sur la comptabilité financière qui est « *un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer enregistrer des données de base chiffrées, et de fournir après un traitement spécifique un ensemble d'informations conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés* »³,

Selon Roger AIM, l'indicateur doit reprendre aux critères définit par la méthode SMART, à savoirs⁴ :

- ✓ **Spécifié**: l'objectif doit être clairement définit, il ne doit pas être formulé de manière vague.
- ✓ **Mesurable** : la mesure liée à l'objectif doit être quantifiable.
- ✓ **Acceptable** : l'objectif doit être acceptable du point de vue légal, économique social, ect.
- ✓ **Réaliste**: l'objectif ne doit pas être trop ambitieux, il doit être atteignable par la prise en compte du contexte environnemental.
- ✓ **Temporellement** définit : l'objectif doit être défini dans un planning, réparti dans un temps.

1. Les indicateurs de la mesure de la performance financière

Piloter la performance de l'entreprise grâce au contrôle de gestion nécessite tout d'abord de mesurer la performance financière. Celle-ci sert à évaluer le succès stratégique et fournir des orientations sur les actions à entreprendre. Malgré ces difficultés conceptuelles, les managers de l'entreprise doivent opérationnaliser la performance et en proposer des modalités de calcul, sous forme d'indicateurs qui serviront à alimenter des tableaux de bord et à faire de reporting⁵.

La comptabilité avec ces différents types sert à communiquer des informations chiffrées à chaque moment dans la vie d'une entreprise, à cet effet la production d'indicateurs

¹ A.Bourguignon, « performance et contrôle de gestion », Encyclopidie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Edition Economica, 2000, P : 932.

² A. Bourguignon, « *La performance, essais de définition* », Revue Française de Comptabilité, Juil-août 1995, N° 269.

³ Jean-Luc SIRUGUET et Lynda KOESSLER, « Le Contrôle Comptable bancaire », Paris : La revue Banque, editeur, 1998, P : 13.

⁴ R.AIM, « indicateurs et tableau de bord », AFNOR, 2 édition, 2011, P : 28.

⁵ Le reporting est une remontée d'informations pertinentes, afin d'informer les niveaux hiérarchiques supérieurs à l'aide d'une série d'indicateurs.

comptables est le premier niveau de mesure traditionnellement développées par les entreprises.

Pour Fernandez (1999), l'indicateur de performance est « *une information ou un regroupement d'informations contribuant à l'appréciation d'une situation par le décideur. Il n'est jamais muet et entraîne toujours à la manière d'un schéma stimulus provoque une action ou une réaction du décideur*¹

1.1. Les résultats comptables, une source de mesure de la performance financière

Les entreprises calculent, pour leur besoin interne et externe, des résultats comptables indiquant leur niveau de profit, ils sont utilisés aussi en comptabilité financière - qui est aussi un outil de métrologie, car elle consiste la représentation financière des activités de l'entreprise par leur mesure financière² -, et communiqué officiellement au tiers après validation définitif.

Le plus connu de ces agrégats est le résultat net directement issu de la comptabilité. Mais d'autres indicateurs plus détaillé donnent une meilleure image de la performance financière. Savoir les calculer et les analyser est un enjeu important pour les contrôleurs de gestion qui doivent maîtriser ce véritable langage en apprenant leur vocabulaire afin de ne pas traduire mal la réalité de l'entreprise³.

Le contrôleur de gestion peut par exemple mettre en place un indicateur basé sur le chiffre d'affaire (charge /CA %), en exploitant mensuellement les montants (dépenses) communiqués par la comptabilité analytique qui sont présentés à différents endroits du compte de résultat, ces dernier sont reclassés et présentés par centre de coût ou par activité sous forme de tableau.

¹ A.FERNANDEZ, « les nouveau tableaux de bord des managers », Edition Organisation, 1999, P : 155.

² ECOSIP, Cohérence , pertinence et évaluation, Paris, Economica, 1996, P : 19.

³ Certain managers avec ou sans la complicité des contrôleurs, manipulent les résultats comptables de leur entreprise, afin de maquiller leur situation financière, ils peuvent présenter aussi des fausses indicateurs qui cachent le déficit de l'entreprise, afin de bénéficier d'avantage, le scandale d'ENRON reflète cette situation.

Tableau N° 02 : Tableaux de bord basé sur des résultats comptables

| Mois : JANVIER | | | | | |
|----------------|--|--------------------|----------------|----------------------|-------------|
| Centre -A- | | | | | |
| N° | Rubrique | M ^t (N) | % /CA | M ^t (N-1) | % Evolution |
| * | CA | | 100 % | | |
| 1 | Cout d'achat des M ^P et M ^{dise} | | 1/ CA% | | |
| 2 | Sous-traitance | | 2/ CA% | | |
| 3 | Marge Brute | | 3/ CA% | | |
| 4 | Autres achats | | 4/ CA% | | |
| 5 | Valeur ajoutée | | 5/ CA% | | |
| 6 | Frais de personnel | | 6/ CA% | | |
| 7 | Loyer et charges locatives | | 7/ CA% | | |
| 8 | Marketing et publicité | | 8/ CA% | | |
| 9 | Autres services | | 9/ CA% | | |
| 10 | Amortissement et provision | | 10/ CA% | | |
| 11 | Impôts et taxes | | 11/ CA% | | |
| 12 | Assurances | | 12/ CA% | | |
| 13 | Autres charges opérationnelles | | 13/ CA% | | |
| 14 | Autres produits opérationnelles | | 14/ CA% | | |
| 15 | Résultat opérationnel | | 15/CA% | | |
| 16 | Produits financiers | | 16/ CA% | | |
| 17 | Charges financiers | | 17/ CA% | | |
| 18 | Résultat de l'exercice Avant IBS | | 18/ CA% | | |

Source : élaboré par nous-même, selon un document interne du groupe ARCOFINA.

Lorsque cette information est utilisée à des fins de communication financière, elle est en général normalisée via le plan comptable financier, selon les normes IFRS¹ par exemple. Elle est donc plus au moins comparable d'une entreprise à l'autre. Cela n'est pas tout à fait le cas de l'information à usage exclusivement interne (dans le tableau présenté ci-dessus le contrôleur de gestion a ajouté deux colonnes, l'une pour les montants de l'année (N-1) et

¹ International Financial Reporting Standard.

Chapitre I : La contribution du Contrôle de gestion sur la mesure de la performance

l'autre pour calculer l'évolution de chaque rubrique en pourcentage entre l'année (N) et (N-1) selon le besoin), figurant dans les reporting et le tableau de bord présenté par le contrôleur de gestion. Il faut alors bien choisir les indicateurs et bien comprendre comment les calculer, car ces règles de calcul s'adaptent aux besoins spécifiques et changent des décisions à prendre.

Au final, le contrôle de gestion utilise les mêmes indicateurs de mesure de la performance financière que la comptabilité, mais contrairement à la comptabilité et à la finance d'entreprise, qui travaillent le plus souvent sur des indicateurs normalisés, il ne suit pas des normes externes. Souvent, l'entreprise développe des normes pour ses propres reporting, ce qui peut conduire à constater des écarts entre plusieurs concepts en apparence similaires¹.

1.2.L'analyse financière

Le contrôle de gestion vu sous l'angle de l'analyse financière est un outil de pilotage permettant de vérifier l'adéquation des méthodes, outil capital humain mis en œuvre au regard des décisions stratégiques et opérationnelles, d'un autre côté les responsables opérationnels doivent connaître et s'appuyer sur les outils de pilotage de contrôle de gestion, tels que l'analyse et le pilotage des volets suivants :

- les soldes intermédiaires de gestion.
- les ratios de rentabilité.
- les ratios de solvabilité.
- L'équilibre financier (le fond de roulement et le besoin de fond de roulement ainsi que la trésorerie).

L'ensemble de ces ratios est résumé dans le tableau suivant :

Tableau N° 03: Soldes et Ratios d'Analyse Financière

| <i>Volet</i> | <i>Nom</i> | <i>Formule de calcul</i> | <i>Intérêt et signification</i> |
|---|---|--|---|
| Soldes Intermédiaires de Gestion | Revenus d'exploitation | $\sum \text{Revenus}$ | Sommes des revenus et produits d'exploitation |
| | Valeur Ajouté - VA - | $CA - \text{Ach}^t \text{ Conso}^{\text{mmé}} - A^{\text{trs}} - \text{Ch}^g \text{ E}^{\text{xploi}}$ | -La richesse créée dans l'entreprise. -La rémunération du Capital C(Actionnaires) et du Travail L (Salariés) |
| | Excédent Brut d'Exploitation - EBE - | $VA - \text{Impôt \& taxe} - \text{Frais du Personnel}$ | -reflète la performance d'exploitation (la gestion) -c'est un revenu d'exploitation ($P^{\text{duit encai}^{\text{ssable}} - \text{Ch}^g \text{ décai}^{\text{ssable}}$) |
| | Résultat d'Exploitation - RE - | $EBE - \text{Dot } A^{\text{mortis}} \& \text{Provision}$ | -reflète la politique d'Investissement (fixé par les Actionnaires) |
| | Résultat des Activités Ordinaires - | $RE \pm \text{Ch}^g \& P^{\text{duit}} \text{Fin}^{\text{cièr}} \pm A^{\text{trs}} \text{Perte \& Gain ordinaire}$ | - reflète la politique d'Investissement et du financement (fixé par les |

¹ N.BERLAND et Y.DE RONGE, OP-CIT, P : 371.

Chapitre I : La contribution du Contrôle de gestion sur la mesure de la performance

| | | | |
|------------------------------|--|---|--|
| | RAO- | | Actionnaires) -cette politique peut être mal mesurée, qui conduit à un résultat négatif |
| | Résultat net -RN- | $RAO \pm Ch^g \& P^{duit}$ EXTRA ^{ordinaire} - IBS | -le signale le plus connu dans le marché financier. -avec un RN positive, l'entreprise a plus de chance pour avoir les moyennes de financement. |
| | Capacité d'Auto Financement -CAF- | $RN + Dot A^{mortis} \& Provision$ | -les produit encaissables – les charges décaissables (en exploitation et hors exploitation). |
| Ratios de SOLVABILITE | Suffisance des Capitaux Propres | $\frac{CP}{Actif}$ | -La proportion des Actifs engagés par les Actionnaires (Risques) |
| | Capacité d'Endettement | $\frac{CP}{C^{ptx} Permanente}$ | -les Capitaux permanente sont formés des CP et Passif NON courant. - C'est le degré d'Autonomie financière. |
| | Capacité de Remboursement | $\frac{CAF}{Emprunts}$ | - elle mesure la solvabilité d l'entreprise |
| | Poids de la Dette | $\frac{Charge Fin^{ciér}}{Actif}$ | -pour mesuré la couverture des charges financiers. |
| Ratios de RENTABILITE | Marge Brute | $\frac{CA - Ach^t Conso^{mmé}}{CA}$ | - |
| | Marge Nette | $RN \div CA$ | - |
| | Rentabilité Economique | $RE \div Actif$ | -c'est la rentabilité globale. |
| | Rentabilité Financière | $RN \div CP$ | -c'est la rentabilité des actionnaires de l'entreprise. |
| Equilibre Financier | Fond de Roulement -FR- | $C^{ptx} Permanente -$ Actif NON Courant | -c'est l'excédent des ressources permanente pour financier les le BFR (l'exploitation). |
| | Besoin de Fond de Roulement -BFR- | $Stock + Client - Fournisseur \pm A^{ts} Actif \& Passif Courant$ | -c'est le décalage en cycle d'exploitation, dû aux délais de fournisseur et de client qui ne correspond pas aux normes de secteur. |

Source : élaboré par nous-même, selon le cours d'Analyse financière de Mr K.Zouari, IFID 2016.

Le contrôleur de gestion se base aussi sur les informations fournies par le tableau des flux de trésorerie afin d'avoir une mesure de la performance financière qui se résume dans la rentabilité, la situation de la liquidité et les mouvements de la trésorerie à savoir :

- ✓ Flux de trésorerie générés par l'exploitation.
- ✓ Flux générés par les activités d'investissement.
- ✓ Flux générés par les activités de financement.

Pour bien cerner l'activité, le contrôleur de gestion peut affecter chaque flux à sa source principale, à l'aide d'une comptabilité analytique et d'un système d'information sophistiqué.

Malgré la large utilisation de cette analyse financière basée sur les chiffres comptables par les contrôleurs de gestion, on doit savoir que le résultat comptable ne dit rien sur l'effort relatif que l'entreprise a produit, pour le générer, elle doit le ramener -pour le rendre pertinent- aux moyens (investissement) mis en œuvre afin de calculer un taux de rentabilité (ROI).

1.3. Le taux de rentabilité ou ROI (Return On Investments)

Il existe de multiples variations du **ROI** dans la littérature comptable et dans la pratique des entreprises. Par simplicité, la définition du **ROI** ici est celle qui « *rapporte un bénéfice comptable à la valeur comptable nette des actifs mis en œuvre pour l'obtenir* »¹.

Sous sa forme générique, le **ROI** se présente comme un taux de rentabilité, exprimé en pourcentage :

$$ROI = \frac{\textit{Profit}}{\textit{Actifs nets}}$$

$$\textit{Actifs nets} = \textit{Imobilisations nettes} + \textit{Besoin en Fond de Roulement}$$

$$\textit{BFR} = \textit{Créances clients} + \textit{Stocks} - \textit{dettes fournisseurs}$$

Au-delà de ce calcul simple, plusieurs problèmes se posent sont:

- ✓ Les actifs nets qui sont mis au dénominateur ont un impact d'augmenter avec le temps la rentabilité des investissements les plus anciens, alors qu'aucun changement économique ne justifie une telle évolution. On imagine à ce stade les effets pervers induits par un tel mécanisme. Investir le taux de rentabilité dans un projet nouveau revient à faire baisser mécaniquement le taux de rentabilité² (avec le temps la valeur net de l'mobilisation qui se trouve dans le dénominateur diminue), cela conduit, si l'on utilise le taux de rentabilité de cette manière, à développer des politiques

¹ K. MERCHANT et W. VAN DER STEDE, « Management Contrôle systems : performance measurement, evaluation and incentives », édition Prentice Hall, P : 435.

² N.BERLAND et Y.DE RONGE, « OP-CIT », P : 376.

malthusiennes et à refuser tout investissement nouveau. Par contre le **TRI**¹ permettrait d'avoir une estimation correcte de la rentabilité.

Le **TRI** est le taux qui permet de résoudre l'équation suivante :

$$TRI = \frac{CF_1}{(1+t)} + \frac{CF_2}{(1+t)^2} + \frac{CF_3}{(1+t)^3} + \frac{CF_4}{(1+t)^4} + \dots + \frac{CF_n}{(1+t)^n} - \text{Investissement}$$

Il est donc le taux permettant d'avoir une **VAN**² de l'investissement égal à 0. Ce taux est constant sur la durée de vie du projet, contrairement au **ROI** comptable, qui augmente avec le temps, le TRI est utilisé aussi souvent pour les choix d'investissement car il permet de prendre en compte la rentabilité du projet sur la durée de vie total.

- ✓ L'interprétation du ROI nécessite un certain nombre de précautions. La coupure annuelle que nécessite le calcul est une incitation pour les managers à « tricher » à la marge en fin d'année. Les conséquences sont multiples : des investissements retardés sur l'année suivante, des dépenses également reportées sur l'autre exercice, voir des vente anticipées, qui peuvent être retournées ensuite par le client, avec le risque que cela comporte d'insatisfaction de leur part.

Pour ces raisons, de nouveaux indicateurs apparaissent à la fin des années 1980. L'idée était, de proposer des outils plus simples, moins manipulables, plus en phase avec les attentes des apporteurs de capitaux, notamment les actionnaires, et reflète mieux la création de la valeur.

1.4.L'indicateur EVA (Economic Value Added), mesure du niveau de la création de valeur

Le résultat comptable n'est que ce qui reste aux apporteurs de capitaux et ne correspond pas forcément au bénéfice attendu. C'est un solde et l'on ne sait pas si son montant correspond aux attentes des actionnaires, compte tenu du risque pris dans l'entreprise. Elle peut être bénéficiaire, mais avec un bénéfice tout à fait insuffisant, Il faut donc **normer** ce bénéfice, c'est-à-dire le rendre comparable à une base de rémunération normale.

La formule de l'**EVA** est la suivante :

$$\mathbf{EVA = Résultat net - K \times CE}$$

- ✓ **K** : est le cout moyen pondéré du capital.
- ✓ **CE** : sont les capitaux employés, notamment ceux financés par les actionnaires et les banques.

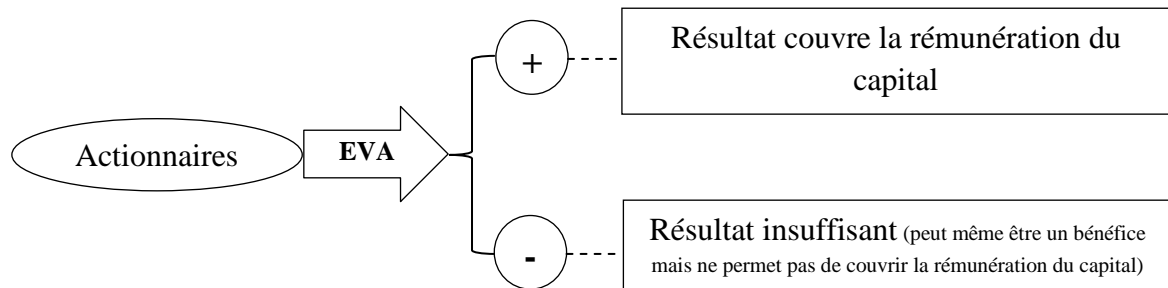
¹ Taux de rendement interne.

² La Valeur Actuelle Nette est la différence entre les cash-flows actualisés à la date 0 et le capital investi.

Chapitre I : La contribution du Contrôle de gestion sur la mesure de la performance

Si l'entreprise dégage un résultat qui permet de couvrir la rémunération attendue par les apporteurs de capitaux (actionnaires), alors l'**EVA** est positive et l'entreprise crée de la valeur. Dans le cas contraire, l'**EVA** est négative et l'entreprise détruit de la valeur, le schéma suivant illustre ce cas.

Schéma n° 08: l'interprétation de l'EVA



Source : élaboré par nous-même

Il est tout à fait possible d'avoir des résultats positifs mais de détruire de la valeur car le résultat net n'est pas suffisant pour couvrir les attentes de capitaux. De ce point de vue, l'**EVA** est un indicateur qui se lit plus facilement que les précédents.

Mais l'**EVA** n'est pas exempte de critiques et de difficultés, tout comme dans le calcul du ROI, le cout du capital **K** est un élément central, il importe que le **ROI** soit supérieur au cout du capital, c'est-à-dire au taux de rémunération attendu par les apporteurs de capitaux (actionnaire et créancier) en échange de leurs investissement dans l'entreprise, l'évaluation du **K** est complexe et peu accessible aux profanes. Elle repose sur l'équation suivante :

$$K = r * \frac{\text{Capitaux Propres}}{\text{Capitaux Propres} + \text{Dettes financières}} + i(1 - t) * \frac{\text{Dettes financières}}{\text{Capitaux Propres} + \text{Dettes financières}}$$

r : est le taux de rentabilité attendu par les actionnaires.

i : est le taux d'intérêt des emprunts.

t : est le taux d'imposition.

K est donc la moyenne pondéré de la rémunération attendue par les actionnaires et de la rémunération après impôts des dettes financières. Si le deuxième terme de l'équation est simple à calculer, le premier nécessite de connaître « **r** » la rentabilité attendue des titres de l'entreprise. On calcule cette dernière en utilisant le modelé d'évaluation des actifs financiers « **MEDAF** » selon la formule suivante.

$$r = r_f + \beta (r_m - r_f)$$

Rf : est le taux sans risque.

Rm : est le rendement du marché.

β : est la sensibilité du rendement du titre au rendement du marché.

Le **MEDAF** donne une évaluation de la rentabilité espérée d'un Actif, il a renouvelé la manière de concevoir la relation entre rentabilité attendue et risque, l'allocation des portefeuilles et la mesure des performances.

En fin, ces diverses informations financières sont utilisées par les managers pour prendre les décisions les plus importantes et pour calculer leur bonus. Mais les managers comptent aussi sur des indicateurs **non financières** mesurant par exemple la satisfaction des clients, le bon déroulement des opérations, la performance du personnel, l'intégration dans la communauté et la préservation de l'environnement, ou encore le degré plus ou moins innovant de l'entreprise. D'autres dimensions pourraient être ajoutées à celles-ci en fonction de la nature et des besoins de l'entreprise.

2. Les indicateurs de la performance non financière

Au niveau des outils de suivi, de fortes critiques se sont élevées à l'encontre des versions les plus « pures » du contrôle budgétaire et du reporting, exclusivement financières et centrées sur le calcul d'écart. De nouveaux outils de suivi de la performance, à la fois financière à court terme et non financière, souvent à plus long terme, viennent compléter utilement la palette traditionnelle.

La performance se mesure et s'analyse grâce à des indicateurs non financiers. Ceux-ci sont divers et présentent des spécificités de calcul qui dépendent de leur nature. Dans cette sous-section on va présenter quelques indicateurs non financiers (satisfaction clients, variables des ressources humaines ...), afin de connaître l'aspect et l'utilité de ces derniers, un approfondissement de ces indicateurs sera présenté dans le troisième chapitre, qui va clarifier la dépendance multidimensionnelle de cette mesure de la performance avec l'analyse causale de l'audit interne au sein de l'entreprise.

Le caractère **anticipateur** de ces indicateurs non financiers veut dire qu'ils doivent donner une information très « en amont » qui permette de détecter des signes annonciateurs bien avant qu'une situation ne se réalise. Les indicateurs, dans le *balanced scorecard*, s'attachent à satisfaire cette nouvelle exigence. L'information « en amont » va également de pair avec la compréhension des modèles de causalité entre événements : les signes annonciateurs d'une situation portent le plus souvent sur ses origines, contrairement au résultat, état de fait accompli devant lequel il est trop tard pour agir.

2.1. Le tableau de bord équilibré « Balanced Scorecard - BSC - »

D'après Kaplan et Norton, le tableau de bord prospectif (équilibré) « fournit aux dirigeants un cadre de travail complet pour traduire le projet d'avenir et la stratégie de l'entreprise en un ensemble cohérent d'indicateurs de la performance »¹.

Le *balanced scorecard* (**BSC**), est-il différent du tableau de bord classique que nous avons présenté précédemment ? Le **BSC** revendique une nouvelle philosophie de pilotage¹,

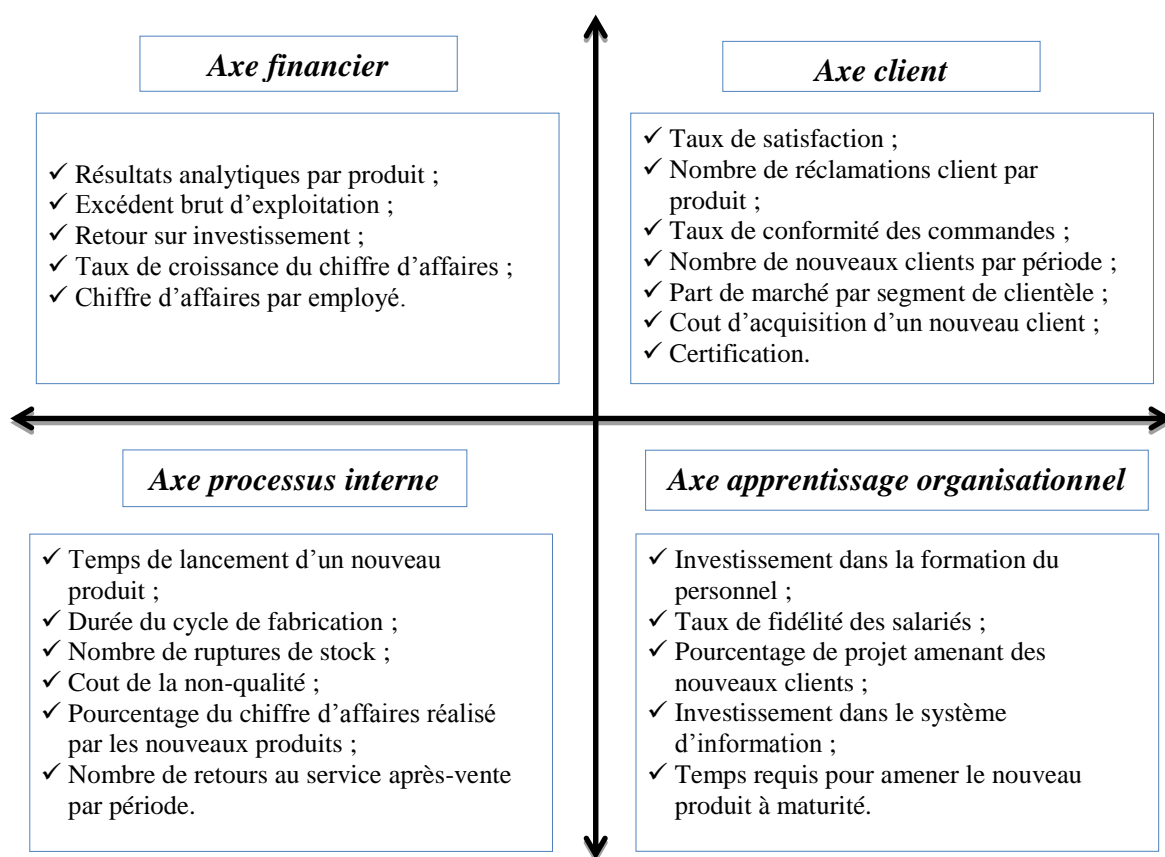
¹ Kaplan, R. S. et Norton, D. P., « L'alignement stratégique », Editions d'Organisation, Paris, 2007, P : 36.

Chapitre I : La contribution du Contrôle de gestion sur la mesure de la performance

dépassant les seuls indicateurs financiers pour mettre véritablement en ligne le contrôle de gestion avec la stratégie d'une part et l'opérationnel d'autre part. Un bon système de pilotage, devant faire apparaître les **axes stratégiques** et sélectionnera les indicateurs les plus pertinents en faisant une large place à la qualité, aux délais, à la valeur perçue par le client, à l'amélioration des processus internes. La méthode de confection du BSC diverge de celle du tableau de bord classique. Là où le tableau de bord classique laisse une place prépondérante à l'adaptation aux conditions particulière de l'entreprise, le BSC prescrit **quatre** axes majeurs d'analyse, qui sont² :

- ✓ Les résultats financiers ;
- ✓ La satisfaction des clients ;
- ✓ Les processus internes ;
- ✓ L'apprentissage organisationnel ;

Schéma n° 09: Le balanced scorecard « BSC »



Source : N.BERLAND et Y.DE RONGE, OP-CIT, P : 430.

2.1.1. La perspective financière

Les auteurs du BSC affirment que « l'axe financier sert de fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du BSC », trois axes stratégiques financiers sont proposés, qui croisés avec la situation de marché de l'entreprise (croissance, maintien, maturité/récolte) fournissent une gamme d'indicateurs.

¹ Kaplan et Norton proposent de créer un outil permettant de concevoir **une performance multidimensionnelle**.

² S.KONE, OP-CIT, P: 57.

Ces indicateurs financiers, non exhaustifs, doivent être adaptés au contexte particulier de chaque entreprise et à la phase du cycle de vie du secteur où évolue l'entreprise.

2.1.2. Le perspectif client

Cinq mesures génériques sont identifiées, qui sont autant de domaines d'indicateurs :

- Part de marché ;
- Conservation de clientèle ;
- Acquisition de nouveaux clients ;
- Satisfaction des clients ;
- Rentabilité par segment.

Ces cinq domaines sont liés entre eux par des relations de cause à effet, la satisfaction de la clientèle permet tout à la fois de conserver les clients existants, d'assurer la rentabilité par segment et d'acquérir de nouveaux clients ; le maintien des clients existant et le développement de nouveaux marchés conditionne la rentabilité et la part de marché.

2.1.3. Le perspectif processus interne

L'objectif de cet axe est de prendre en compte l'ensemble des processus internes, et en particulier l'innovation, la production et le service après-vente. Concernant le processus d'innovation, une première étape consiste à cerner le marché en identifiant les besoins nouveaux ou latents des clients.

2.1.4. Le perspectif apprentissage organisationnel :

Cet axe est celui des moyens permettant d'atteindre les objectifs de performance définis dans les trois axes précédents. Ces moyens se déclinent en trois composantes ¹:

- Le potentiel des salariés (satisfaction, fidélité, productivité),
- Les capacités du système d'information,
- Le climat, c'est-à-dire la motivation, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de l'entreprise et des salariés.

2.2. Quelques exemples des indicateurs de performance non financière

La performance non financière se mesure grâce à plusieurs indices, dans cette section on va présenter deux sortes d'indicateurs :

- Ceux liés à la satisfaction client et ;
- Ceux liés aux variables des ressources humaines (RH).

2.2.1. La satisfaction clients

Contrairement à la performance financière, les méthodes sont ici moins normalisées, du fait que la mesure de la satisfaction clients peut dépendre de mesures sur l'état d'esprit des clients aussi bien que de mesures sur la qualité des prestations fournies ou de la comparaison par rapport aux concurrents.

¹ S.KONE, OP-CIT, P : 60.

La première façon de mesurer la satisfaction des clients est de leur faire remplir **un questionnaire de satisfaction**. L'évaluation est alors subjective et dépend de l'hétérogénéité du public concerné, il existe différents types de questionnaires¹ :

- Questionnaire de satisfaction dans le cadre d'enquêtes ponctuelles sur le lieu de consommation de la prestation.
- Questionnaires de satisfaction à la fin de la prestation.
- Questionnaire de satisfaction à froid lors d'enquêtes par téléphone.

La satisfaction peut aussi être mesurée par :

- **les plaintes reçues** formellement, ou les incidents lors de la prestation, il faut alors développer un SI spécifique permettant de recueillir l'information.
- **Les retours marchandises de clients** qui ne s'estiment pas satisfaits et choisissent de se faire rembourser,

Dans les deux cas ci-dessus, le contrôleur de gestion focalisent dans sa mesure sur ce qu'en pense le client (approche client).

Le contrôleur de gestion, peut aussi dans un second cas, chercher à garantir un niveau de qualité « **objective** » sur la prestation (**approche qualité**), cette dernière peut être interne à l'entreprise ou avoir été définie par rapport aux concurrents, dans les deux cas, cette attitude peut être dangereuse si l'entreprise se trompe dans la fixation de la norme, et ce pour deux raisons : soit parce que sa norme interne est décalée par rapport aux attentes des clients ou aux offres des concurrents, d'où la nécessité de combiner les deux approches (client / qualité) sans oublier de se situer toujours par rapport aux concurrents.

2.2.2. Les variables de ressource humaine

Ce sont tout le personnel de l'entreprise qui va à la fin créer de la valeur par son travail, son implication et son imagination, la part des coûts relatifs à la ressource humaine constitue également le principal poste de charge dans l'entreprise. Sous l'impulsion d'économistes tels qu'I. Nonaka, H. Takeuchi, H. Simon, P. Drucker, Ph. Lorino ou J-C. Torondeau, s'est ainsi développé une école du knowledge management (management des savoirs) dont les émules sont de plus en plus nombreux. Loin de considérer le capital humain comme un coût, ceux-ci y voient une ressource qu'il convient d'optimiser. La formation participe de cette reconnaissance du creuset de compétences présent dans l'ensemble des entreprises.

On demande au contrôle de gestion d'être carrefour et intégrateur de paramètres financiers et de données sociales, de proposer des tableaux de bord pour aider les directeurs financiers comme les directeurs de ressources humaines à piloter la performance économique et sociale.²

A. La mesure des processus RH

La performance de l'entreprise est déjà celle de la fonction RH, c'est-à-dire des professionnels qui contribuent à organiser la gestion des ressources humaines dans

¹ N.BERLAND et Y.DE RONGE, OP-CIT, P : 397.

² Claude Alazard et Sabine Sépari, « Contrôle de gestion, Anuel et applications », édition Dunod, 6ième édition, Paris, 2005, P 615.

Chapitre I : La contribution du Contrôle de gestion sur la mesure de la performance

l'entreprise, différents processus sont animés par cette fonction. Cela va du recrutement, de l'administration de la paye à licenciement, en passant par de multiples autres tâches (négociation salariale, administration des œuvres sociales, veille réglementaire ...).

Toutes ces activités ne sont toutefois pas identiques en termes de mesure de la performance. En fait, certaines d'être elles sont assez bien encadrées par des processus stables et répétitifs, il en va ainsi de la paye, tous les mois, l'entreprise édit des bulletins de paye dont il importe qu'ils soient conformes à la réglementation, qu'ils reflètent le travail effectué par les salariés. La performance est alors assez simple à mesurer puisqu'elle dépendra du nombre de réclamations justifiées, de corrections devant être apportées le mois suivant.

D'autres activités sont plus difficiles à mettre en œuvre et le processus est moins stable ou fait appel à davantage de subjectivité il en va ainsi du processus de recrutement qui est assez stable, mais dont la subjectivité forte et les résultats incertains, dans ce processus il est possible de suivre le bon déroulement des étapes :

- Combine de candidatures ont été reçues ?
- À quel rythme a-t-on répondu à ces courriers ?
- Combine on fait l'objet d'un entretien ? deux ou plusieurs entretiens ont-ils été nécessaires ?

E revanche, la question de savoir si l'entreprise a fait un bon recrutement est autrement plus difficile, la repense ne sera connue que quelques années plus tard, et dépend grandement du pouvoir d'attraction de l'entreprise des meilleurs candidats et de sa capacité à intégrer les candidats recrutés (sélectionner est une chose, être capable de garder les candidats dépend d'un autre processus, celui d'intégration des nouveaux embauchés.

B. La performance de la masse salariale

La masse salariale est l'une des dimensions clés pour l'entreprise. Il s'agit d'en maîtriser les coûts en mettant les bons collaborateurs aux bons endroits, en nombre juste suffisant, avec une division du travail permettant l'efficacité maximale, l'évolution de la masse salariale dépend de plusieurs paramètres qu'il appartient aux responsables RH de clairement identifier afin de comprendre dans le détail l'évolution des coûts.

L'entreprise doit d'abord s'assurer que les salaires versés sont équitables par rapport aux qualifications demandées et au marché du travail local, national ou international selon les cas. Le système d'information de l'entreprise doit donc être ouvert sur l'extérieur afin de collecter des informations sur les conditions de marché, il s'agit également de s'assurer de l'équité interne des rémunérations.

La réalisation de ce travail d'équité externe et interne nécessite la normalisation des compétences, de l'ancienneté et des parcours individuels dans l'entreprise afin d'élaborer des grilles de référentiels permettant de porter un jugement sur la qualité de la politique salariale de l'entreprise.

C. Les conditions du travail et le climat social

Le pilotage de la ressource humaine nécessite de mettre sous tension d'autres variables, plus qualitatives. Les salariés sont notamment sensibles aux conditions de travail et au climat social qui règne dans l'entreprise, il est important d'étudier **la satisfaction des salariés**.

Les conditions de travail vont s'appréhender avec des ratios très simples de type nombre de m² par personne, nombre de fois d'accès à la formation, qualité des équipements mis à disposition, aménagement ou non des horaires de travail, nombre d'heures de travail hebdomadaire, de même, il est possible de prendre en considération l'investissement humaine par la mise en œuvre des actions spécifique pour améliorer les conditions du travail, comme des entretiens d'évaluation annuels qui sont alors des moments d'échange et de remontée d'information, ces éléments permettent d'objectiver les conditions de travail par rapport à des normes professionnelles acceptées¹.

L'absentéisme peut être lié aux conditions du travail et traduit le mauvais climat social dans l'entreprise, ce dernier se traduira par une moindre implication dans le travail et donc une baisse de performance pour l'entreprise, mais le taux d'absentéisme doit être calculé avec prudence car quelques cas de maladie de longue durée peuvent fausser la traduction de ce taux (dégradation des conditions de travail par exemple), une analyse du micro-absentéisme est alors préférable.

Le **climat social** va aussi se mesurer avec des taux de **turn-over**, c'est-à-dire le nombre de personnes quittant volontairement l'entreprise sur le nombre de personnes en poste. Il ne s'agira bien sûr pas de compter les départs suite à des licenciements ou des retraites. L'indicateur doit être manipulé avec prudence car on ne sait jamais si ce ne sont pas les facteurs en dehors du travail (arrivée des enfants, marché du travail local très actif) plutôt que ceux liés au travail (climat social et conditions de travail) qui motivent le départ.

D'autres indicateurs du processus « **hygiène, sécurité, conditions de travail (HSCT)** » sont aussi utilisés.

- Accident de travail et maladies professionnelles.
- Évolution du taux d'accident de travail (AT) sans arrêt et avec arrêt.
- Taux de fréquence, taux de gravité.
- Nombre de maladies professionnelles.
- Evolution du taux d'absentéisme TA.

D. La mesure de la responsabilité sociale d l'entreprise (RSE)

Depuis quelque année, les entreprises sont de plus en plus soucieuses d'agir de façon responsable vis-à-vis de leurs salariés, en mettant en œuvre des programmes visant à assurer la mixité sociale, sexuelle et professionnelle en veillant à effectuer des recrutements équilibrés, ci-dessous des exemples d'indicateurs RSE :

- Nombre de candidatures pour un poste.
- Taux de maintien du personnel.

¹ IDEM, P : 402.

Chapitre I : La contribution du Contrôle de gestion sur la mesure de la performance

- Emplois offerts/ emplois acceptés.
- Taux de départs des nouveaux entrants.
- Amélioration du taux et de la qualité d'encadrement.
- Pourcentage de femmes aux postes de cadres supérieurs et moyens.
- Rapport entre le budget de formation/ cout d'exploitation.
- % de dépenses de formation par rapport au secteur.
- % des salariés sur des métiers clés qui ne sont pas allés en formation depuis trois ans.
- Existence d'une charte d'éthique et son respect.

D'après le développement de ces indicateurs non financière, on peut conclure que ces derniers fournissent aux managers des chiffres très importants et pertinents qui influence la prise de décision, mais d'un autre coté l'interprétation de cette catégorie d'indicateurs devra être **prudente** dans la mesure où on ne sait pas bien ce que les chiffres veulent dire, en effet le recours à un outil d'analyse de causalité est primordial, cela implique la nécessité de l'**Audit interne** -objet du chapitre 2-.

Conclusion du premier chapitre

Au terme du présent chapitre, il faut rappeler que l'évolution du **contrôle de gestion** vers le **management de la performance** est caractérisée par l'importance croissante d'outils privilégiant le lien entre stratégie et contrôle,

La synthèse des éléments abordés au cours de ce chapitre, nous conduit à admettre que l'efficacité des pratiques de contrôle de gestion relève à la fois :

✓ Des **outils et méthodes** appliquées avec rigueur et bon sens, le bon pratique de la **gestion budgétaire** prévisionnelle et le suivi, analyse (contrôle) de la performance budgétaire, la mise en place d'un **système d'informations** efficace qui permet l'alimentation des tableaux de bord, facilitant la communication interne et externe, développer une comptabilité analytique pour établir un système de mesure et constituer un outil de prise de décision.

✓ Mais relève aussi de la mise en place d'un system de **la mesure e la performance** adapté au besoin des managers et constitué par une gamme d'**indicateur financière et non financière** qui couvre l'ensemble des activités de l'entreprise.

Nous avons vu également, que l'information collectée par les contrôleurs de gestion était essentiellement interne ; grâce au **balanced scorecard** « **BSC** », elle inclut aujourd'hui des données sur l'environnement, les concurrents, les clients, les fournisseurs, etc. Elle était financière ; elle s'étend maintenant aux données opérationnelles et sociales. Elle était quantitative ; elle est aussi devenue qualitative.

Les nouvelles approches et nouveaux outils du contrôle de gestion privilégient désormais l'**anticipation**, la compréhension des causes à travers le pouvoir explicatif de l'information ainsi que l'orientation vers l'action, dans la proximité des besoins des opérationnels et de leurs plans d'action.

CHAPITRE II

*L'audit interne, outil pour le
maintien de la performance*

Introduction

Les entreprises sont en permanence confrontées à l'amélioration de leurs performances qui est de plus en plus recherchée au travers d'une décentralisation de la prise de décisions pour en assurer la pertinence et la mise en oeuvre rapide. Dans ces conditions, le dirigeant est amené à s'interroger sur la maîtrise du fonctionnement de l'entreprise, par lui-même et ses collaborateurs.

Par soucis d'assurer une croissance durable et pérenne, l'entreprise doit d'autant plus maîtriser les risques qu'elle encoure, pour cette raison nous sommes confrontés de plus en plus aux questions d'auditeurs internes sur le respect des procédures déterminés par les organes de contrôle interne. La fonction d'audit interne donne à cet égard l'assurance raisonnable que les opérations menées, les décisions prises sont « sous contrôle » et qu'elles contribuent donc aux objectifs de l'entreprise. Et si tel n'était pas le cas, elle apporterait des recommandations pour y remédier. Pour ce faire l'audit interne évalue le niveau du contrôle interne, c'est-à-dire la capacité de l'entreprise à atteindre efficacement les objectifs qui lui sont assignés et à maîtriser les risques inhérents à son activité. C'est donc une fonction éminemment utile aux dirigeants, quel que soit leur niveau de responsabilités,

Dans ce chapitre, nous allons voir comment l'audit interne peut être un outil primordial pour le maintien de la performance de l'entreprise, pour cela, et pour mieux comprendre son rôle nous devons nous poser certaines questions : l'audit interne est-il basé sur une plateforme solide ? Comment l'auditeur interne réalise t-il ses missions et avec quels outils ? Existe-il d'autres types d'audit autre que l'audit financière et comptable ? C'est quoi le risk-management et quelle est la position de ce dernier et des autres systèmes de contrôle vis-à-vis de l'audit interne ?

Pour répondre à cet ensemble de questions aux cours de ce chapitre, nous allons consacrer la **première section** au fondement théorique de l'audit interne, nous présenterons dans la **deuxième section** l'organisation d'une mission d'audit ainsi que les outils de l'auditeur interne, la **dernière section** mettra la lumière sur l'approche par les risques et l'audit de la performance globale en démontrant que l'audit interne a l'accès à toutes les activités de l'entreprise.

Section 1 : Le fondement théorique de l'audit interne

La pratique de l'audit interne en tant qu'outil de management a fait l'objet d'une normalisation internationale de la part de l'institut international de l'audit interne **IIA** (*institute of internal auditing*), qui a pour vocation d'être un lieu de réflexion sur l'audit interne et sa professionnalisation à travers sa promotion mondiale.

1. Définition et normalisation de l'audit interne

Le mot « **audit** » est issu du latin *audir*, c'est-à-dire « **écouter** », la première forme d'audit est le commissariat aux comptes avait bien été établie selon les normes comptables couramment acceptées; progressivement, l'audit a connu une extension dans ses domaines d'intervention qui se *sont multipliés* où il a été étalé *dans tous les domaines* et toutes les fonctions.

1.1. Définition de l'audit interne

Si le contrôle interne est le système qui permet à l'entreprise de fonctionner correctement et de respecter les lois et règlements, l'audit est « *une fonction indépendante à l'intérieur d'une entreprise permettant l'évaluation périodique de ses activités pour le compte de la direction générale ou du conseil d'administration*¹ ».

Selon le cadre conceptuel de l'**IIA**, l'audit interne est « *une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée* ».

A partir de la définition donnée par l'**IIA**, il est possible de déduire que l'audit interne peut être au service d'un management durable de la valeur en entreprise car il s'intéresse aussi bien au gouvernement d'entreprise qu'à la maîtrise des risques interne et externe de l'entreprise, deux concepts primordiaux en management durable de la valeur.

En outre, l'audit interne « *aide l'organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et des propositions pour renforcer leur efficacité* ».

1.2. Normalisation de l'Audit interne

Si l'audit interne est une profession normée, ce n'est pas une profession réglementée sauf dans quelques pays et, parfois, pour certains secteurs d'activité de ces pays. Il n'en demeure pas moins vrai que certaines lois peuvent avoir indirectement une influence considérable sur l'audit interne (loi Sarbanes-Oxley de juillet 2002).

Le professionnalisme et la légitimité de l'audit interne s'appuie ainsi sur des normes professionnelles rigoureuses et un code de déontologie, édictés au niveau international par l'**IIA** (*The Institute of Internal Auditors*)², il est fondé en 1941, qui est une association

¹ Communication SNC, Audit interne, Séminaire collectivités locales, février 1988.

² E. BERTIN, C.GODOWSKI et R.KHELASSI, op-cit, p 554-555.

professionnelle pour objet essentiel d'assurer la diffusion des idées et des techniques les plus modernes en matières d'Audit interne, elle regroupe près de 85 000 membres appartenant à plus de **120** pays.

L'audit interne connaît d'autres regroupements que l'Institut International et ce en fonction des affinités et des besoins, citons particulièrement :

- ✓ la « Confédération Européenne des Instituts d'Audit Interne » (**ECIIA**) regroupant 30 Instituts nationaux d'audit interne, pour les pays européens et du Bassin méditerranéen ;
- ✓ L'« Union Francophone de l'Audit Interne » (**UFAI**), pour les pays francophones ;
- ✓ la « Fédération Internationale des Comptables » (**IFAC**¹), créé en 1965 et rattaché à l'**IIA**, qui a publié les Normes Internationales d'Audit « **ISA**² » et le guide d'audit pour l'utilisation de ces normes dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises.

Grâce à ces organismes, l'audit interne a fait de nombreuses avancées.

2. Rôle et tâches de l'audit interne

2.1. Le rôle de l'audit dans la gouvernance de l'entreprise

La séparation entre la propriété et le contrôle engendre le risque que les dirigeants, par le biais de leurs décisions, fassent diminuer la valeur des fonds qui leur ont été confiés. Ce phénomène est expliqué à l'aide de la *théorie de l'agence* (Jensen et Meckling, 1976)³, laquelle envisage la possibilité d'une divergence d'intérêt entre le principal (l'actionnaire) et l'agent (le dirigeant).

La stakeholder-agency theory de HILL et JONES (1992)⁴, constitue une tentative intéressante d'élargissement. Elle considère que tous les agents économiques qui ont une créance légitime sur l'entreprise sont des parties prenantes ou stakeholders, et qu'en tant que telles, ils sont en droit d'obtenir une partie de la rente organisationnelle et qu'ils sont susceptibles d'être effectués par des styles de gestion inefficients (Depret et Hamdouch, 2005)⁵. L'objectif essentiel du système de gouvernance est alors de pérenniser le « nœud de contrats » constitutif de l'entreprise, et parallèlement, d'optimiser la « latitude managériale » (charreaux, 2004)⁶. La gouvernance d'entreprise recouvre ainsi « l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire » (charreaux 1997)⁷. A cet effet, l'audit interne et l'audit externe peuvent être considérés comme des mécanismes de gouvernance de l'entreprise.

¹ International Federation of Accountants.

² International standards auditing.

³ M.C. Jensen et W.H Meckling, « theory of the firm: managerial behavior », Agency costs and ownership structure, journal of financial Economics, 1976, P: 305-360.

⁴ C.W.L. Hill et T.M. Jones, « stakeholder-Agency Theory », journal of management studies, vol.29, n° 2, p: 131-154.

⁵ M.H. Depret et A.Hamdouch, « gouvernement d'entreprise et performance », De Boeck, pp : 39-79

⁶ Charreaux, « vers une théorie du gouvernement des entreprises », Economica, p : 540.

⁷ G. charreaux, « vers une théorie du gouvernement des entreprises », in le gouvernement d'entreprise : corporate governance, théories et faits, gérard charreaux éditeur, economica, p : 540.

Les débats sur la gouvernance de l'entreprise ont longtemps été centrés sur *les aspects financiers*, cherchant à améliorer la qualité du reporting financier, en renforçant notamment le rôle de l'auditeur légal, au sein des dispositifs de gouvernance.

Toutes les parties prenantes accordent en effet de l'importance à l'information comptable et financière, enjeu du partage des succès et des échecs de l'entreprise. L'auditeur légal, dont la mission consiste à vérifier l'information comptable et financière en vue de sa certification, devient alors un élément non négligeable de l'équilibre entre le dirigeant et l'ensemble des autres parties prenantes, en plus son rapport est pour les tiers un instrument privilégié de contrôle.

Les dispositions légales les plus récentes en matière de gouvernance d'entreprise (exemple : loi Sarbanes-Oxley aux Etats-Unis et Loi de sécurité financière en France), sont explicitement destinées à améliorer les mécanismes de contrôle interne, se fondant sur l'hypothèse d'une relation forte entre le contrôle interne, la qualité du reporting financier et la gouvernance de l'entreprise. Même si elles ne font pas référence directement à l'audit interne, ces nouvelles réglementations confortent la légitimité de la fonction d'audit interne, en tant qu'organe de gouvernance.

La qualité de l'audit implique que l'auditeur découvre d'éventuelles fraudes ou erreurs, et qu'il soit en mesure de les révéler effectivement. La première condition repose sur la compétence globale de l'auditeur et sur le niveau d'effort qu'il engage dans la mission. La seconde condition dépend du niveau d'objectivité et d'indépendance de l'auditeur, c'est-à-dire du degré avec lequel il peut résister aux pressions exercées par l'audité dans une situation de conflit d'intérêt.

2.2. Tâches de l'audit interne

Les tâches de l'audit interne se résument en trois principaux volets¹ :

2.2.1. La vérification

Cet aspect de l'activité de l'audit interne se matérialise dans deux domaines :

- L'enregistrement comptable et les documents correspondants,
- Le patrimoine de l'entreprise, ses ressources financières et son exploitation.

La direction d'une entreprise est trop dépendante pour ses décisions des informations fournies par les documents comptables et les rapports correspondants. Ainsi, l'œuvre de vérification, compte tenu du degré de confiance à accorder aux divers enregistrements, constitue-t-elle une étape importante dans le travail de l'audit interne.

La vérification s'appuie sur la comparaison des chiffres figurant dans les documents comptables avec d'autres sources d'informations, qui ne reposent pas forcément sur les comptes comptables. L'élaboration de statistiques indépendantes des enregistrements

¹ Allel. HAMINI, « le contrôle interne et l'élaboration du Bilan comptable », Office des publications universitaires, Alger, 1982, P : 36-39.

comptables, serait un outil efficace entre les mains de l'auditeur interne, lui permettant de donner un contenu plus précis à son travail de vérification.

Il en est ainsi, par exemple, des statistiques portant sur le pourcentage d'absentéisme, la nature et la consistance du carnet de commande, les taux d'accidents, le nombre de relance de la clientèle pour le recouvrement des créances, etc...

La vérification sera sans aucune valeur si :

- ✓ Elle ne permette pas de développer des actions correctives dans les directions qu'il faut, car le but de cette pratique, n'est pas de constater, mais d'agir.
- ✓ Il y aura des écarts significatifs signalés en retard qui ne sont pas rectifiables facilement, en revanche la rapidité est primordiale dans la fonction de l'auditeur interne.

2.2.2. L'évaluation

Cette activité d'évaluation est de la plus haute importance, c'est à travers elle, que sortent les plants de redressement et les actions correctives.

L'activité d'appréciation découle automatiquement du travail de vérifications dans le but de remédier aux faiblesses constatées, en effet, l'activité d'évaluation ne se limite pas aux seuls aspects comptables et financiers, mais englobe tant le domaine administratif que technique.

L'incursion dans des domaines aussi vastes exige, bien sûr de la part de l'auditeur interne « une large expérience, être imaginatif et capable d'accéder à une vision d'ensemble des opérations de l'entreprise et de ses problèmes ¹ ».

2.2.3. Le contrôle de conformité

Les deux premières phases aboutissent à la définition de plans de prise en charge, de redressement, et de correction. L'auditeur interne devra dans son activité de contrôle de conformité, suivre l'évolution des solutions arrêtées en œuvre, « Les techniques vont de l'enquête, et de l'observation à l'examen des rapports et enregistrements qui ont été préparés et au contrôle des travaux achevés pour constater que le travail a été exécuté correctement² ».

L'audit de conformité consiste à vérifier la bonne application des règles, procédures, descriptions de poste, organigrammes, systèmes d'information..., il va comparer la règle et la réalité -ce qui devrait être et ce qui est-. Autrement dit, il va travailler par rapport à un référentiel. L'auditeur, s'étant informé sur tout ce qui devrait être, signale au responsable les distorsions, les non-applications (évitables ou inévitables) les mauvaises interprétations des dispositions établies ; il en analyse les causes et les conséquences et recommande ce qu'il convient de faire pour qu'à l'avenir les règles soient appliquées.

Pour assurer la réussite de la fonction d'audit interne, l'ensemble des tâches citées doivent être **englober** dans un plan, **organiser** dans des missions et **orienter** par des

¹ H.F.Stettler, « Audit, principes et méthodes générales », Edition Publi-Union, 1976, P : 116.

² IDEM, P : 116.

méthodes et outils spécifiques à l'audit interne, tous ces éléments vont être abordés dans la section suivante.

Section 2 : Organisation et pratiques de l'audit interne

1. Types d'intervention de l'audit interne

L'audit interne se déroule selon des interventions qui peuvent revêtir trois formes :

1.1. Contrôle inopiné

Ces contrôles interviennent suite à des situations particulières, notamment suite aux travaux d'autres structures qui signalent des anomalies. Le contrôle inopiné est effectué sans information préalable des structures auditées.

1.2. Contrôle planifié.

Ces contrôles doivent tenir compte de deux aspects, le temps et la portion de gestion à auditer.¹ Un planning de la fonction audit devra être effectué sur toute l'année, prévoyant les activités à auditer et la durée à leur consacrer ; une opération d'audit ne peut pas à chaque fois, passer en revue toutes les fonctions, il sera planifié également les domaines d'intervention, qui ne sont pas forcément à chaque fois les mêmes pour toutes les unités.

1.3. Contrôle à la demande des gestionnaires

Les interventions de la fonction audit peuvent être faites sur enquêtes des gestionnaires eux-mêmes à chaque fois qu'ils désirent éclaircir un point particulier. Cette demande sera effectuée par écrit en précisant le domaine dans lequel ils désirent l'intervention.

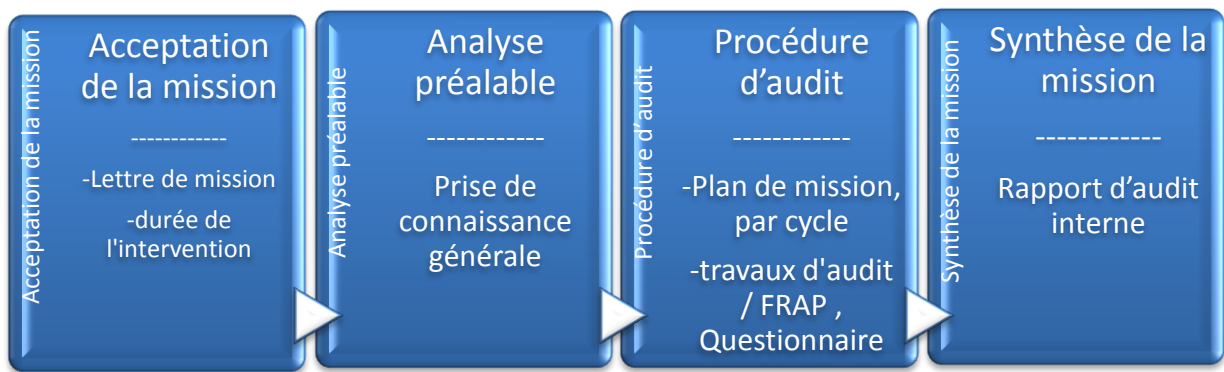
Préalablement à son intervention sur le terrain, la fonction d'audit élabore un programme (plan d'audit) qui prévoit le déroulement séquentiel de son activité au sein des structures auditées, ce programme prévoit également la durée des différentes missions d'audit interne.

2. Déroulement de la mission de l'audit interne

Le responsable de l'audit interne doit assurer l'ordre chronologique des éléments abordés dans ce titre afin d'assurer le bon déroulement de la mission d'audit, ainsi que l'aboutissement à la détection des défaillances, la recherche des causes des anomalies et la suggestion des recommandations adéquates, le schéma suivant présente les quatre axes de la mission d'audit interne :

¹ Allel. HAMINI, OP-CIT, P : 54.

Schéma N° 10 : Les phases de la mission d'audit interne



Source : élaboré par nous-même

Les éléments figurés dans le schéma ci-dessus sont présentés ci-dessous :

2.1. Durée des interventions

Il n'existe pas de durée standard, la durée est en fonction du but recherché et de l'étendue des contrôles à effectuer, si la fonction d'audit est planifiée tout au long de l'année, ses interventions sont en général de courtes durées.

Après la fixation de la durée de la mission (ou le planning annuel des interventions dans les filiales du groupe par exemple), le responsable du service de l'audit interne envoie une lettre de mission pour la filiale concernée par l'audit afin que cette dernière prépare l'ensemble des documents objet du programme d'intervention décrit dans la lettre de mission.

Avant d'entamer le travail de l'auditeur, il est indispensable de préparer le terrain avec une prise de contact dans l'entreprise objet d'audit interne.

2.2. La prise de connaissance de l'entreprise auditée

L'auditeur interne doit connaître plusieurs informations primordiales sur l'entité ou l'activité auditée, par exemple dans un groupe qui constitue d'un ensemble des filiales avec divers activités non homogènes, les auditeurs interne (rattaché à la direction générale) doivent connaître les filiales de ce groupe avant de commencer l'audit -au moins pour le premier audit-, l'auditeur interne est tenu à collecter ce qui suit :

Tableau N° 04: les principales informations a collectés avant le début de la mission d'audit

| Type | Informations |
|-------------------------------|--|
| <i>Informations générales</i> | <p>Informations externes à l'entreprise</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ statistiques du secteur ➤ problèmes comptables particuliers au secteur ➤ spécialités fiscales, légales, sociales.... |
| | <p>Informations internes à l'entreprise</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Copie des statuts et Registre du commerce. ➤ Liste des usines, bureaux, succursales... (adresse, téléphone). ➤ Activités de l'entreprise: description, volume, place sur le marché. ➤ Système d'information interne. ➤ Caractéristiques techniques de l'entreprise: système d'approvisionnement, système de |

Chapitre II : L'audit interne, outil pour le maintien de la performance

| | |
|--|--|
| | <p>production, politique commerciale, description des produits.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Rapports précédents des auditeurs externes. ➤ Description de relations intra-groupe. |
| <i>Informations Juridiques</i> | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Composition du capital (actionnaires). ➤ Nom, adresses et nomination et organes de contrôle des commissaires aux comptes. ➤ Procès-verbaux des conseils et assemblées (ou résumé) des trois derniers exercices. ➤ Contrats importants (ou récapitulatifs) ayant une incidence sur la vie de la société: assurance (risques et montants couverts -prime) ; emprunts (montant, taux échéancier) ; leasing, etc... |
| <i>Informations fiscales/ sociales</i> | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Régimes spéciaux (copie des agréments). ➤ Convention collective ➤ Derniers avis-de contrôles ou redressement (fiscaux et sociaux). ➤ Copie des déclarations fiscales des 3 derniers exercices. |
| <i>Système comptable</i> | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Plan comptable spécifique (Assurance, agriculture ...). ➤ Système comptable utilisé : manuel, informatique. ➤ Principes comptables suivis. ➤ Manuel de procédure de l'entreprise. ➤ Comptes annuels complets des 3 derniers exercices (les 5 états financiers). ➤ Organisation de l'archivage ➤ Conditions bancaires. ➤ Historique des réserves. |
| <i>Politique financière</i> | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Politique de financement ➤ Liste des comptes bancaires ➤ Contrats d'emprunts ➤ Possibilités de découverts et d'escompte ➤ Liste des caisses ➤ Périodicité et formats des rapprochements de banques |
| <i>Cycle Achats / Fournisseurs</i> | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Valeur relative des principaux types de charges: <ul style="list-style-type: none"> • Achats (par catégorie) • Autres charges de gestion courante (par nature). • Frais divers (ventilés). ➤ Nombre et liste de comptes fournisseurs. ➤ Nombre de centres de réception ➤ Schéma général de commande, approbation des factures et du système de contrôle |
| <i>Cycle Paie / personnel</i> | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Nombre de salariés par catégorie. ➤ Répartition géographique. ➤ Montant des salaires par catégorie. ➤ Montant et nature des charges sociales ➤ Avantages sociaux accordés. ➤ Système de paiement utilisé. ➤ Système comptable utilisé ➤ Degré de rotation du personnel |
| <i>Cycle Production / stocks</i> | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Durée du cycle de production. ➤ Catégories de produits et nombre de références. ➤ Schéma général du cycle de production ➤ Description du système de suivi des quantités ➤ Périodicité et organisation des inventaires physiques ➤ Description du Système de valorisation. ➤ Politique de dépréciation. ➤ Marges. ➤ Résultats du dernier inventaire. |

| | |
|--|--|
| <i>Cycle Ventes / clients</i> | <ul style="list-style-type: none">➤ Ventilation du chiffre d'affaires par produit (ou catégorie).➤ Nombre et liste de comptes clients➤ Politique commerciale et système de distribution.➤ Schéma général du système de facturation.➤ Crédits accordés aux clients.➤ Politique de contentieux.➤ Principes de provision pour les clients douteux |
| <i>Cycle Immobilisations / investissements</i> | <ul style="list-style-type: none">➤ Politique de distinction entre charge et immobilisation➤ Politique d'amortissement➤ Système de suivi des immobilisations.➤ Principales catégories.➤ Assurances |

Source : Notes de Mr. SOLTANI Boudjemaa, Expert-comptable.

Après cette phase primordiale, qui fait rapprocher l'auditeur à l'entreprise auditée, l'équipe d'audit s'organise d'une manière à exploiter les informations collectées, exécuter l'audit¹ des différents cycles de l'entreprise (DFC, DRH, achat/fournisseurs, vente/crédance)² Selon le plan d'audit et la durée déterminés préalablement.

L'aboutissement de ces travaux s'avère dans la rédaction d'un rapport d'audit interne qui englobe l'ensemble des risques, défaillances et recommandations.

2.3. Le rapport d'audit interne

A la fin de la mission d'audit, un rapport sera rédigé détaillant les différentes phases de l'opération ainsi que l'énumération des anomalies, erreurs, et actes délictueux constatés ainsi que la description des causes ou évènements à l'origine de ces faits. Le rapport sera structuré de sorte à faire apparaître :

- Une évaluation des faiblesses et défaillances constatées.
- Une impression générale du sujet traité, et basé sur la constatation de faits précis et incontestables.
- Les recommandations et orientations suggérées pour remédier aux anomalies ou imperfections constatées.

De par la nature de l'audit et des principes liés à cette fonction et notamment l'indépendance, les auditeurs, sont seuls habilités à rédiger le rapport final, tant dans son contenu que dans sa forme. La collaboration d'autres personnes est incompatible, notamment celle de l'organe contrôlé.

Par ailleurs, en cas de découverte *d'actes frauduleux*, ou de nature à porter un grave préjudice à l'entreprise, et dans la mesure où ces actes entraineraient une action en justice, l'intervention de la fonction juridique est nécessaire, principalement en vue de rédiger un rapport spécifique pour l'enrôlement de l'affaire en justice.

¹ Les outils de l'auditeur interne (FRAP- Questionnaire) seront présentés ultérieurement, dans cette section.

² L'approfondissement dans les éléments de l'audit interne de ces cycles sera l'objet de la troisième section de ce chapitre.

Une fois les rapports rédigés, les procédures au sein de l'entreprise doivent indiquer les *destinataires des rapports* d'audit confidentiels, en tout état de cause, la fonction auditée recevra une copie en même temps que la direction de l'entreprise.¹

La **troisième phase** présentée dans le schéma ci-dessus, consiste à effectuer les travaux d'audit interne programmés dans *le plan d'audit*, à cet effet chaque risque soulevé par les responsables opérationnelles (ou par le risk-manager)², ou chaque dysfonctionnement constaté par l'auditeur interne peut donner lieu à des enquêtes (accomplissées dans la même mission ou programmer prochainement) effectuées à l'aide *des outils et méthodes de l'audit interne*, par exemple l'établissement d'une « *feuille de révélation et d'analyse des problèmes - FRAP* » encore appelée « *Feuille des risques - feuille d'évaluation du contrôle interne - feuille des risques référentiels* ».

3. Méthodes et outils de l'audit interne

Quatre méthodes vont être présentées, à savoir :

- La feuille de révélation et d'analyse des problèmes « FRAP ».
- Les questionnaires.
- Les interviews.
- L'observation Physique.

3.1. FRAP

La « **FRAP** » est un document très utilisé par les services d'audit interne, qui synthétise les informations relatives à un risque ou un dysfonctionnement constaté, C'est un document normalisé dont l'utilisation est recommandée dans l'ouvrage réalisé par un groupe de travail de l'**IIA** : « *la conduite d'une mission d'audit interne* ». Chaque **FRAP** est un document divisé en **5** parties : **Problèmes, Constats, Causes, Conséquences, Recommandations**.

La **FRAP** est présentée de la manière suivante :

¹ Le troisième chapitre va démontrer que la fonction auditée, ainsi que la direction générale ne sont pas les seuls destinataires des rapports de l'auditeur interne, les contrôleurs de gestion sont aussi une partie prenante dans la prise des décisions, ces décisions ne seront jamais parfaites sans collaboration entre l'audit interne et le contrôle de gestion.

² Le contrôleur de gestion lui-même doit signaler au service d'audit interne les points sensibles détectés à l'aide des indices de performance mises en place, afin de chercher les causes de ces dysfonctionnements en utilisant les outils d'audit.

Schéma N° 11 : Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes

| | | |
|-----------------------------|---------------------|------------------------|
| Référence papier de travail | FRAP N° | |
| Problème | | |
| Constat | | |
| Cause | | |
| Conséquence | | |
| Recommandations | | |
| Etablie par Date | Validé avec Date | Approuvé par : Date |

Source : notes préparé par Mr Abderrazek SOUEI, « La conduite d'une mission d'audit interne », IMAC Audit et Conseil, P : 10.

LA **FRAP** doit être remplie d'une manière claire et synthétique, il faut éviter les rédactions longues et les informations inutiles, par exemple :

- ✓ Problème : L'absence de contrôle de la paie génère des risques graves en matière de respect des réglementations en vigueur.
- ✓ Constat : Les retenues fiscales sont minorisées, le programme de la paie n'a pas été actualisé depuis 10 ans.
- ✓ Cause : Absence d'un organe de contrôle de la paie.
- ✓ Conséquence : Paiement de pénalité à l'administration fiscal en cas de contrôle.
- ✓ Recommandation : Veiller à l'actualisation du programme de la paie conformément à la réglementation en vigueur et instaurer une procédure de contrôle de la paie.

Tout au long de sa mission, l'auditeur remplit les **FRAP** selon les constatations qu'il relève ; au terme de l'investigation, l'auditeur révise les **FRAP** une à une en se posant à chaque fois les questions suivantes :¹

- ✓ Les constats peuvent-ils être contestés?
- ✓ les causes sont-elles valables et justifiées?
- ✓ Les conséquences sont-elles réalistes et significatives?
- ✓ Les recommandations permettront-elles de supprimer, ou d'atténuer les anomalies relevées?

Après avoir vérifié les informations prévues par les **FRAP**, l'auditeur les valide avec l'audité.

Très souvent c'est au moyen du questionnement préalablement confectionnés que s'opère l'audit interne, ces questionnaires reçoivent pour chaque question une réponse par oui ou non, suivie en cas de nécessité, d'observations plus ou moins détaillées.

¹ Notes préparé par Mr Abderrazek SOUEI, Op-cit, P : 10.

3.2. Les questionnaires

Un questionnaire est une liste de questions auxquelles on doit répondre par écrit. Les réponses sont généralement reportées par l'auditeur, on parle alors « *d'administration indirecte* », mais il arrive que l'interrogé remplisse lui-même le questionnaire, on parle dans ce cas « *d'administration directe* ».

On peut classer les questionnaires en deux grandes catégories ¹:

- D'une part **les questionnaires à choix multiples (QCM)** ou le choix des réponses est limité, ils sont plus simples pour les interrogés et plus aisés à dépouiller pour les auditeurs, les **QCM** conviennent particulièrement pour les audits de conformité et de régularité.
- D'autres part **les questionnaires ouverts (QO)**, ou il n'y a pas de choix des réponses, ils sont plus pertinents pour les audits d'efficacité, de management, ainsi que sur les sujets nouveaux.

Le questionnaire s'emploie de deux manières : comme un outil d'analyse uniquement ou comme un outil d'interview et d'analyse. Dans le premier cas, il est rempli par l'auditeur après l'interview à partir des notes prises par celui-ci. Dans le second cas, les réponses sont fournies directement par l'interrogé. Il peut être utilisé lors de la phase de la prise de connaissance comme lors de la phase de vérification.

L'organisation du questionnaire relève d'une technique et dépend de la chose que l'on cherche à connaître, quel que soit le type de questionnaire, *l'ordre* de la question est un point crucial qui doit être réfléchi, elles doivent être *regroupées* par thèmes et suivre un *ordre* logique (du plus général au plus spécifique) et doivent *progresser* en *cohérence* de façon à mettre en confiance l'audit².

L'ensemble des questions doivent être harmonisées, mais aussi regroupées par type d'audit (cycle des achats, service GRH, caisse et banque ...) ³

3.3. Les interviews

L'interview est plus qu'un entretien, il permet à l'auditeur d'appréhender les différents processus de l'entreprise en posant des questions aux personnes impliquées dans le domaine audité. Il peut ainsi recueillir de l'information afin de comprendre, pour chaque opération réalisée : les objectifs poursuivis, la nature des tâches exécutées, les documents utilisés, les difficultés rencontrées et ainsi identifier les risques potentiels. Elle apportera une plus-value à la collecte des informations factuelles en termes d'éléments d'analyse et de jugement. Cette méthode est présentée dans le schéma suivant :

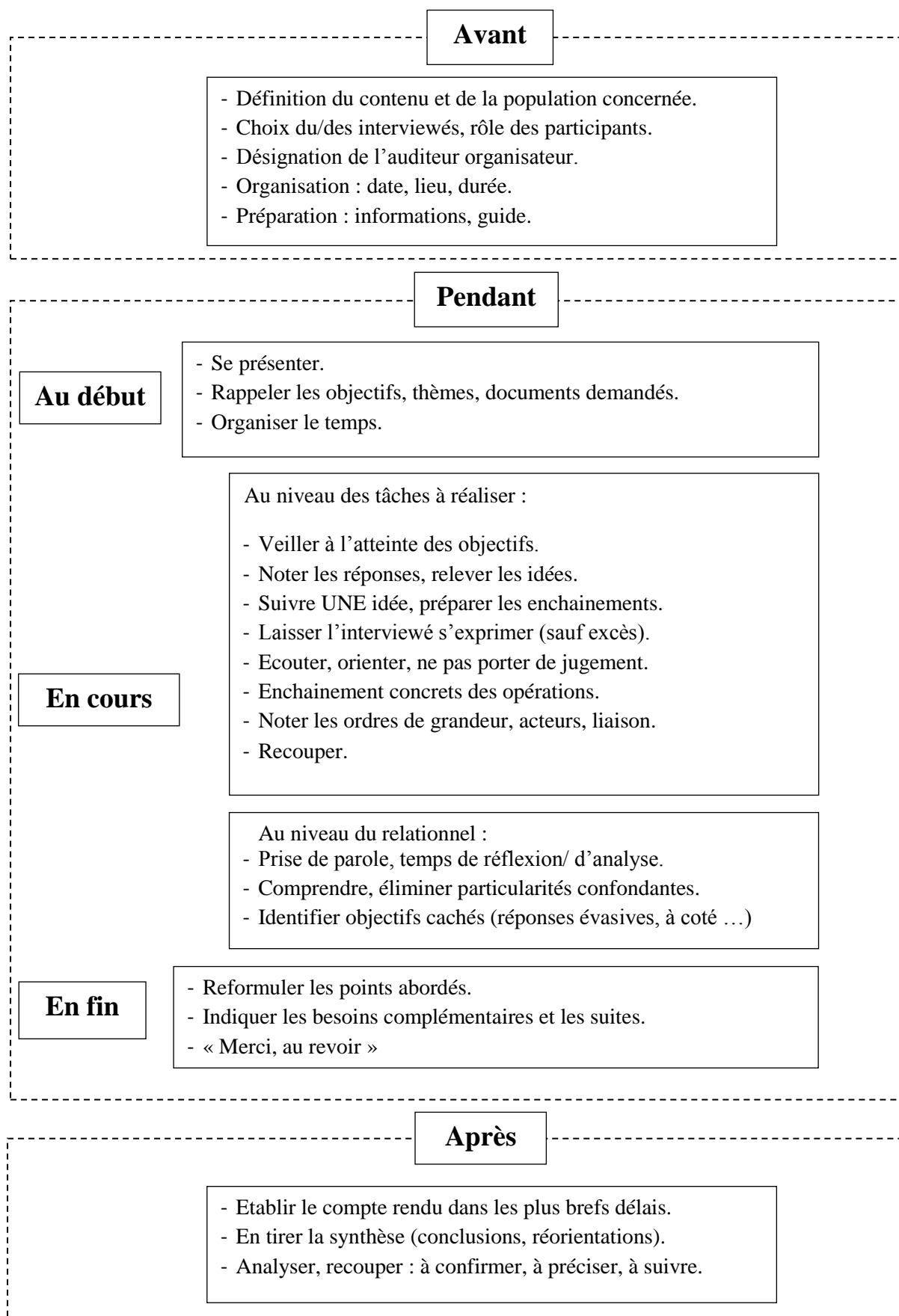
¹ Benoit pijé, « Audit et contrôle interne », édition EMS, 3ème édition, Cormelles-le-Royal, 2010, P : 193-194.

² Les questions les plus spécifiques et techniques doivent être abordées au milieu de questionnaire de façon à ne pas effrayer l'audité au début et à ne pas pâtir de sa chute d'attention en fin d'entretien.

³ La section suivante va présenter les différents types d'audit interne, lesquels touchent tous les activités de l'entreprise, pour le suivi de la performance global.

Dans le troisième chapitre une série de questions harmonisées relatives à l'audit va être présentée en relation et en synergie avec les indices de performance financière et non financière suivis par le contrôle de gestion.

Schéma N° 12 : déroulement de l'interview d'Audit interne.



Source : Benoit pijé, Op-Cit, P : 187.

3.4. L'observation Physique

L'auditeur interne est appelé à observer les processus utilisés dans la fonction à évaluer, l'observation physique permet de s'assurer d'une information et de relever des insuffisances évidentes, l'auditeur peut observer par exemple :

- ✓ Le déroulement d'une opération et les documents y afférents.
- ✓ Le déroulement du contrôle d'une opération.
- ✓ Les lieux de stockage des articles.
- ✓ Le comportement du personnel.

Par ailleurs l'observation physique exige deux conditions, elle ne doit pas être clandestine et elle ne doit pas être ponctuelle, l'auditeur détermine un **échantillon** choisi aléatoirement ou sur la base de l'importance (volume, valeur, date ...)

D'un autre côté, l'auditeur est appelé à consulter le manuel des procédures de la fonction auditée afin qu'il puisse maîtriser le sujet, l'auditeur doit élaborer l'organigramme de l'unité auditée ainsi que le diagramme de circulation y afférent et le comparer avec l'existant (audit de conformité). Cependant l'auditeur ne doit pas s'arrêter au non-respect de l'application des procédures mais il doit rechercher les causes.

D'après les définitions, les méthodes et les outils de l'audit interne présentés ci-dessus, on déduit que l'audit interne est une fonction ayant pour but d'examiner et d'évaluer le contrôle interne dans tous les cycles d'exploitation de l'entreprise et à tous les niveaux. Ainsi, au-delà de son rôle traditionnel, il peut assurer aussi une fonction de conseil pour atteindre une performance globale.

L'audit est une démarche d'examen et d'évaluation des activités d'une organisation, fondée sur un référentiel et dont les conclusions peuvent comporter des propositions d'amélioration touchant à la régularité et à la performance. Cette démarche de suivi de la performance sera développée dans la prochaine section.

Section 3 : Le suivi et le maintien de la performance de

l'ensemble des cycles d'exploitation

Nombreux sont encore ceux qui, lorsqu'on parle d'audit interne, pensent à la **fonction financière et comptable**. C'est que le poids de l'histoire pèse encore lourdement dans les esprits qui n'ont pas été informés sur **l'évolution de la fonction**. C'est qu'en effet, les objectifs et la méthodologie de l'audit interne sont universels en ce sens qu'ils s'appliquent à **toutes les activités** permettant ainsi de mieux maîtriser, on peut donc décliner toutes les fonctions de l'entreprise : l'auditeur interne va y exercer ses activités pour le plus grand profit de tout le monde.

1. L'identification des besoins d'Audit : l'approche par les risques

Un risque en entreprise est « *la menace qu'un évènement, une action ou une inaction affecte la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs stratégiques et compromette la création de valeur*¹ ».

La gestion des risques constitue un défi majeur du management et occupe une place plus importante dans les préoccupations des directions de l'entreprise, l'auditeur interne est désormais un acteur privilégié du processus de management des risques.

En effet, la reconnaissance de l'audit interne en tant que fonction clef pour l'efficacité ou la performance du dispositif de contrôle interne, lui confère la légitimité nécessaire pour jouer un rôle prépondérant au sein de l'organisation, l'auditeur interne n'est plus perçu comme un contrôleur mais comme un partenaire ayant un rôle défini et une action indépendante qui lui permet de maîtriser les risques qui peuvent menacer le développement et la croissance de l'entreprise.

La valeur ajoutée de l'audit interne trouve alors son origine dans son contact direct et permanent avec les dirigeants de l'entreprise mais aussi avec tous les organes de l'entreprise, l'audit interne revêt ainsi un aspect stratégique d'alerte et d'anticipation des risques, **la cartographie des risques est une démarche indispensable qui précède la mission d'audit interne.**

1.1. L'élaboration d'une cartographie des risques

Que cette démarche soit réalisée par un service *risk-management*², dont c'est le fondement même de son existence, un service « contrôle interne » ou encore par le service d'audit interne lui-même, elle n'en demeure pas moins l'étape centrale de l'identification institutionnelle des besoins d'audit dans une entreprise. La réalisation d'une cartographie des risques dans une entreprise permet d'avoir une vision d'ensemble, exhaustive et précise, de son exposition aux « turbulences » de toutes natures, tant interne qu'externes. Indépendamment des missions d'audit qui en découleront éventuellement ultérieurement, cette approche du contrôle de l'entreprise par l'identification des risques auxquels elle est exposée permet par ailleurs de définir les dispositifs adéquats à mettre en place pour maîtriser ces risques.

En matière d'élaboration d'une cartographie des risques, si les pratiques sont nombreuses, tout le monde s'accorde sur une logique partagée par tous les experts du management des risques. C'est cette logique classique, que nous présentons dans les étapes suivantes :

¹ F. Moreau, « Comprendre et gérer les risques », édition d'Organisation, Paris, 2002, P :3.

² Le risk management sera comparé avec l'audit interne dans la troisième section de ce chapitre.

Tableau N° 05 : Les étapes de la cartographie des risques

| | |
|-----------------|---|
| Etape 01 | Identification et description des « ensembles homogènes » (métiers, entités, processus) caractéristiques de l'entreprise. |
| Etape 02 | Identification et évaluation des risques inhérents ou bruts, ...un risque est qualifié lorsqu'il est apprécié dans l'absolu indépendamment des dispositions existantes dans l'entreprise. |
| Etape 03 | Identification et évaluation des dispositifs de contrôle interne présents dans l'entreprise. |
| Etape 04 | Evaluation des risques résiduels, c'est-à-dire ceux qui subsistent après la prise en compte de la dimension contrôle interne existante. |
| Etape 05 | La phase de décision quant à l'acceptation du risque résiduel ou la définition et la mise en œuvre de nouveaux dispositifs de prévention, de réduction ou de protection pour en assurer la maîtrise (assurance, dispositifs de contrôle interne ...). |
| Etape 06 | La mise en place d'un système de reporting des résultats obtenus auprès de la hiérarchie concernée. ¹ |

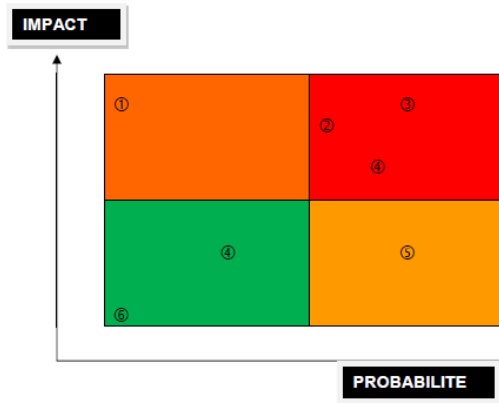
Source : P. Schick et J. Vera, « Audit interne et référentiel de risques », édition Dunod, Paris, 2008, P :65.

L'analyse des risques permet d'identifier et d'évaluer les risques qui pourraient avoir un impact sur les objectifs de l'entreprise, cette analyse peut être effectuée à l'aide des questionnaires adressés aux premiers managers des différentes activités de l'entreprise, afin de recenser leur vision des principales zones de risques, leur importance relative et leur niveau de maîtrise.

Les différents risques identifiés sont généralement reportés sur un repère orthogonal, ce qui permet de disposer d'une représentation immédiate des risques majeurs ou critiques, selon deux critères l'impact et la probabilité du risque :

¹ Cette idée nous oblige à confirmer la nécessité des outils de contrôle de gestion (tableaux de bord, indices de performance ...) dans « **le toujours meilleure maîtrise des risques** » en collaboration avec l'audit interne, puisque l'identification des risques n'a de sens que si elle s'inscrit dans une démarche itérative. L'importance n'est pas d'être exhaustif et pertinent, « du premier coup », mais d'évoluer en permanence vers un maintien de la performance globale par le chemin de la synergie relationnelle, objet du dernier chapitre théorique.

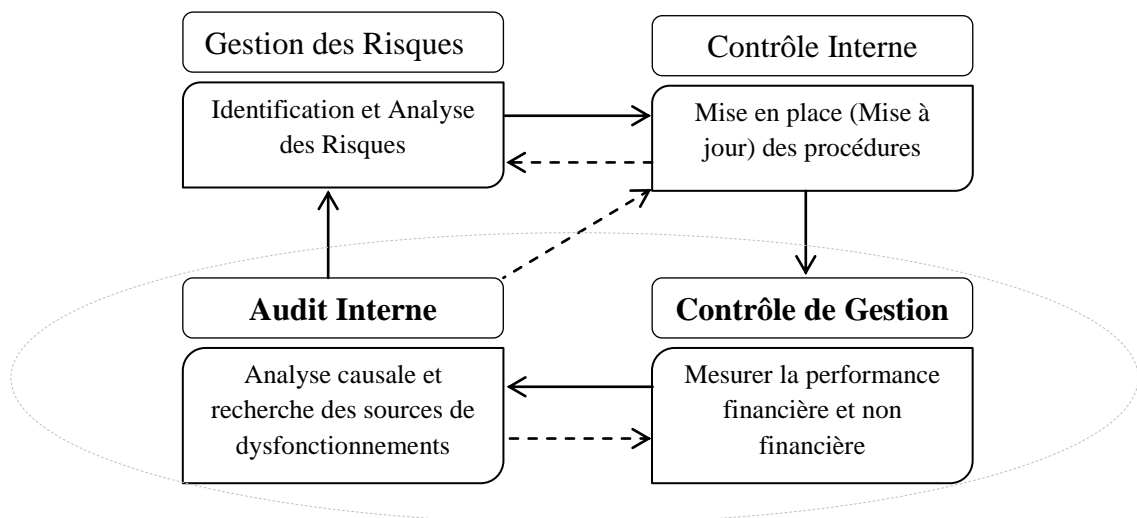
Schéma N° 13 : positionnement du risque « impact / probabilité »



Source : Béatrice CAUSSE et Patrick de ARAUJO ; « Conduire et réaliser une mission d'audit interne de la fonction RH » ; Vademecum ; France ; P : 12.

Après ces mesures préventives, le fonctionnement de l'entreprise doit être mesuré par le contrôleur de gestion, à l'aide des indices de performances financières et non financières afin de déterminer les zones rouges, ces derniers forment la piste de travail quotidienne de l'auditeur interne, qui cherche à identifier les causes des dysfonctionnements qui peuvent être dû au non-respect des procédures du contrôle interne précédemment citées, le schéma suivant explique cet enchaînement¹ :

Schéma N° 14 : Enchaînement « Risque – contrôle – mesure – suivi »



Source : élaboré par nous-même

L'auditeur interne doit organiser ces missions à l'aide de la nomenclature des risques susceptibles d'être rencontrées dans l'organisation, par exemple :

- Risques sociaux --- --- --- Audit Social
- Risques financiers --- --- --- Audit de service finance et comptabilité
- Risques informatiques --- --- --- Audit informatique

¹ Cet enchaînement doit être appliqué pour les différents cycles d'activité de l'entreprise, dans la manière présentée dans le chapitre 03.

- | | | |
|-----------------------|-------------|-------------------------------|
| •Risques de personnel | --- --- --- | Audit des ressources humaines |
| • Risques commerciaux | --- --- --- | Audit commerciale |
| • Risques juridiques | --- --- --- | Audit juridique |
| • Etc. | | |

2. L'audit de la performance globale : accès à toutes les activités de l'entreprise

Le travail d'audit est subdivisé en fonction des différents départements et services opérationnels. L'Audit interne examinera les opérations des différentes fonctions pour provoquer des améliorations et conduire à l'application stricte des politiques et des procédures instituées dans l'unité. Il n'est pas limité aux seuls aspects financiers apparaît comme la forme d'audit la plus ancienne et la plus connue du public. Le travail de l'auditeur interne n'est pas conjecturel, bien au contraire, la revue des activités de l'unité est permanente.

Marketing, ventes, publicité, stockage, transports, tous ces domaines doivent être explorés par l'auditeur interne, on perçoit bien que dans cette approche, l'aspect financier et comptable n'est pas seul concerné. L'universalité des objectifs de l'audit interne conduit à analyser tous les autres aspects de la fonction : relations commerciales et publicité, solvabilité du client, qualité des livraisons, recherche des prospects, etc.

Cette approche nécessite que l'équipe d'audit interne soit composée d'auditeurs de toutes origines et de toutes formations, ce qui est d'ailleurs préconisé par les normes professionnelles. L'idée développée à partir de cette vision consiste à orienter les missions d'audit interne de cette façon :

- ✓ **Audit de la fonction informatique.**
- ✓ **Audit des ressources humaines**
- ✓ **Audit de la performance sociale.**
- ✓ **Audit du cycle Vente/ Client**
- ✓ **Audit du cycle Achat/ Fournisseurs.**
- ✓ **Audit de la fonction production**
- ✓ **Audit du Marketing.**
- ✓ **Audit juridique.**
- ✓ **Audit de la fonction financière et comptable.**
- ✓ **Audit du processus budgétaire**
- ✓ **Audit de la fonction managériale.**
- ✓ **Audit stratégique.**

Ces audits ne sont pas cités à titre exclusive, ils sont pas figés mais s'adaptent au contexte de chaque organisation auditée.

Dans cette sous-section, on va définir ces types d'audit et donner quelques exemples opérationnels, tandis que les éléments du risque et les points à audité dans chaque cycles, seront développés dans le troisième chapitre.

2.1. Audit de la fonction informatique

La norme **ISA 315** stipule que « *l'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont l'entité a répondu aux risques résultant du système informatique* ». Un certain nombre de facteurs de risque relatifs à la gestion de l'informatique, s'ils ne sont pas atténués, pourront entraîner des anomalies significatives dans les états financiers¹.

L'auditeur doit vérifier les points suivants :

- ✓ Les pare-feu Internet et les contrôles des accès à distants.
- ✓ Le cryptage des données et les clés cryptographiques.
- ✓ Les comptes utilisateurs et les contrôles des privilèges d'accès.
- ✓ Les profils d'utilisateur qui permettent ou limitent les accès.
- ✓ Les retraits des mots de passe des employés et des identifications des utilisateurs quand ces employés démissionnent ou sont licenciés.
- ✓ Acquisition et déploiement de nouvelles applications.
- ✓ Maintenance des applications existantes, y compris les contrôles sur les modifications de programmes.
- ✓ Règles et procédures relatives au système d'information et de reporting.
- ✓ Les besoins opérationnels des utilisateurs sont satisfaits par l'utilisation du système informatique.

Les contrôles des applications informatiques concernent notamment les applications particulières qui sont utilisées au niveau des processus liés aux activités. Les contrôles des applications peuvent être soit préventifs, soit de détection par nature, et sont conçus pour assurer l'intégrité des enregistrements comptables.

Les contrôles usuels des applications concernent les procédures utilisées pour initier, enregistrer, traiter et rendre compte des transactions ou autres données financières. Ces contrôles permettent de s'assurer que les transactions qui se sont produites, sont autorisées, et sont exhaustivement et correctement enregistrées et traitées. Cela inclut, par exemple, les éditions des contrôles de données enregistrées et les corrections, au moment de la saisie de données, les contrôles sur la séquence numérique, ainsi que le suivi manuel des rapports relatifs aux exceptions.

2.2. Audit des Ressources Humaines

Il vise essentiellement le personnel de l'entreprise, l'audit des RH est un processus méthodique qui vise à apprécier la qualité des Ressources Humaines au sein de l'entreprise, plusieurs rôles sont assignés à cet audit:

- ✓ Appréciation de la pratique des Ressources Humaines dans l'entreprise à des normes (nationales ou internationales).
- ✓ Diagnostiquer les sources éventuelles de dysfonctionnement.

¹ Néjib SFAYHI, « Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises », IFACI, P : 48.

- ✓ S'assurer de la cohérence des pratiques RH avec la politique Ressources Humaines.
- ✓ Rechercher l'efficacité des décisions prises dans le domaine des Ressources Humaines.

La rémunération constitue le premier domaine évalué dans le cadre de l'audit des RH, il est l'une des missions les plus importantes de cet audit car il apporte aux directions d'entreprise un jugement motivé et indépendant sur :

- ✓ La conformité de leurs outils et de leurs politiques de rémunérations à l'état du droit et des règles internes.
- ✓ L'efficacité de leurs procédures et la qualité de leurs informations en la matière.
- ✓ La nature et le degré de maîtrise des risques liés aux politiques salariales,

En 2ème position nous trouvons l'audit de la formation, qui vise à évaluer le retour sur investissement, et la cohérence des réalisations au niveau de la formation avec les objectifs qui lui ont été assignés.

De façon détaillée et par ordre d'importance, les éléments qui font le plus l'objet de l'audit RH sont :

- L'audit de la fonction RH
- L'audit des recrutements
- L'audit de la gestion de carrière
- L'audit du climat social
- L'audit des conditions de travail
- L'audit de la conformité au droit du travail
- L'audit de la RSE

2.3. L'audit de la performance sociale

Un audit de performance sociale se différencie d'une enquête d'opinion car elle se fonde sur une méthodologie beaucoup plus rigoureuse. Une enquête d'opinion recense l'opinion des membres d'une population à partir des résultats correspondant aux réponses à des questions. L'audit, quant à lui, a pour objet de comprendre les causes qui sont à l'origine de cet état de l'opinion et des comportements des salariés, et ce à partir d'un référentiel validé qui se fonde sur la vie au travail. Via l'audit social, les dirigeants et les managers peuvent mieux comprendre les ressorts qui animent le corps social dans son travail et qui le conduit à accroître les facteurs de création de valeur.

L'auditeur doit étudier trois volets de la performance sociale, à savoir¹ :

- ✓ Le climat social de l'entreprise;
- ✓ l'implication des salariés ;
- ✓ La représentation sociale du travail.

Ces trois indicateurs peuvent être définis comme suit :

¹ D'après un exemple d'audit de performance sociale au sein d'un groupe industriel français a dimension internationale -Étude comparative entre les 11 sites implantés en France-, P : 3.

2.3.1. Le climat social

Le climat social de l'entreprise peut être entendu de manière très générale comme la météo de l'entreprise : grand soleil quand l'ambiance est bonne et les relations sociales cordiales, pluie et tourmente quand l'ambiance est dégradée et les relations sociales mauvaises. Cependant, l'avantage du climat social organisationnel sur le climat en général est qu'il est permis non seulement de faire un diagnostic (ce qui va et ne vas pas), mais également de faire un pronostic (quelles sont les causes, et partant, comment y remédier).

2.3.2. L'implication des salariés

L'implication est connue pour être un facteur essentiel dans l'appréciation de la performance sociale des entreprises. Les salariés sont-ils impliqués par leur travail ? S'investissent-ils entièrement, favorisant la performance globale de l'entreprise ?

Parmi les modèles utilisés dans ce point, le modèle théorique issu des travaux de psychologie sociale : le modèle de l'implication personnelle (Rouquette, 1997). Selon ce modèle, l'implication, qui peut être défini comme le lien qui unit un sujet (le salarié) à un objet de pensée (son travail) et se décompose en trois dimensions indépendantes :

- ✓ l'identification personnelle (IP) : le fait de se sentir concerné par son travail (très concerné versus peu concerné);
- ✓ la valorisation de l'objet (VO) : l'importance du travail pour les salariés (très important versus peu important) ;
- ✓ la capacité perçue d'action (CPA) : le contrôle que le salarié estime avoir sur son travail (contrôle possible versus contrôle impossible).

Les trois facettes de ce modèle donnent une image en trois dimensions du degré d'implication des salariés dans leur travail.

2.3.3. La valeur travail et la représentation sociale du travail

L'analyse de la représentation sociale du travail permet de savoir comment les salariés pensent la valeur travail.

D'un point de vue opérationnel, on demande aux salariés de donner spontanément quatre mots leur venant à l'esprit quand ils évoquent « leur travail dans l'entreprise x ». Les résultats sont ensuite compilés selon la technique de Vergès (1994), dans un tableau croisant deux critères :

- leur fréquence (combien de fois chaque mot est-il cité ?) ;
- leur importance (sont-ils plutôt cités en premier ou en dernier ?).

Cette analyse à la fois qualitative et quantitative permet de qualifier les maux des salariés et d'appréhender sous une autre facette la performance sociale des entreprises.

2.4. Audit du cycle vente/client

La fonction ventes occupe une place déterminante dans la structure générale puisqu'elle traduit tout le processus allant de la découverte d'un prospect à la conclusion d'une affaire.

Chapitre II : L'audit interne, outil pour le maintien de la performance

Ceci lui confère un rôle moteur dans le fonctionnement général et la bonne continuation de l'entreprise.

Dans son fonctionnement quotidien, le système Ventes - Clients a pour principale vocation de répondre aux besoins et exigences externes en offrant les produits et services demandés au meilleur prix, avec la qualité requise et ce en respectant les délais convenus. Pour ce faire, les auditeurs sont appelés à dérouler leurs missions dans le respect des normes de la profession d'audit et des diligences requises, du code déontologique et à procéder aux contrôles nécessaires conformément aux programmes de vérification comptable.

L'auditeur doit alors acquérir une connaissance générale des opérations du cycle. Ce n'est qu'à cette condition qu'il pourra analyser de manière pertinente les opérations survenues au cours de l'exercice comptable, pour ce faire il devra prendre connaissance si possible d'un certain nombre de données statistiques, appelées données significatives, concernant ce cycle entre autres :

- ✓ Le nombre de clients
- ✓ Le chiffre d'affaires annuel
- ✓ La valeur du poste des créances clients, comprenant les factures à établir
- ✓ Le ratio de crédit clients, exprimant les délais de règlement des clients en jours de chiffre d'affaires
- ✓ Les devises utilisées pour la facturation et l'encaissement
- ✓ Le nombre de factures émises par mois et leur valeur moyenne
- ✓ Le nombre annuel des avoirs émis
- ✓ Les modes de règlement habituels (chèques, cartes de crédit, numéraire, effets de commerce).

Le cycle de vente est l'un des plus importantes sources de valeur ajoutée pour l'entreprise, il est considéré comme une zone du risque. Il correspond à l'ensemble du processus allant de la prise de la commande jusqu'à la conclusion de la vente. Ainsi, l'auditeur doit orienter sa mission en tenant compte des cinq principales étapes dans le cycle de ventes :

- ✓ La prise de la commande ;
- ✓ La facturation ;
- ✓ La livraison ;
- ✓ L'encaissement de règlement ;
- ✓ La comptabilisation.

Dans un autre contexte, Un audit-clients est une enquête menée auprès d'un nombre restreint de clients et de prospects-clés afin de comprendre leurs besoins, leurs comportements d'achat et de recueillir leurs commentaires quant à la performance de votre entreprise et de vos concurrents. L'audit-clients va bien au-delà du simple sondage de satisfaction. C'est un exercice stratégique qui permet à une entreprise de recueillir des informations clés afin de préciser ses orientations stratégiques, d'adapter son offre, d'optimiser ses ventes et de fidéliser ses clients, l'audit de la satisfaction des clients pour lequel il sera en effet nécessaire de réintroduire les facteurs visibles de la qualité du produit, des services associés.

2.5. Audit du cycle achats-fournisseurs

L'audit fournisseur est une conséquence du principe de management qui vise à développer des relations mutuellement bénéfiques avec les fournisseurs. En effet, si l'un des objectifs est de contrôler l'aptitude du fournisseur à satisfaire les attentes de son client, la finalité reste de faire progresser les deux parties.

L'analyse du système du contrôle interne de la fonction achats-fournisseurs doit permettre de s'assurer que :

- ✓ Les séparations de fonctions sont suffisantes.
- ✓ Tous les achats de l'entreprise sont correctement autorisés et comptabilisés.
- ✓ Les achats comptabilisés correspondent à des dépenses réelles de l'entreprise.
- ✓ Ces dépenses sont faites dans l'intérêt de l'entreprise et conformément à son objet.
- ✓ Tous les achats enregistrés sont correctement évalués.
- ✓ Tous les avoirs à obtenir sont enregistrés.
- ✓ Toutes les dettes concernent les marchandises et services reçus sont enregistrées dans la bonne période.
- ✓ Les engagements pris par l'entreprise qui devant figurer dans l'annexe sont correctement suivis.

Le cycle achats-fournisseurs est caractérisé par un certain nombre de phases qui peuvent se présenter comme suit :

- ✓ L'expression des besoins ;
- ✓ Déclenchement de la commande ;
- ✓ Réception des biens ou services ;
- ✓ Enregistrement des achats et des dettes fournisseurs ;
- ✓ Mise en paiement des factures.

Il est à noter que chacune de ces phases implique un ensemble d'objectifs à atteindre, entraînant des risques potentiels, des mesures usuels de contrôle interne nécessaires, et enfin **implique des assertions d'audit sur lesquelles l'auditeur doit porter une attention particulière.**

2.6. Audit de la fonction production

La fonction technique ou « production » est une fonction vitale et occupe une place primordiale au sein des entreprises. Son importance est évidente : sans le produit, les autres fonctions n'ont pas de justification ; et la défaillance, la performance insuffisante de la production peuvent en très peu de temps anéantir les efforts des autres fonctions. En effet, cette fonction a pour principale mission d'assurer la mise à disposition du marché, en temps voulu et pour un coût qui permette de dégager une marge suffisante pour couvrir l'ensemble des autres coûts de l'entreprise. Pour réaliser sa mission, la fonction production a besoin de se doter de moyens humains, matériels et financiers nécessaires à son fonctionnement.

Au sens le plus large du terme, incluant aussi bien l'examen des installations de fabrication, que celui de la production, de la maintenance, des investissements, de la sécurité industrielle, etc. **l'auditeur interne est présent aussi bien dans les usines et sur les**

chantiers que dans les bureaux¹. Il doit être en mesure d'émettre une opinion sur l'efficacité du fonctionnement de la fonction « production ».

L'audit de processus de production est un examen systématique et indépendant de toutes les étapes d'un processus de fabrication destiné à déterminer si les dispositions préétablies sont respectées, si leur mise en œuvre est efficace et si elles sont pertinentes par rapport aux objectifs.

2.7. Audit du Marketing

L'audit marketing est un examen critique approfondi, systématique et périodique des grandes orientations marketing d'une entreprise dans son environnement et des moyens qu'elle met en œuvre pour les suivre. Cette vérification doit permettre à l'entreprise de résoudre les problèmes courants et de renforcer ses compétences par rapport aux concurrents, soit d'améliorer l'efficacité et la rentabilité de ses activités marketing²,

Les intérêts de l'audit marketing pour les activités marketing sont multiples :

- ✓ Il fournit aux dirigeants une revue indépendante et objective de la performance marketing de leur entreprise.
- ✓ Les audits révèlent souvent les incompatibilités entre les politiques marketing.
- ✓ Les audits marketing sont un outil important pour nous aider à analyser nos efforts marketing périodiquement et aussi créer et réviser les approches marketing pour aboutir aux résultats qui permettront d'atteindre les objectifs de l'entité auditée.
- ✓ Les audits marketing conduisent souvent à la modification de la stratégie marketing. Une profonde évaluation de l'environnement, des clients, des marchés et de la concurrence peut conduire à une réorientation de la direction de l'entreprise.
- ✓ L'audit marketing vise une évaluation des pratiques habituelles et des améliorations du système marketing, il démontre aux managers que la satisfaction des clients est une préoccupation commune, et non pas une simple tâche à déléguer au marketing.

2.8. L'audit juridique

Le professeur Alain Couret définit l'audit juridique comme un contrôle de la régularité et de l'efficacité des choix de nature juridique. Il constitue, selon Monsieur J. Martel, « un constat de validité, licéité des titres juridiques et des conventions de l'entreprise dans le cadre de son fonctionnement ou dans celui de ses rapports avec les fournisseurs, clients, Etat, sur le plan juridique, fiscal et social. Il permet d'apprécier par un coefficient de sécurité, les conventions ainsi que l'efficacité des supports juridiques, compte tenu des objectifs du chef de l'entreprise ».

Si l'audit comptable, en effet, a essentiellement pour objet la vérification de chiffres et d'éléments quantifiables, le travail de l'auditeur juridique consiste à analyser des modèles beaucoup plus variés et originaux puisqu'il s'agira autant de statuts de sociétés que de conditions générales de vente, de contrats, de documents de douane ou de transport, de brevets, de liasses fiscales, de documents bancaires, de procès-verbaux.

¹ J.RENARD, « Théorie et pratique de l'audit interne », 7 édition, édition d'organisation, Paris, 2010, P : 43.

² François COLBERT et autres, « Gestion du marketing », 3ème édition, Gaeten Morin, Canada, 2002, p :442.

Il apparaît que la spécificité de l'audit juridique tenant aux méthodes utilisées pour son exécution découle essentiellement de l'originalité des intervenants participants à pareille mission. Ces derniers doivent avoir acquis l'expérience nécessaire à la réalisation de la mission, ils doivent également avoir un niveau de spécialisation suffisant, ainsi qu'une approche nécessairement pluridisciplinaire leur permettant d'envisager sous différents angles juridique, social, fiscal, contractuel l'opération soumise à leur appréciation.

2.9. Audit de la fonction financière et comptable

Comptabilité, trésorerie, sont bien évidemment inscrites au plan d'audit interne, mais avec des objectifs complémentaires par rapport à ceux assignés aux auditeurs externes.

L'objectif des audits financiers et comptable est de donner une opinion sur :

La fiabilité des comptes, qui comprennent les états financiers et les rapports sur l'exécution du budget. De manière générale, l'objectif de l'audit pour ce qui concerne la fiabilité consiste à déterminer si les comptes présentent fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière, les résultats des opérations et les flux de trésorerie, conformément au référentiel d'information financière applicable ;

La légalité et la régularité des opérations sous-jacentes aux comptes. De manière générale, l'objectif de l'audit pour ce qui concerne la conformité consiste à déterminer si les opérations sont conformes, dans tous leurs aspects significatifs, aux textes législatifs et réglementaires applicables.

D'un autre côté l'auditeur doit s'assurer des éléments suivants¹ :

- ✓ Les opérations et les événements qui ont été comptabilisés se sont produits et se rapportent à l'entité.
- ✓ Toutes les opérations et tous les événements qui devaient être comptabilisés ont été enregistrés.
- ✓ Les montants et les autres données relatifs à des opérations ou événements qui ont été comptabilisés l'ont été correctement.
- ✓ Les opérations et les événements ont été comptabilisés dans la bonne période comptable.
- ✓ Les opérations et les événements ont été comptabilisés dans les bons comptes.
- ✓ Les actifs, les passifs et les fonds propres existent.
- ✓ L'entité détient un droit sur les actifs ou contrôle ces derniers, et les passifs reflètent les obligations de l'entité.
- ✓ Tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui devaient être comptabilisés ont été enregistrés.
- ✓ Les actifs, les passifs et les fonds propres sont présentés dans les états financiers pour leur valeur exacte et tous les ajustements résultant de l'établissement de leur valeur ou de leur affectation sont enregistrés de façon appropriée.
- ✓ Toutes les informations qui devaient être fournies dans les états financiers l'ont été.
- ✓ L'information financière est présentée et décrite de manière appropriée, et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées.

¹ Cour des Comptes Européenne ; « Manuel d'Audit Financier et d'Audit de Conformité » ; 2012 ; P : 21.

- ✓ Les informations financières et les autres informations sont fournies de manière sincère et pour des montants corrects.

2.10. Audit du processus budgétaire

Les prévisions financières de l'activité de l'entreprise et leur suivi constituent un moyen d'orientation et de maîtrise de l'entreprise. En effet ils permettent de fixer les objectifs à court terme et les moyens de les atteindre. Il est donc important pour toute entreprise ayant intégré cette gestion prévisionnelle de s'en assurer la maîtrise des risques et de tester l'efficacité et l'efficience du processus budgétaire, il est nécessaire d'en évaluer, contrôler et vérifier les différentes composantes à la lumière d'une méthodologie et d'outils adaptés, ce travail est assuré par l'adoption d'un audit budgétaire.

En générale l'audit budgétaire vise les objectifs suivantes :

- ✓ S'assurer de l'existence d'un calendrier d'élaboration budgétaire précis.
- ✓ S'assurer que les responsables opérationnels élaborent des plans d'actions et budgets qui respectent les objectifs fixés.
- ✓ S'assurer que les budgets des centres de responsabilité sont élaborés par les responsables de ces centres.
- ✓ S'assurer que le budget est ajusté en début d'exercice pour tenir compte des variations récentes de l'environnement.
- ✓ S'assurer que les engagements concernent des besoins budgétisés.
- ✓ S'assurer que l'accès au logiciel de gestion des budgets est protégé par des codes d'accès.
- ✓ S'assurer que le budget fait l'objet d'un suivi tout au long de l'exercice budgétaire.
- ✓ S'assurer que les actions correctives sont mises en œuvre tout au long de l'exercice.

Pour l'essentiel l'audit interne est une fonction universelle, et c'est aussi une fonction périodique, c'est pour cette raison que l'audit interne a plus tendance à s'appeler de nos jours audit opérationnel¹, car il concerne toutes les opérations accomplies par l'entreprise.

2.11. Audit de la fonction managériale

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

Le champ d'application de cet audit est encore en plein développement, est pour les acteurs objet de recherches, de tentatives, d'innovations dans un secteur où la terminologie

¹ Henri. Bouquin, « Audit », Economica, Paris, 1997, P : 200.

n'est pas encore fixée, l'audit de management peut s'apprécier aujourd'hui de la façon suivante :

« L'auditeur interne se fait présenter par le responsable du secteur audité la politique qu'il doit conduire, il doit solliciter son interlocuteur de la manière suivante « *Comment concevez-vous la mission qui vous est assignée ?* » :

- *Monsieur le responsable de l'entretien, quelle est votre politique d'entretien ?*
- *Monsieur le responsable du recrutement, quelle est votre politique de recrutement ?*
- *Monsieur le directeur des ventes, quelle est votre politique de vente ?*

Cet exposé de la politique permet tout d'abord de s'assurer que l'intéressé en a une politique et qu'il est en mesure de l'exprimer clairement. C'est-à-dire qu'il connaît parfaitement sa mission. Si tel n'était pas le cas, on pourrait déjà en tirer un certain nombre de conséquences. L'exposé étant fait et la connaissance de cette politique étant acquise, l'auditeur va regarder dans quelle mesure cette politique est en ligne avec la stratégie de l'entreprise ou avec les politiques qui en découlent :

- *La politique d'entretien est-elle cohérente par rapport à la politique d'investissements ?*
- *La politique de publicité est-elle en harmonie avec la politique de marketing ?*

2.12. Audit stratégique

Si la littérature sur les différents aspects de l'audit est aujourd'hui particulièrement riche, à l'image de celle portant sur la stratégie, l'association des deux thèmes est encore suffisamment rare. Cette rareté repose probablement sur une incertitude quant à la possibilité d'une synthèse des deux démarches.

Les organisations ont donc besoin de stratégie et si celle-ci ne garantit jamais le succès, elle limite au moins les risques de crises issues de la myopie opérationnelle. Encore faut-il pour cela être en mesure d'apprécier l'état des lieux et juger la qualité de cette stratégie, celle de sa mise en œuvre et son degré de contrôle - de maîtrise -, avant d'envisager un éventuel recentrage des actions.

La demande de l'entreprise peut viser à établir un pré-diagnostic rapide limité à l'analyse de **dysfonctionnements stratégiques**, à celle des risques qu'ils induisent et, s'il y a lieu, à une recherche des causes ainsi qu'à des recommandations correctives. Plus souvent, ce type de demande aura pour objet d'évaluer le degré de contrôle pesant sur une filiale, voire une division ou même un département si celui-ci a disposé d'une certaine autonomie stratégique.

L'audit permettra de formuler une appréciation rapide sur la stratégie, sa mise en œuvre et sa maîtrise. Sans se substituer aux classiques diagnostics, l'audit autorisera un suivi régulier de la stratégie engagée, focalisé sur l'essentiel.

L'audit stratégique est un moyen d'aborder un «bilan stratégique» et de bien cerner les vrais problèmes. Il est aussi un outil d'amélioration de performance globale en prenant conscience des opportunités que présente la Qualité Totale et, plus particulièrement, la maîtrise des processus stratégiques.

L'audit stratégique peut aussi être considéré comme un pré diagnostic d'une organisation et qu'il offre à ce titre une approche rapide pour une identification des problèmes de l'entreprise et doit permettre de porter un jugement global sur le management.

3. Positionnement de la fonction, ressemblances et différences

Dans le domaine du contrôle des organisations au sens large, l'activité d'audit interne est un élément essentiel sans avoir le monopole. Au fur et à mesure de l'évolution des structures managériales des organisations, diverses fonctions sont apparues avec chacune ses spécificités, mais couvrant tous les activités de l'organisation, on peut citer par exemple :

- ✓ L'audit externe
- ✓ Le risk-management
- ✓ L'audit qualité
- ✓ Le contrôle interne

Il nous semble important de situer ces différents interlocuteurs par rapport à l'activité **d'audit interne**, afin d'une part, préciser les fondamentaux de l'audit interne, ce qui fait sa spécificité et d'autre part, apporter une contribution à la clarification d'une situation qui nous semble bien souvent confuse quant aux rôles, pouvoirs et périmètres d'intervention de chacun, les différentes comparaisons, vont être illustrer sous forme des tableaux comparatifs.

3.1. L'audit interne et l'audit externe

On assimile souvent l'audit externe au commissariat aux comptes (**CAC**). Sa mission concerne la certification des états financiers élaborés par l'organisation. Le **CAC** se préoccupe que des processus qui impactent directement les états financiers et n'appréhende pas les autres natures de risques. Aujourd'hui l'audit interne et l'audit externe sont nettement différenciées, mais il est aussi utile de noter également qu'elles ne sont non point concurrentes mais largement complémentaires.

Le tableau suivant présente une comparaison entre l'audit interne et l'audit externe :

Tableau N° 06 : Comparaison entre audit interne et audit externe

| | Audit interne | Audit externe |
|----------------------------------|---|---|
| Qui accomplit les tâches | Accompli par une personne (service) de l'entreprise. | Accompli par un professionnel (cabinet) qui exerce de manière indépendante. |
| Pour l'intérêt du qui | Au service de la direction générale, afin d'assister les responsables opérationnels à atteindre leurs objectifs. | - L'objectif est de répondre aux obligations juridiques de l'entreprise (certification des états financiers). - pour l'intérêt des tiers en ce qui concerne le degré de confiance que l'on peut accorder aux documents financiers. |
| Le domaine d'intervention | L'examen des opérations et du contrôle interne est fait principalement pour provoquer des améliorations et conduire à l'application stricte des politiques et | Le passage en revue des opérations et du contrôle interne est fait principalement pour déterminer l'étendue des contrôles et la fiabilité des documents financiers. |

Chapitre II : L'audit interne, outil pour le maintien de la performance

| | | |
|---------------------------------|--|--|
| | des procédures instituées dans l'entreprise et n'est pas limité aux seuls aspects financiers. | |
| L'étendu de la fonction | - Le travail est subdivisé en fonction des différents départements, Tous les types d'audit et tous les sujets - Découlant de la cartographie des risques. | - Le travail est principalement réparti en fonction des postes du bilan et du compte de résultat. - Audit de régularité uniquement, dans le domaine comptable et financier. |
| La détection des fraudes | L'auditeur est directement concerné par la détection et la prévention des fraudes | L'auditeur n'est qu'accessoirement concerné par la détection et la prévention des fraudes, sauf si les documents financiers peuvent s'en trouver affectés de manière importante. |
| Quand | La direction d'audit interne prépare un plan annuel, le travail est permanent. | L'examen des données qui viennent à l'appui des documents financières est périodique, généralement, une fois par an. |
| Conclusion | Analyse approfondies dès qu'existe un potentiel de dysfonctionnements, pour identifier les causes et définir les actions qu'il y a lieu de muner. | Examen des circuits clés du traitement comptable afin d'assurer la régularité, et certifier les états financiers (avec/ sans réserves ou refuser la certification). |

Source : élaborer par nos même

3.2. L'audit interne et le Risk-management

L'audit interne et le risk-management¹ se complète parfaitement lorsque les rôles respectifs sont bien définis, compris et admis par les deux parties.

Par rapport aux Risques, les uns (risk-managers) en ont une vision MACRO et les autres (auditeurs internes) la vision MICRO.

Les risk-managers sont les « experts » internes du risque, ils les identifient, les classifient, les évaluent (impact/probabilité), le risk-management se situe en amont de l'activité d'audit interne, notamment à la contribution qu'il peut apporter à l'élaboration du programme annuel d'audit par l'établissement d'une cartographie des Risques.

On perçoit bien à quel point les deux fonctions risk management et audit interne sont voisines, le risk manager prépare le terrain pour l'auditeur interne. Elles vont même jusqu'à se confondre lorsqu'il n'y a pas de risk manager. La norme **2100** précise bien que dans ce cas l'audit interne doit jouer un rôle proactif en participant à la mise en place d'un processus de management des risques dans le cadre d'une mission de conseil.

Le tableau suivant présente la comparaison entre les deux fonctions :

¹ Ou gestion de risque

Tableau N° 07 : Comparaison entre Audit interne et Risk mangement

| | Audit interne | Risk management |
|--|--|--|
| Référence usuelle | <ul style="list-style-type: none"> - Normes professionnelles et code de déontologie, édictés au niveau international par l'IIA - Normes Internationales d'Audit « ISA », publié par IFAC. | <ul style="list-style-type: none"> - Cadre de référence FERMA « Federation of European Risk Management Association ». - COSO II, lequel énonce comme conditions une gestion des risques globale, sous la dénomination « ERM¹ ». |
| Cartographie des risques | <ul style="list-style-type: none"> - L'exploite pour établir son programme annuel d'audit. - En l'absence de risk manager, c'est l'auditeur interne qui élabore la cartographie des risques. | <ul style="list-style-type: none"> - Identifier tous les risques internes et externes de l'entreprise afin d'élaborer la cartographie des risques. - le risk-manager est particulièrement attentif aux risques stratégiques, politiques, environnementaux... |
| Fréquence | Présente dans la plupart des entreprises (surtout les grandes entreprises). | n'est pas présent dans toutes les organisations en tant que fonction individualisée et spécifique. |
| Mode d'intervention | Va sur le « terrain » et développe une méthodologie d'investigation détaillée. | Intervient à distance et par un réseau de correspondants. |
| Relation avec le contrôle interne | Situé en amont, pour contribuer à élaborer et à mettre en place le processus du contrôle interne. | Situé en aval, pour but d'évaluer le processus de management des risques, donc d'évaluer le contrôle interne « le produit fini ». |

Source : élaborer par nos même

3.3. L'Audit interne et l'Audit qualité

L'audit qualité est inscrite dans le cadre du déploiement des normes ISO² 9000 ou des approches dite « qualité totale ou globale³ », ou qui s'inspirent de modèles tels que les référentiels **EFQM** « European Fondattion Quality Management », la Qualité Totale prend comme objectif **la conformité aux besoins du client** ; elle mesure donc les non-conformités pour y apporter un remède. On peut cependant observer que l'IFACI Certification étant agréé pour réaliser également des certifications ISO 9000, il y a là un rapprochement des points de vue et des préoccupations.

L'ambiguïté ne se situe pas entre l'audit interne et la qualité mais entre l'audit interne et l'audit qualité (qui constitue une obligation de la norme ISO 9001). Si les finalités de ces deux métiers sont les mêmes (« le contrôle du contrôle »), les modes opératoires et l'organisation des missions présentent des différences significatives.

Ci-dessous une comparaison entre l'audit interne et l'audit qualité :

¹ Enterprise Risk Management.

² Les normes ISO sont des normes internationales concernant toutes les activités et constamment révisées et mises à jour. Elles donnent à l'organisme, à la fonction, au produit ou au processus qui en bénéficie une assurance que les clients seront satisfaits du produit ou du service.

³ Total Quality Management

Tableau N° 08 : Comparaison entre Audit interne et Audit qualité

| | Audit interne | Audit qualité |
|--------------------------------|--|---|
| organisation du service | Service à part entière d'une organisation « un métier à temps plein » | « Corps d'auditeurs qualité » composés de personnes formées à ces pratiques, mais qui occupent d'autres fonctions dans l'entreprise « un métier à temps partiel » |
| Nature des missions | Conformité, efficacité, efficience. | Une dominante conformité. |
| Durée des missions | « Longue », quelques semaines, selon la nature de la mission d'audit | « Courtes », quelques jours. |
| Normes « d'audit » | Normes professionnelles de l'audit interne | Normes ISO 9000 |
| Objectifs prioritaires | Identifie des zones de RISQUES non couvertes par des dispositifs de contrôle interne ou la non application de ces dispositifs. | Identifier les exigences de la norme ISO 9001 ¹ , afin de déterminer les dispositifs non appliqués du SMQ, conduisant au non satisfaction du client. |

Source : élaborer par nos même

3.4. L'audit interne et le contrôle interne

Ces deux activités, lorsqu'elles cohabitent, se complètent. L'une (contrôle interne) conçoit et met en œuvre le contrôle interne, l'autre (audit interne) en apprécie l'existence, la bonne application et l'efficience. Parmi les différences entre ces deux fonctions :

Tableau N° 09 : Comparaison entre Audit interne et Contrôle interne

| | Audit interne | Contrôle interne |
|----------------------------|--|--|
| Objectifs | Apprécier l'existence, la pertinence, l'efficience des dispositifs de contrôle interne (processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance). | Conçoit et met en place les dispositifs de contrôle interne. |
| Mode d'intervention | Intervenir sur le « terrain », assister les responsables opérationnels, et effectuer des analyses de cause à effet. | Intervient à distance, comme élément indispensable des systèmes d'information. |

Source : élaborer par nos même

¹ La certification ISO 9001 qui garantit la conformité du système de management par la qualité (SMQ) du service d'audit interne aux normes ISO.

Chapitre II : L'audit interne, outil pour le maintien de la performance

En ce qui concerne la fonction **contrôle de gestion**¹, elle est l'artisan de la construction du processus du contrôle, la fonction Audit, elle s'assure du respect de la mise en œuvre de ce processus.

Ils doivent permettre, dans des situations de plus en plus complexes, de mieux comprendre les causes des effets constatés (coûts, résultats, outputs, etc.) et de mieux cerner les modèles de causalité, les relations de cause à effet. **Sans cette compréhension, il est impossible d'agir, de tenter de trouver des réponses adaptées lorsque les indicateurs de pilotage se dégradent.**

¹ Une comparaison entre le contrôle de gestion et l'audit interne est présentée dans le troisième chapitre.

Conclusion du deuxième chapitre

Ce chapitre à montrer que l'audit interne est basé sur des normes internationales et des pratiques universelles, il est réellement capable d'analyser des risques et des déficiences -à l'aide d'une bonne organisation des missions et l'application des différents outils - d'accroître l'efficacité et la performance au sein de l'entreprise.

Le rôle de l'auditeur interne ne doit pas se confondre avec celui des responsables opérationnels, l'auditeur n'est pas celui qui « fait les choses », mais celui qui « *regarde comment les choses sont faites* », d'un autre coté nous avons souligné la spécialisation dans les interventions des auditeurs internes accentuant ainsi l'aspect de l'audit multidimensionnel -qui dépasse les bureaux des comptables et des financiers- par la présentation de douze activités qui peuvent faire l'objet des missions d'audit interne.

En fin, et à partir de cette présentation, il est possible de déduire aussi que « l'audit interne est un outil puissant pour le suivi continu de la performance de l'entreprise, par l'analyse profonde des différents dysfonctionnements opérationnels en utilisant les méthodes d'audit, afin de fournir un ensemble de recommandations qui touchent d'une manière directe la source du risque ;

La suite logique est que les responsables opérationnels vont mettre en place ces recommandations qui se traduisent par des actions correctrices ou créatrices ...

- ✓ *Si l'audit interne à bien découvert la cause du risque et si aussi les suggestions ont été traduites sur le terrain, dans cet état les futurs indices calculés par le contrôleur de gestion vont être positives,*
- ✓ *Si non les indices vont continuer à clignoté (indice négatif) et l'auditeur doit refaire sa mission afin de savoir la cause réelle du dysfonctionnement.*

Cet enchainement logique doit être réalisé pour chaque cycle et chaque processus, ce qui traduit l'efficacité d'une bonne pratique de la synergie relationnelle entre le contrôle de gestion et l'audit interne objet du troisième chapitre.

en effet, la reconnaissance de l'audit interne en tant que fonction clef pour l'efficacité ou la performance du dispositif de contrôle interne, lui confère la légitimité nécessaire pour jouer un rôle prépondérant au sein de l'organisation.

CHAPITRE III

La synergie relationnelle entre Audit interne et contrôle de gestion

Introduction

La notion de travail collaboratif n'est pas nouvelle en soi mais a pris ces dernières années une nouvelle dimension avec l'essor des outils informatiques et Internet offrant aux organisations des possibilités nouvelles en matière d'organisation du travail, notamment dans le cadre de la mise en œuvre de projets.

A cet effet, nous allons essayer dans ce troisième chapitre de lier les deux premiers afin de construire un schéma d'intervention conjointe « audit interne et contrôle de gestion » plus efficace car plus exhaustive.

Nous allons voir dans ce chapitre, les ressemblances, les différences, les complémentarités et les modes de coopération entre audit interne et contrôle de gestion jusqu'à la possibilité de création d'une seule direction commune « DAC », ainsi que les barrières à cette collaboration .

Pour cela nous avons divisé ce chapitre en trois sections, la **première section** est consacrée aux ressemblances, différences et complémentarités entre audit interne et contrôle de gestion, nous allons voir dans la **deuxième section** comment collaborer et améliorer l'aspect relationnel, la **dernière section** va reprendre à la question: comment assurer la collaboration entre l'audit interne et le contrôle de gestion.

Section 01 : L'audit interne et le contrôle de gestion : ressemblances, différences et complémentarités.

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

De même que l'audit interne est passé du simple contrôle comptable à l'assistance au management dans la maîtrise des opérations, de même le contrôle de gestion est passé de la simple analyse des coûts au contrôle budgétaire puis à un véritable pilotage de l'entreprise. Ces évolutions poussent à identifier les ressemblances, les différences et les complémentarités.

1. Les ressemblances

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

Partant de ces éléments, on peut résumer les points communs entre ces deux fonctions dans les quatre points suivants :

1.1. Niveau d'intérêt sur les activités d'une entreprise

Vue le développement organisationnel actuelle, ces deux fonctions peuvent s'intéresser à toutes les activités de l'entreprise, elles se trouvent dans tous les domaines d'activités, elles ont un caractère universel, elles existent pour le contrôle, l'assistance et le suivi pour atteindre la performance dans l'ensemble des processus de l'entreprise.

1.2. Pouvoir opérationnel

Ces fonctions attirent l'attention, recommandent, proposent mais n'ont pas de pouvoir opérationnel (décisionnel), leur pouvoir est indirect, car des constats pertinents suivis par des recommandations applicables doivent faire l'objet d'une mise en place par les responsables opérationnels après validation de la hiérarchie.

1.3. Evolution

Des fonctions relativement récentes qui évoluent et qui peuvent créer la multiplication des interrogations. A cet effet l'audit interne a passé du contrôle comptable à l'évaluation de la qualité des dispositions de contrôle interne en place, puis à l'audit des processus de l'entreprise et à l'assistance au management dans la maîtrise des opérations. De son côté le

contrôle de gestion a passé de l'analyse des coûts au contrôle budgétaire puis à un pilotage économique et financier de la performance de l'entreprise.

1.4. Le rattachement hiérarchique de la fonction

Des fonctions qui bénéficient d'un rattachement hiérarchique au plus haut niveau de l'entreprise, préservant leur indépendance et leur autonomie, ce caractère est indispensable pour un contrôle efficace, afin de garder la transparence et l'indépendance.

Par apport aux ressemblances, les différences entre l'audit interne et le contrôle de gestion restent suffisamment importantes pour permettre de les identifier et de les distinguer.

2. Les différences

La distinction avec le contrôle de gestion (pas seulement le contrôle budgétaire) est la plus nécessaire car ces deux fonctions interviennent dans le même domaine, la gestion de l'entreprise et son amélioration, en fonctionnels (analystes, conseillers, d'ailleurs de formation similaire) et non en opérationnels (responsables, décideurs), et en toute indépendance (rattachement à haut niveau). Elles se distinguent par leurs modes opératoires.

Le tableau suivant présente les différences :

Tableau N° 10 : Comparaison entre Audit interne et Risk mangement

| | Audit interne | Contrôle de gestion |
|-----------------|--|--|
| Principe | Comment fonctionne ce qui existe ? Comment l'améliorer ? | Où voulons-nous aller ? par où passer ? |
| Objectif | Mieux maîtriser les activités par un diagnostic des dispositifs de contrôle interne « Photo périodique et détaillée » | - S'intéresser plus à l'information qu'aux systèmes et procédures ; - Définir ou aider à définir la performance, sa mesure et son suivi et à recommander les dispositions à prendre pour restaurer la situation. - Il est le concepteur du système d'information de l'entreprise. « vidéo continu et global » |
| Démarche | Va des problèmes rencontrés en pratique à leurs causes et conséquences. | Va des indicateurs généraux aux paramètres particuliers |
| Rôle | - Contrôler l'application des directives, la fiabilité des informations et l'adéquation des méthodes, les processus, les conditions d'obtention des résultats. - Auditer la fonction contrôle de gestion. | - Planifie et suit les opérations et leurs résultats. - Conçoit et met en place le système d'information pour ce faire. - Analyser le budget du service d'audit interne. - Définir la performance, sa mesure et son suivi. |
| Horizon | Investigue le passé –seule réalité – pour trouver ce qu'on aurait pu faire de mieux et l'appliquer à l'avenir : semble vouloir changer le passé ! | Pour maîtriser l'avenir (plan), analyse pourquoi le présent ne lui ressemble pas (écarts) ; semble croire que le réel se trompe et que le plan a raison ! |

Chapitre III : La synergie relationnelle entre Audit interne et contrôle de gestion

| | | |
|--------------------------------------|--|--|
| Mode d'intervention | Découvre les moyens organisationnels pour atteindre les objectifs, valide les objectifs (mode de détermination et faisabilité). | - Elabore (mais ne décide pas) les objectifs en s'appuyant sur des hypothèses explicites. - Analyse coûts – bénéfices. |
| Champ d'application | Va au-delà de la dimension du contrôle de gestion. Dépasser les frontières comptables pour toucher le marketing, les relations sociales, ressource humaine et informatique ... | S'intéresse essentiellement aux résultats réels ou prévisionnels (plus d'intérêt à l'information qu'aux systèmes et procédures). Il prend en compte tout ce qui est chiffré ou chiffrable. |
| Périodicité des interventions | Périodicité définie en fonction du risque (intervention planifier et systématisée). | Dépendante des résultats de l'entreprise et de la périodicité du reporting (son activité est souvent basculée par les priorités de la DG). |
| vision | Mécanicien de chaque secteur. | Navigateur de l'ensemble des secteurs. |

Source : élaborer par nos même

L'existence de certaines différences n'empêche en aucune cas la possibilité d'une collaboration, de fait que la mission de l'audit interne et celle du contrôle de gestion se complètent et s'épaulent mutuellement :

- **Le contrôle de gestion peut demander un arrêt sur image, un zoom, une vue détaillée et sure à l'audit interne.**
- **L'audit interne peut s'appuyer sur la connaissance du contrôle de gestion pour élaborer le plan d'audit.**

3. Les complémentarités

Dans toutes ses interventions l'audit interne apporte une contribution au contrôle de gestion, le contrôle de gestion est d'autant plus efficace qu'il reçoit des informations élaborées et transmises dans un système de contrôle interne fiable et validé par l'audit interne, de même l'audit interne va apporter au contrôle de gestion cette garantie sur la qualité de l'information.

Comme les autres fonctions, le contrôle de gestion peut et doit être audité, les questions qui se posent : les indicateurs de gestion prévisionnels qu'il utilise sont-ils adéquats ? Les informations qui lui parviennent sont-elles exhaustives ? Les cohérences entre les grands équilibres sont-elles respectées ? Le contrôleur de gestion a-t-il l'oreille des décideurs ? Autant de questions que se pose l'auditeur interne pour juger si le contrôleur de gestion a une bonne maîtrise de son activité.

Les rapports d'audit interne peuvent et doivent donner au Contrôleur de gestion des informations pertinentes pour lui permettre de juger du bon fonctionnement des processus, en cohérence avec les procédures prévues.

De la même façon et inversement l'audit interne va trouver auprès du contrôleur de gestion des informations qui vont être autant **de clignotants susceptibles d'attirer**

l'attention des auditeurs sur des points de faiblesse à prendre en compte dans les missions d'audit.

On peut donc dire qu'au-delà **des complémentarités il existe une véritable synergie entre les deux fonctions** pour le bien commun de l'entreprise et sans que pour autant on puisse les confondre. Il n'est donc pas inexact de dire que les fonctions exercent l'une sur l'autre des contrôles réciproques.

A partir de ces éléments, nous pouvons résumer cette complémentarité dans deux sens, de l'audit interne vers le contrôle de gestion et de contrôle de gestion vers l'audit interne :

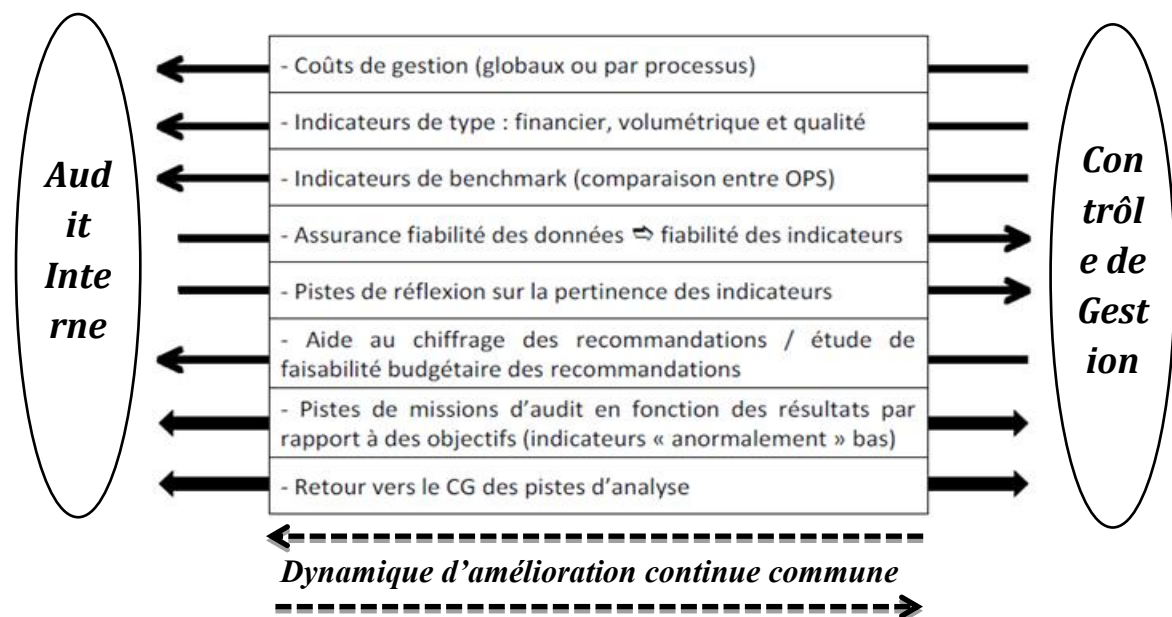
3.1. *Apports de la fonction Audit interne à celles relatives au Contrôle de gestion*

- ✓ Informations élaborées et transmises dans un système de contrôle interne fiable et validé par l'auditeur interne (garantie sur la qualité de l'information : audit périodique de la fonction Contrôle de gestion).
- ✓ Les rapports d'audit peuvent et doivent donner au contrôleur de gestion des informations pertinentes pour lui permettre de juger du bon fonctionnement du processus en cohérence avec les procédures prévues. Une recommandation issue d'un audit peut être soumise à un contrôleur pour la mettre en œuvre.

3.2. *Apports de la fonction contrôle de gestion à celle de l'Audit Interne.*

- ✓ Le contrôleur de gestion va fournir à l'auditeur des **clignotants** (résultats d'indicateurs, données chiffrées...) susceptibles d'attirer leur attention sur des **points de faiblesse** à prendre en compte dans des **missions d'audit** ou d'organisation (**diagnostic**).

Schéma N° 15 : Pistes d'interaction « Contrôle de gestion / Audit interne »



Source : *Elaboré par nous-mêmes*

Exemple :

Comment concevoir les rôles respectifs de l'auditeur interne et du contrôleur de gestion dans le fonctionnement du magasin de pièces de rechange d'une usine importante ?

- ❖ Le contrôleur de gestion surveille en permanence le niveau des stocks de matériel :
 - ✓ il optimise les stocks mini, stocks maxi et rotation des pièces.
 - ✓ il organise la collecte des informations lui permettant de mesurer les écarts prévisions/réalité et d'élaborer de nouvelles estimations.
 - ✓ il veille à la compatibilité entre les niveaux de stocks et les processus amont (achats/trésorerie) et aval (entretien/budgets).
 - ✓ il dialogue avec les responsables pour leur fournir l'information indispensable et envisager les mesures à prendre.

- ❖ L'auditeur interne effectue des missions périodiques (en fonction du risque) et vérifie ponctuellement :
 - ✓ que les dispositifs mis en place permettent une bonne maîtrise de la gestion par le responsable du magasin.
 - ✓ quelles sont les dispositions à prendre pour améliorer les interventions du contrôleur de gestion (qualité et exhaustivité des informations reçues/données, mise en œuvre des recommandations, déséquilibres non détectés, etc.).
 - ✓ que l'organisation permet aux parties concernées d'optimiser au mieux la gestion des pièces de rechange.
 - ✓ si par exemple le contrôleur de gestion, détecte à l'aide d'un indicateur que le niveau de stock consommé pendant une période donnée ne reflète pas le niveau de production pour la même période, l'auditeur interne doit être informé par le contrôleur de gestion, afin de programmer un diagnostic pour détecter la source de ce dysfonctionnement.

Section 02 : Comment réussir et améliorer l'aspect relationnel

L'ensemble « **Contrôle de gestion / Audit interne** » ne vise finalement qu'un seul objectif : la maîtrise de l'activité pour l'atteinte des résultats escomptés. Et c'est parce que les composants de cet ensemble servent tous deux cette même finalité que le rapprochement est possible. C'est parce que **chacun peut agir au service de l'autre** par un enrichissement des outils existants qu'un **rapprochement** est source de meilleure gouvernance.

Il existe des **modes de coopération** entre audit interne et contrôle de gestion, car **le contrôle de gestion agit dans les intervalles de temps qui séparent deux missions d'audit.**

L'un rend une **analyse précise et symptomatique** d'éventuels dysfonctionnements ou améliorations, l'autre fait en sorte que d'ici la prochaine mission, le problème soit réglé ou encore que **de nets progrès soient enregistrés**. En second lieu, l'audit interne veille à ce que les procédures de saisie de données comptables ou physiques soient respectées. **La fiabilité des données exploitées par le contrôleur de gestion dépend donc du travail de l'audit interne.**

La fonction contrôle de gestion est **l'artisan** de la construction du processus du contrôle, la fonction Audit, elle s'assure du **respect de la mise en œuvre de ce processus**¹.

Ils doivent permettre, dans des situations de plus en plus complexes, de mieux comprendre les causes des effets constatés (coûts, résultats, outputs, etc.) et de mieux cerner les modèles de causalité, les relations de cause à effet. Sans cette compréhension, il est impossible d'agir, de tenter de trouver des réponses adaptées lorsque **les indicateurs de pilotage se dégradent**.

Toutes ces réflexions se croisent dans un seul point « **la synergie relationnelle** », il est important de bien comprendre ce phénomène avant d'entamer le processus de collaboration entre l'audit interne et le contrôle de gestion et d'étudier ses rouages.

1. La synergie relationnelle : définition et pratique

Pour mieux savoir l'impact humain sur la création de synergies, il est indispensable dans l'entreprise de rapprocher deux structures voisines, par la création d'un plan de travail commun et bien structuré, qui définit bien les tâches de chaque partie prenante en gardant toujours une relations coopératives entre les membres des fonctions rapprochées, cette coordination a un impact fort sur le fonctionnement et la performance de l'entreprise. Avant d'aborder les techniques d'une meilleure collaboration, il est utile de donner une définition de cette synergie.

1.1. Définition de la synergie

Le mot « **synergie** » provient du grec « sun » (avec) et de « ergon » (travail), qui peut se traduire par « association de plusieurs organes pour l'accomplissement d'une fonction ». Il peut également être emprunté à « sunergia », qui se traduit par « coopération ».

Le mot « **synergie** » a surtout été employé en médecine et en physiologie pour définir une action coordonnée de plusieurs organes, association de plusieurs fonctions, de plusieurs facteurs qui concourent à une action unique, à un effet d'ensemble.

Exemple : nos multiples efforts musculaires quotidiens (qu'ils soient réflexes ou volontaires) dépendent d'une action musculaire globale coordonnée, mettant en jeu, à des degrés divers, de très nombreux muscles, pour la réalisation d'objectifs très précis.

Dans « les Olympiques », Montherlant écrit au sujet de la boxe : « Aucun sport n'exige une telle économie de mouvements, ni une telle synergie fonctionnelle, car un coup de poing n'est pas un acte autonome, c'est une fleur suprême à l'éclosion de laquelle tout le corps a travaillé, à laquelle tous les muscles prennent part ».

On retiendra qu'il y a association et coopération des actions élémentaires, avec économie, vers un objectif précis :

- ✓ association, sous-entendant la participation de plusieurs « sous-ensembles » ;
- ✓ coopération, impliquant coordination, collaboration, ajustement des moyens à mettre en œuvre, en fonction des possibilités et disponibilités de chaque « sous-ensemble » ;

¹ A.HELLUY et X.DURAND, « les fondamentaux du contrôle de gestion », édition d'Organisation, Paris, P : 126.

- ✓ économie, signifiant efficience : pas d'efforts inutiles ;
- ✓ objectif, signifiant la réalisation d'une mission dans l'intérêt de l'« ensemble ».

On comprend le qualificatif de « fleur suprême » donné par Montherlant au coup de poing qui, bien que paraissant simple, est la résultante d'une action coordonnée de toutes les composantes du corps humain.

A ce stade, il est possible de proposer la définition suivante : « *La synergie est le résultat d'actions efficaces et coordonnées vers un objectif global* ».

Mais le concept de synergie, comme de nombreux autres concepts comme l'organisation, les structures, les politiques, etc. s'il est lié au concept de **l'entreprise** et de ça fonctionnement, il génère une valeur opérationnelle significative.

1.2. *Présentation de la synergie organisationnelle*

Que ce soit dans la presse économique ou dans la littérature scientifique, la création de synergies est généralement mis en avant comme la principale source de valeur dans l'entreprise.

La synergie est, ici, qualifiée d'« organisationnelle » en ce sens qu'elle est issue de différents sous-ensembles de l'entreprise¹. Elle est déclenchée par l'encadrement hiérarchique, certes composé d'hommes, mais d'hommes n'agissant pas en tant qu'individus, mais en tant que responsables d'un ou plusieurs sous-systèmes.

Elle porte sur l'organisation du travail, d'une manière souple, harmonisée et coordonnée, cette synergie ne vient jamais par hasard elle doit être étudiée, créée puis développée afin de rapprocher au maximum les différentes structures de l'entreprise, l'étape la plus importante est que le personnel de l'entreprise doit adopter ce phénomène pour créer une dynamique du travail qui minimise le temps et les ressources en assurant l'efficacité des interventions.

Les points suivants sont importants pour l'amélioration de la communication et la création de la synergie :

- ✓ Acquérir les fondamentaux du management relationnel à partir des principes de la communication relationnelle.
- ✓ Développer les aptitudes relationnelles pour animer l'équipe: dire, demander, écouter, valoriser, recadrer.
- ✓ Favoriser l'émergence des ressources de chaque membre de l'équipe.
- ✓ Comprendre les besoins d'une équipe.
- ✓ Gérer les comportements « difficiles » de l'équipe.
- ✓ Développer au sein de l'équipe la confiance, la cohésion et une dynamique de coopération.
- ✓ Se sentir à l'aise dans la fonction.
- ✓ Comprendre la façon d'agir, de réagir et d'être en relation.
- ✓ Repérer les comportements inefficaces : agressivité, fuite, passivité.
- ✓ Clarifier le rôle et les missions du chef d'équipe.

¹ Dans notre mémoire, on s'intéresse à deux fonctions clés dans l'entreprise, à savoir : « Audit interne et contrôle de gestion ».

- ✓ Etre à l'aise et légitime dans la fonction de chef d'équipe.
- ✓ Repérer et éviter les attitudes, les mots anti-relationnels dans les échanges.
- ✓ Faire passer un message clair, une demande.
- ✓ Savoir communiquer sans juger ni interpréter.
- ✓ Savoir émettre des critiques de manière constructive.
- ✓ S'affirmer sans nier l'autre dans un débat contradictoire.
- ✓ Faciliter l'expression de l'interlocuteur par l'écoute centrée sur la personne.
- ✓ Comprendre et satisfaire les besoins essentiels des personnes.
- ✓ Savoir mettre en valeur les compétences de chacun: donner des feed-back.
- ✓ Favoriser les initiatives des collaborateurs.
- ✓ Transmettre l'enthousiasme et l'envie d'avancer ensemble.
- ✓ Favoriser la cohésion du groupe.

En fin pour faire face aux situations conflictuelles, on doit :

- ✓ Repérer et déjouer les jeux psychologiques, sources de tension.
- ✓ Gérer les comportements « difficiles ».
- ✓ Comprendre que le comportement est langage de la difficulté non exprimée.
- ✓ Pratiquer la neutralité bienveillante.
- ✓ Faire face aux critiques, aux attaques sans réagir.
- ✓ Exprimer et maîtriser les émotions.
- ✓ Savoir désamorcer une tension chez son interlocuteur en face à face ou en réunion.

La création de valeur dans l'entreprise réside avant tout dans l'exploitation plus efficace des ressources de chaque activité à travers leur combinaison ou leur partage. Les prémisses fondamentales sous-tendant la création de valeur à travers des synergies sont celles d'un phénomène systémique : *la combinaison ou la collaboration entre de deux activités leur permet d'être plus performantes que si elles avaient continué d'exister séparément.*

2. Les barrières de la collaboration

Certes, la collaboration entre les différents acteurs dans l'entreprise est souhaitable par les dirigeants de cette dernière, mais il existe toujours des facteurs qui sont susceptibles d'influer sur l'émergence de telles relations promouvant la création de synergies, nous distinguons à ce stade trois catégories, à savoir des facteurs psychologiques, organisationnels et managériaux.

2.1. Facteurs psychologiques

Une grande partie des recherches sur les enjeux de gestion des ressources humaines s'est intéressée aux conséquences psychologiques d'un rapprochement des fonctions sur les membres organisationnels. Les chercheurs ont relevé **les sentiments de peur et de stress** subis par le personnel liés à la coopération, provenant d'une **incertitude** profonde sur :

- Les remaniements organisationnels,
- L'évolution de la carrière,
- Les changements au niveau du contenu et des méthodes du travail,
- L'arrivée de nouveaux supérieurs hiérarchiques,
- Le devenir de la direction en tant que service, etc.

Le stress et l'insécurité ressentis par rapport au poste de travail peuvent susciter chez les employés des réactions de **résistance au changement** et de rejet d'une identification avec l'autre direction rendant les interactions sociales avec des membres de la direction de même entreprise et des comportements coopératifs plus difficiles. Egalement, le stress et l'incertitude éprouvés peuvent induire une moindre assiduité au travail et une réaction de retrait vis à vis de l'entreprise se traduisant souvent par une moindre disponibilité et motivation à coopérer et à engager des relations sociales avec la direction voisine¹.

Des chercheurs se sont centrés sur le rôle de la construction du lien social et de l'identification entre les membres des deux activités. Ils soutiennent qu'un niveau élevé d'identification sociale des employés avec l'organisation, lieu de leur travail, se traduit par un engagement personnel plus important, un intérêt plus fort pour l'entreprise, une rotation moins rapide du personnel, et avec au bout du compte une prédisposition plus importante à la coopération.

Notons tout de même qu'en revanche, au contraire, les effets positifs d'une synergie (exemple : fusionner les deux services, Audit interne et contrôle de gestion) sur les employés et leurs carrières, favorisant leur motivation et des comportements coopératifs et concurrentiels avec les membres de l'autre service fusionné. Ainsi, elle peut offrir des opportunités de carrière et d'évolution², conduire à une promotion et une augmentation des responsabilités, rendre le contenu du travail plus varié, ou amener à une sécurité d'emploi plus élevée.

2.2. *Facteurs organisationnels*

Une deuxième catégorie de facteurs identifiés comme ayant un effet structurant sur l'intégration organisationnelle relève de différences liées à la fonction, similitudes ou complémentarités qui peuvent exister entre les services (processus) rapprochés.

Ce facteur concerne les différences fonctionnelles entre les activités fusionnées. Ce qui est souvent qualifiée d'incompatibilité fonctionnelle, cette dernière est vue comme l'une des causes majeures de l'échec d'une fusion d'activités dans la même entreprise. L'impact négatif des différences fonctionnelles sur le résultat d'une fusion est principalement associé au fait qu'elles rendent le processus d'intégration plus difficile à réaliser. Notamment lorsque les processus et méthodes de travail (et même parfois les compétences et l'expérience) divergent d'un service à l'autre, cela peut être accentué par l'existence de narratives fonctionnelles propres à chaque service, renforçant le sentiment de différence entre employés des deux services.

Les différences fonctionnelles peuvent déboucher sur des problèmes de communication entre les membres de l'organisation, en raison de codes et de langages différents d'une fonction à l'autre. Les obstacles à la communication et à la compréhension mutuelle sont d'autant plus importants dans le cas de rapprochement.

¹ On imagine à ce stade, un changement pour atteindre une coopération continue entre le personnel des deux directions « Audit interne » et « Contrôle de gestion » dans la même entreprise, les deux services peuvent être **fusionnés** afin de former une **seule** cellule de **contrôle** !

² L'auditeur interne peut acquérir l'outil de contrôleur de gestion et vice-versa, ainsi que les deux acteurs vont bénéficier des formations conjointes.

Hormis les difficultés de communications, les différences fonctionnelles peuvent avoir un effet perturbateur sur les aspects organisationnels. Ainsi, ils sont souvent à l'origine de **conflits** et de **résistances au changement** de la part des employés, ce qui nuit à la mise en place d'une dynamique coopérative efficace, ainsi que la mise en place d'une entité commune.

Il est important de citer l'effet positif de transfert de connaissances lors d'une fusion ou rapprochement des fonctions, ceci favorise notamment le transfert par la proximité fonctionnelle développée entre les individus. En leur sein, les membres des deux services commencent à construire plus facilement une identité partagée, fondée sur l'expérience professionnelle, le transfert étant stimulé par le langage professionnel identique, la communication et la compréhension entre individus trouvant place dans la pratique, la proximité de métier et de niveau hiérarchique pouvait favoriser le développement de relations interpersonnelles malgré des différences fonctionnelles prononcées.

2.3. *Facteurs managériaux*

De nombreuses recherches se sont intéressées à la manière dont la fusion est planifiée et mise en œuvre par le management des entreprises concernées. C'est la façon dont l'intégration est pensée, gérée et contrôlée par le management en amont, pendant et après le rapprochement, qui détermine la réussite de l'opération.

D'un autre côté, les responsables des deux services peuvent rentrer dans des conflits d'intérêts liés à la rémunération actuelle et future, le nouveau poste qu'il va l'occuper après la fusion des deux services¹, la division des tâches, le degré de pouvoir décisionnaire et les limites de périmètre dont il va appliquer sa responsabilité.

L'impact de ces facteurs psychologiques, organisationnels et managériaux sur le développement de relations facilitant la création de synergies peut fortement varier d'une entreprise à l'autre, et notamment en fonction du degré d'intégration organisationnelle visé.

2.4. *Autres Freins*

Il existe d'autres freins et contraintes, qui sont les plus couramment observés dans le cadre d'un travail collectif en mode projet²:

2.4.1. **La dispersion géographique des acteurs du projet**

Les membres d'un groupe de travail n'appartiennent pas forcément aux mêmes organisations, aux mêmes structures voir aux mêmes territoires. De ce fait, ils peuvent éprouver des difficultés à se parler, se rencontrer et travailler ensemble du fait de cet éloignement géographique.

¹ Par exemple le responsable d'audit interne peut ne pas accepter qu'il devienne sous la hiérarchie de responsable de contrôle de gestion, en cas de création d'une seule cellule de contrôle (plusieurs aléas moraux rentrent en jeu !).

² Alexandre PIQUET, « Guide pratique du travail collaboratif : Théories, méthodes et outils au service de la collaboration », Brest, Bretagne, 2009, P : 17.

2.4.2. Manque de temps

Le temps de chacun étant précieux dans le cadre d'une activité professionnelle, cet état de fait rend ainsi parfois très difficile le travail collectif sachant que l'on peut ainsi souvent remettre à plus tard les tâches que le groupe s'était fixé et que les urgences de chacun finissent finalement par invalider la possibilité de travailler avec les autres.

2.4.3. Manque d'intimité des acteurs

Les membres d'un groupe de travail ne se voyant pas tous les jours, ils n'ont pas l'occasion de parler quotidiennement. Il y a ainsi une grande difficulté à organiser les échanges et à trouver l'intimité nécessaire à ce qu'un travail se fasse bien. Il vaut mieux en effet qu'il y ait une dimension affective entre les personnes dans le cadre d'un travail collectif car c'est environnement est plus propice à produire des choses intéressantes.

2.4.4. Veille faible

Un autre problème, cette fois-ci liée à la dimension informationnelle, est le fait que chacun des membres travaillant sur un bout du travail collectif, certains ne se préoccupe pas de communiquer les résultats de sa veille aux autres. Il n'est en effet pas toujours facile d'organiser une veille efficace ainsi que de partager de l'information qui concerne l'équipe ou le projet dans lequel chacun travaille.

2.4.5. L'incompatibilité d'agendas

Chacun ayant ses propres exigences, ses propres contraintes professionnelles et/ou personnelles, il est très souvent difficile de trouver des moments synchrones permettant au groupe de travail de pouvoir se rencontrer et travailler ensemble. D'autant plus que ces temps de réunion nécessitent de prévoir des temps de déplacement qui font qu'il devient souvent difficile d'organiser et programmer ces moments de rencontre.

2.4.6. Réunions improductives

Parfois mal préparées, mal suivies, mal animées, les temps de réunion peuvent ne pas être faciles à vivre pour les personnes qui ont beaucoup de préoccupations et d'autres tâches au quotidien.

2.4.7. Annésie collective

Découlant des réunions improductives, ces temps d'échanges sont l'occasion pour les membres d'un groupe de parler de beaucoup de choses mais, restant des moments d'oralité, un certain nombre d'idées, d'éléments se perdent, disparaissent ; cela nécessite des efforts supplémentaires pour récupérer l'information recherchée.

2.4.8. Manque de visibilité

Il n'est pas non plus évident de savoir où chacun des membres se trouvent dans la tâche qui lui incombait, et par conséquent où en est le projet et comment ses membres peuvent éventuellement y contribuer du fait que chacun fonctionne de son côté.

2.4.9. Difficulté de coproduction

Enfin, il y a souvent dans le cadre d'un travail collectif une grande difficulté à coproduire. Ce constat a pour conséquence que les projets sont des phénomènes de production individuelle additionnée plutôt que des phénomènes de coproduction, voir de coproduction fusionnelle. Ce fait est dommageable car si un collectif s'est monté c'est bien pour essayer de marier les idées, les créations de chacun et pas seulement pour les juxtaposer.

De manière générale, nous pouvons dire que l'effet d'un rapprochement sera d'autant plus accentué que le niveau d'intégration sera élevé, mais malgré ces difficultés, le degré de performance sociale (communication, faible rotation, fidélité ...), le progrès de sentiment d'appartenance chez les employés, et le niveau de motivation de personnel, jouent un rôle important dans la réussite d'un rapprochement qui vise la synergie relationnelle dans l'entreprise, sans oublier la nécessité de l'existence d'un manager qui accompagne ce changement.

Section 03 : Comment assurer la collaboration entre l'audit interne et le contrôle de gestion

« On ne peut pas faire seul ce que l'on peut faire ensemble¹ »

Cette évidente et pertinente observation nous incite à explorer les domaines de coopération possible entre fonctions ayant des finalités voisines.

Or l'audit interne et le contrôle de gestion sont au nombre de ces activités qui, à des titres divers, se proposent d'apporter conseils et recommandations aux unités opérationnelles. Avec elles, les contrôleurs internes, les gestionnaires de risques, les responsables qualité, les spécialistes de la sécurité et autres experts.

Dans ce titre, on va essayer de présenter les sujets pour lesquels audit interne et contrôle de gestion peuvent, par une meilleure concertation et des changements significatifs dans les comportements et dans la conception du travail, non seulement gommer les inconvénients nés d'évolutions autonomes et parfois divergentes, mais aussi fournir ensemble un service qui ne saurait être complet sans élaboration commune.

1. L'amélioration des méthodes et techniques « savoir-faire »

La complexité croissante des activités a conduit les entreprises à s'entourer de spécialistes à vocation fonctionnelle : risk managers, spécialistes qualité, spécialistes des systèmes d'information, auditeurs externe, spécialistes sécurité, etc. Tous inondent directions générales et conseils d'administration de conseils, avis, rapports, recommandations... souvent pertinents et utiles, mais aussi hétérogènes, non coordonnés et parfois contradictoires. Parmi eux, audit interne et contrôle de gestion qui sont dissociées au lieu d'être continues.

L'amélioration souhaitée repose sur une concertation « organisée », Les normes professionnelles de l'audit interne ont déjà une sorte de prescience de cette exigence. Elle

¹ « *What we can accomplish together, we cannot accomplish alone* », Rod Winters, Internal Auditor, juin 2009.

apparaît dans la norme 2050 : « Afin d'assurer une couverture adéquate et d'éviter les doubles emplois, le responsable de l'audit interne devrait partager les informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil. »¹

Ce partage d'informations est l'axe d'une bonne collaboration, soutenue par d'autres éléments qui facilitent la concertation entre audit interne et contrôle de gestion.

1.1. Deux acteurs qui couvrent tous le périmètre de l'entreprise

Vu que le contrôle de gestion est plus connu dans les entreprises et moins tenté par une normalisation générale, or que l'audit interne est une fonction normalisée, mais qui doit davantage convaincre et se faire connaître au sein des entreprises. Au lieu d'opposer cette double et singulière caractéristique, il convient plutôt de tenter d'en additionner les avantages respectifs afin d'en tirer le maximum de bénéfices. En d'autres termes, il s'agit de profiter à la fois de la bonne implantation de l'un sur le terrain et de l'universalisme de l'autre pour mieux intégrer et assimiler les expériences les plus diverses.

Pour une collaboration efficace entre les acteurs, il est évidemment indispensable que leurs **zones d'influence, leurs champs d'action, soient identiques**, le contrôle de gestion doit suivre l'audit interne en élargissant son périmètre, il est indispensable d'élargir son champ à la totalité des réalités de l'organisation défini bien au-delà des secteurs comptable et financier, il doit prendre en compte des éléments d'information purement opérationnels et intraduisibles en comptabilité².

Le contrôleur de gestion est tenu d'expliquer les écarts, voire d'anticiper toute dérive préjudiciable à l'atteinte de l'objectif, en effet il doit fournir des explications cohérentes de toutes nature à des mouvements de valeurs qui peuvent être le résultat d'un dysfonctionnement qui pourrait perdurer, le contrôleur de gestion doit être présent dans le terrain et pour observer de près les pratiques, car l'abondance des chiffres ne remplace jamais l'observation sur le site, cette présence sur place a plusieurs avantages pour le contrôleur de gestion :

- ✓ Anticiper l'information comptable, par une collecte des données qualitatives non encore traduites en termes financiers ; la vision de « comment les choses sont faites ? » et de « comment les choses pourraient évoluer ? » engendre des éléments incontournables pour le contrôleur de gestion dans son rôle de conseiller, de boussole.
- ✓ Sa présence comme conseiller facilite le dialogue et la confiance, bases d'une coopération entre deux parties afin de faciliter l'atteinte de l'objectif opérationnel et l'amélioration du processus de gestion.
- ✓ Ce dialogue et cette présence éliminent les conflits habituels, le CDG³ va devenir un membre de l'équipe, il n'aura plus à chercher l'information ou solliciter des explications pour mieux comprendre, on viendra la lui fournir, et ces conseils seront attendus et entendus.

¹ « Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne » publié par l'IFACI.

² Cette idée est abordée dans la troisième section du deuxième chapitre.

³ Le Contrôleur De Gestion.

Chapitre III : La synergie relationnelle entre Audit interne et contrôle de gestion

Le mieux placé pour apprécier le domaine opérationnel est l'auditeur interne qui observe et analyse le fonctionnement quotidien, c'est pourquoi, tout dysfonctionnement ou faiblesse observés par l'auditeur interne, et susceptible d'avoir un impact direct ou indirect sur le résultat, devront être signalés, sans retard, au CDG pour inclure dans son périmètre d'activité les opérations en question, de même, s'il constate des points de dysfonctionnement, il lui appartient alors de les signaler à l'auditeur interne afin que celui-ci apporte des éclaircissements complémentaires et les prenne en compte dans ses observations à venir.

C'est dire qu'en pénétrant dans la zone opérationnelle, le CDG bénéficie de l'éclairage dont il a besoin pour une analyse plus pertinente couvrant l'ensemble des processus de l'entreprise.

1.2. Un échange d'informations structuré et pertinent

Cet échange se traduit par deux choses :

- ✓ La communication de l'audit interne au contrôle de gestion d'informations qu'il ne reçoit pas directement ;
- ✓ La communication du contrôle de gestion à l'audit interne d'éléments susceptibles d'être autant de pistes d'investigation.

Le tableau ci-dessous comporte des exemples qui vont clarifier cette communication, on va voir comment la circulation de l'information dans les deux sens peut améliorer la performance et éviter la persistance des dysfonctionnements :

Tableau N° 11: Exemples pratiques expliquant l'importance de la circulation de l'information entre Auditeur interne et CDG

| <i>De l'audit interne au contrôle de gestion</i> | |
|---|---|
| <i>De / Audit interne</i> | <i>vers / Contrôle de gestion</i> |
| Détection de dysfonctionnement de compteurs de mesure de température, qui peut être à l'origine de futures séries de production inutilisables. | CDG n'est en mesure d'appréhender ces méfaits qu'a posteriori. |
| Constatation d'articles en magasin ou de pièces de rechange non movimentés et obsolètes, la valeur importantes de ces actifs au bilan n'est pas le reflet de la réalité économique. | Dès lors que le contrôleur de gestion en a connaissance, il fait un état des lieux afin de prendre les mesures appropriées (procédure de réforme, dévalorisation de stocks, nouvel indicateur), si l'on n'y prend garde, les prévisions d'achats, de stockage et de trésorerie risquent d'être faites sur des bases excessives et donc erronées |
| recherche de la cause d'une chute de chiffre d'affaire, réellement la cause été dans le mauvais fonctionnement durable du service après-vente. | Le CA estimé par le CDG continu a être sous-estimé durablement et même mal interprété. |
| Non suivie des pertes en chaîne de production dans un site industriel de transformation des produits bruts en produits finis (estimées en % de la production globale) | L'intégration de la valeur de ces pertes dans le budget sera éloignée de la réalité, elle peut être reproduite indéfiniment, le CDG doit mettre en place des solutions d'optimisation des processus de fabrication, (acquisition de matériel, réorganisation du schéma industriel, etc.), avec intégration dans le budget. |
| <i>De contrôle de gestion à l'audit interne</i> | |
| <i>De / Contrôle de gestion</i> | <i>Vers / Audit interne</i> |
| Observation d'une augmentation récurrente et atypique du poste rebut d'une division, il peut, à l'aide de l'ERP, identifier les pièces et le magasin en question. Un indicateur signale une activation de la | Afin de trouver la source du problème, cette information doit être transmise à l'auditeur interne pour investigation, en utilisant les techniques de recherche causale centrée sur le contrôle Interne. Cette information dont l'origine peut être endogène ou |

Chapitre III : La synergie relationnelle entre Audit interne et contrôle de gestion

| | |
|---|--|
| garantie des produits vendus supérieure à l'usage observé jusque-là. | exogène intéressera nécessairement l'auditeur interne qui, par le biais d'une mission, déterminera s'il s'agit d'un problème de fabrication interne ou de défaillance d'un fournisseur. |
| Selon un tableau de bord, le CDG réclame un coût de transport excessif dans un mois donné. | L'auditeur interne après une analyse causale, va expliquer cette situation (par un remplissage insuffisant du camion, ou par l'utilisation d'un camion de trop petite capacité ...). |
| Le CDG remarque une baisse du stock des produits finis, alors que les volumes de production et de ventes sont stables. Si le rebut augmente, le contrôleur de gestion peut alors être amené à expliquer ce phénomène par un problème de fabrication. | Seule la mission d'audit en identifiera l' origine qu'elle soit liée à des problèmes de maîtrise de la fabrication ou liée à des actes de malveillance rendus possibles par une méconnaissance de procédures destinées à y faire obstacle ! |

Source : Elaborer par nous-mêmes

1.3. Vers une convergence des méthodes, outils et moyens

Il y a dans les méthodes et outils de l'audit interne et du contrôle de gestion une source réciproque et considérable d'enrichissement dès l'instant que l'habitude est prise d'échanger et de collaborer, les exemples suivants vont mettre la lumière sur la possibilité d'exploiter réciproquement les différents méthodes et outils :

- ✓ L'auditeur interne¹ élabore la cartographie des risques qui met en évidence les zones à risques et attire l'attention du CDG sur les points susceptibles de receler des écarts potentiels, éléments à surveiller.
- ✓ La compréhension d'un processus peut être également largement facilitée par la consultation des diagrammes de circulation ou d'analyse des tâches élaborés par l'audit interne.
- ✓ De même, les budgets et éventuellement le plan stratégique doivent pouvoir s'enrichir d'observations glanées sur les papiers de travail des auditeurs internes : comptes rendus d'entretien, analyses statistiques, etc.
- ✓ Le système d'information, produit du contrôle de gestion, a toujours été une mine d'informations pour les auditeurs internes. Et il le sera davantage si les contrôleurs de gestion, informés des besoins de leurs partenaires, savent attirer leur attention sur le chiffre intéressant et le changement significatif.
- ✓ Tableaux de bord, Balanced Score Card et budgets ont pour l'auditeur interne le mérite de comporter plus largement des informations opérationnelles qui sont essentielles dans la détection de dysfonctionnements.

Pour faire, il faut le vouloir, en d'autres termes, il faut définir ce qu'on veut faire, mais aussi s'en donner les moyens et les adaptés aux objectifs.

1.4. Adaptation des objectifs et harmonisation des finalités

La coordination entre les objectifs de l'audit interne et de ceux du contrôle de gestion ; et également des objectifs de l'entreprise est le point de départ d'une bonne collaboration planifiée pour réussir une performance durable au sein de l'entreprise.

¹ Dans le cas d'absence d'un Risk-Manager.

L'audit de stratégie constitue un point de rapprochement avec le contrôle de gestion, parmi les objectifs de ce dernier est d'informer les responsables (direction générale) sur l'avancement de leurs propres objectifs, l'auditeur interne doit transmettre ces recommandations en tout premier lieu au contrôleur de gestion, ce dernier va prendre en compte les dispositions envisagées pour formuler son information à la direction générale, pour assurer une bonne coordination rationnelle du travail, Sinon, le risque est grand d'une divergence de formulation parvenant au sommet par deux canaux différents.

Pour collaborer efficacement, les deux fonctions doivent être au même niveau de développement et donc disposer de moyens comparables. Un service de contrôle de gestion situé au plus haut niveau dans la hiérarchie et disposant d'effectifs suffisants et compétents ne saurait coordonner ses objectifs avec un service d'audit interne rattaché à un niveau subalterne ayant peu de personnel de qualité réalisant des missions basiques et élémentaires. L'inverse serait tout aussi vrai. Une **mise à niveau** est alors le préalable indispensable à toute action, c'est le sujet de prochain titre.

2. L'amélioration des compétences et comportements « savoir-être »

Puisque il sera d'autant plus difficile que les personnels appartiennent souvent à des cultures différentes peuvent collaborer et échanger l'information facilement, cela ne se fera pas en un jour et surtout dans des situations compliquées, celles dans lesquelles on ne veut ni **s'entendre, ni se comprendre**, celles où règne un mauvais « environnement de contrôle », il faudra la volonté et l'intervention patiente et prolongée de la direction. Cela nécessite l'adoption de certaines techniques poussé par des formations de qualité.

2.1. Techniques d'amélioration de l'efficacité des acteurs

Ce sont des actions de fond qui, petit à petit, peut établir de solides fondements propices à une collaboration de plus en plus pertinente, on peut résumer ces techniques proposées dans les points suivants :

✓ S'habituer à organiser des réunions périodiques selon une fréquence déterminée en fonction des agendas respectifs des deux parties. Cela implique un climat propice à de tels échanges ; et s'il n'existe pas, il faudra le créer.

✓ Transmettre aux contrôleurs de gestion tous les rapports d'audit interne. À charge pour eux d'y puiser ce qui leur paraît utile à l'explication des écarts constatés et aux nécessaires analyses.

✓ Organiser une concertation pour discuter ensemble toutes les observations afin d'éliminer celles qui sont inutiles et d'identifier celles à retenir.

✓ Elle consisterait à demander aux auditeurs internes de transmettre aux CDG, selon une périodicité à définir, les recommandations **sélectionnées** selon des critères de quantitatifs¹ et qualitatifs et susceptibles d'aider non seulement à l'analyse du passé, mais aussi à l'élaboration des perspectives d'avenir.

¹ On peut imaginer par exemple, des valeurs fixés comme des bornes inférieures pour la transmission d'information au CDG.

✓ Le CDG est amené aussi à transmettre des informations à l'audit interne, ces informations ne sont pas formalisées sous forme de rapport, une masse considérable de données quantitatives directement accessibles par l'ERP et aussi obtenues soit par observation, soit par dialogue avec les opérationnels.

✓ Initiation à la constitution d'un groupe de travail, afin d'éliminer le problème de la rétention d'informations, cette rétention est le poison mortel des évolutions souhaitables et des progrès nécessaires. Elle donne l'impression du pouvoir à celui qui les détient sans qu'il prenne nécessairement conscience que, ce faisant, il s'isole et se coupe de la réalité.

✓ Le système d'information sera modifié et enrichi pour permettre à chacun d'y trouver les éléments nécessaires. Du même coup, on ne traitera plus l'information de la même façon et les destinataires seront susceptibles de changer.

✓ De nouvelles contraintes naissent : réunions, élaborations et envois de documentation et d'informations, analyses de données nouvelles, présentations différentes de documents.

✓ Partager un langage technique commun qui créera une compréhension mutuelle et donc un climat de confiance qui rapproche les fonctions de contrôle de gestion et d'audit interne, ces deux fonctions doivent s'adapter et s'approprier un langage ; un même langage qui, inévitablement, ne peut que les rapprocher.

En fin, le changement n'est pas dans l'environnement mais dans la tête de tous les membres de l'entreprise sans discrimination de statut ou de niveau hiérarchique, de fait, le facteur humain est la composante essentielle du succès d'un projet de transformation, d'où la nécessité de fidéliser et de développer ce facteur humain par un planning de **formation** adapté aux besoins et aux objectifs.

2.2. Nécessité d'investir dans la formation

Dans la grande majorité des cas, les formations universitaires offrent des enseignements séparés en contrôle de gestion et en audit interne, même les stages pratiques en contrôle de gestion et en audit interne se déroulent séparément et dans l'ignorance l'un de l'autre¹.

Il est indispensable de définir pour les futurs contrôleurs de gestion et auditeurs internes une formation initiale renforcée et adaptée, et établir dans l'entreprise des passerelles entre les deux fonctions constituent des préalables incontournables à la mise en œuvre de leur rapprochement. Et pour que ce changement s'opère d'ores et déjà au sein de l'entreprise, encore faut-il accompagner dès maintenant les professionnels en exercice, ces mêmes professionnels qui n'ont pas, eux, bénéficié d'une formation initiale commune.

Et bien évidemment chacun devra être formé aux outils informatiques communs aux deux fonctions²:

¹ Les stagiaires en contrôle de gestion ignorent l'existence d'un service d'audit interne dans l'entreprise qui les accueille ; de même que les stagiaires en audit interne n'ont jamais le moindre contact avec les contrôleurs de gestion !

²J. Renard et S. Nussbaumer, « Audit interne et contrôle de gestion », Edition d'organisation, Paris, 2011, P : 140.

- Formation aux ERP pour l'obtention d'extractions ;
- formation à d'autres langages tels que VBA ou SQL pour la construction de requêtes autonomes permettant d'exploiter des bases de données massives en toute autonomie ;
- Formation aux requêtes processus par processus et autres transactions ;
- Formation à l'utilisation des fonctions avancées d'Excel qui représente, dans bon nombre d'entreprises, une solution « maison » à moindre coût.

Une bonne formation est essentielle dans un projet visant à modifier durablement habitudes, comportements et méthodes de travail, elle est véritablement la pierre angulaire pour construire une réussite durable. C'est aussi le point le plus délicat et sans doute le plus complexe du projet. Il implique la mise au point d'un plan de formation, agréé par toutes les parties en cause, avec le support et la caution des ressources humaines. Ce plan devra porter sur les points suivants¹ :

- Un apprentissage théorique de la fonction contrôle de gestion ;
- Un apprentissage théorique de la fonction audit interne ;
- Un inventaire des points communs et des tâches qu'ils impliquent ;
- Un partage rationnel des tâches et une information de chacun ;
- Une procédure de résolution des conflits ;
- Un passage – même bref – dans les deux fonctions ;
- Un calendrier de mise en place avec la durée prévisionnelle de chacune des phases ci-dessus.
- Sans cet effort logique et raisonné, on ne parviendra qu'à des situations incohérentes :
- Conflits de personnes à base de compétences incomplètes ou erronées ;
- Conflits d'influence et de structures pour des partages de pouvoirs non clarifiés ;
- Complexité des conflits aggravée par des rivalités nées de positions hiérarchiques différentes.

La formation va gommer tous ces conflits potentiels, outre le fait qu'elle va créer, entre tous ceux qui auront suivi une même formation, une complicité évidente. Quels que soient les problèmes posés et à résoudre, la formation adéquate dans les deux domaines est **indispensable** si on veut réussir un changement qui implique une bonne connaissance des deux sujets concernés. Son succès conditionne largement la réussite de la **mutation** au sein de l'entreprise.

2.3. Une nouvelle direction de l'audit et du contrôle ! « DAC »

On ne veut pas dire par ce titre que les spécificités de chaque métier vont être disparues, l'audit interne et le contrôle de gestion doivent conserver leurs objectifs, leurs outils de travail et leurs méthodes d'investigation.

L'idée consiste à inciter les auditeurs internes et les CDG pour travaillant au sein d'une même structure qui exerce la double fonction d'audit interne et de contrôle de gestion, nommée « DAC »², et sous une autorité commune, cette restructuration va freiner les complications, et faciliter l'échange et le partage selon des règles précises fixées en fonction d'une organisation rationnelle qui élimine les interrogations, les incertitudes. Parmi les avantages de cette nouvelle organisation :

¹ Idem, P : 143.

² Idem, P : 148.

✓ Les hauts responsables ne contactent plus qu'une seule structure en charge de ces problèmes, les allers retours seront supprimés, les comparaisons et les incertitudes sur l'identité du bon interlocuteur vont disparaître.

✓ Une nouvelle structure avec une hiérarchie simplifiée par rapport à la situation antérieure génère des économies tant au niveau des installations que des dépenses de fonctionnement (salaires, frais administrative ...).

✓ Une vision plus claire de la situation : disposer directement d'une analyse des écarts dûment complétée par une analyse causale des dysfonctionnements, éviter d'avoir à comparer des explications de nature différente sans pouvoir toujours les rapprocher.

✓ Un gain de temps et une tranquillité d'esprit nés de la disparition de multiples situations conflictuelles et d'arbitrages incertains.

Malgré les avantages cités ci-dessus, il est indispensable de prendre en considération quelques facteurs qui peuvent empêcher la réussite de cette réorganisation :

- **Le besoin d'être considéré:** Dans une organisation, chaque acteur, groupe et individus confondus, veut montrer que lui aussi est partie prenante à l'effort de tous, que lui aussi cherche à améliorer optimisation et efficacité, que lui aussi est imaginatif et soucieux de progrès. Pour affirmer ces tendances et les aider à se développer, la direction générale doit mettre en œuvre des mesures incitatives :

- Mettre en valeur des efforts accomplis (système de récompenses).
- Savoir nommer les postes attribués.
- Veiller à un strict équilibre entre audit interne et contrôle de gestion en évitant de mettre une des deux fonctions en exergue au détriment de l'autre.

- **Le souci de préserver sa position :** La direction générale sera bien inspirée qui, dans cette **évolution**, soulignera que celle-ci donne encore plus de poids, encore plus d'influence, encore plus d'importance aux deux fonctions, les responsables doivent de toutes façons encourager les acteurs à travailler et de les mettre à l'aise afin de s'habituer et de collaborer à ce changement.¹

A la fin, la réussite de cette réorganisation nécessite l'accompagnement d'un **leader**, qui va améliorer l'ensemble des relations de travail entre les auditeurs interne et les CDG, le directeur de cette direction doit avoir la qualification nécessaire pour se situer à un niveau élevé dans la hiérarchie, et doit être un spécialiste incontesté des deux métiers afin d'être en mesure de dialoguer avec ses collaborateurs quelles que soient leurs fonctions.

Le premier responsable de le « **DAC** » est appelé à mettre en place une **charte commune**, elle est destinée à réglementer l'identification et la répartition des tâches entre les équipes - à la manière d'une analyse de poste-, incluant les compétences de chaque acteur (*tenant compte de la pluridisciplinarité*), les objectifs et les spécificités de l'entreprise.

Reste à penser sur la possibilité d'inclure **le contrôleur interne (ou le risk-manager)** au sein de la nouvelle structure **DAC**. Cette dernière aurait alors trois composantes : audit interne, contrôle interne et contrôle de gestion !

¹Un responsable capable de faire le travail de « l'évolution des mentalités » est un leader !

Conclusion du troisième chapitre

Nous avons vu dans ce chapitre que la concertation est une nécessité. Sans elle, les organisations se complexifient, et leur gestion devient de plus en plus redoutable. Prendre conscience des similitudes, c'est déjà se donner les moyens d'améliorer la coopération par une simple organisation du travail.

Une amélioration de la convergence et premièrement une amélioration de l'efficacité des acteurs ayant à la mettre en œuvre, par un ajustement de leurs centres d'intérêt, avoir la volonté de mieux organiser les échanges, gommer les réticences, elle consiste aussi à ajuster les périmètres des deux fonctions en développant champs d'action et zones d'influence, à en optimiser la gestion par des échanges rationnels, complets et organisés ; à mieux coordonner les objectifs pour les rendre plus complémentaires que concurrents singulièrement dans le domaine de la stratégie et à harmoniser les finalités pour aller davantage vers une contribution commune à la gouvernance.

Ce rapprochement est souhaité en conservant la spécificité de chaque fonction avec la création d'une nouvelle direction commune « **DAC** » qui s'intègre dans l'organigramme et dont les missions sont connues de tous, il regroupe les deux fonctions, dans une seule charte bien structurée.

Reste à appliquer cette recherche théorique sur un cas pratique, c'est l'objet de dernier chapitre, qui consiste à établir une étude de cas sur le groupe « **ARCOFINA** ».

CHAPITRE IV

Etude de Cas :

« Groupe ARCOFINA »

Introduction

Nous avons vu dans la revue de littérature l'importance du contrôle de gestion et de l'audit interne dans l'amélioration de la performance de l'entreprise, ainsi que la possibilité d'une collaboration organisée qui optimise le temps et le coût et assure l'efficacité des interventions communes.

L'ensemble de ces considérations nous a conduit à opérer un passage en revue de la pratique de l'audit interne et de contrôle de gestion au sein des entreprises du groupe ARCOFINA afin d'identifier les points forts et les points faibles de ces deux fonctions et d'examiner l'existence d'une synergie entre ces deux dernières.

Cette étude est réalisée à l'aide des entretiens semi-directifs avec les responsables des deux services et quelques auditeurs interne et CDG (contrôleur de gestion), ainsi que par l'étude de la documentation interne afin d'obtenir une description des pratiques utilisées et une connaissance des flux d'informations circulés entre les acteurs de contrôle, les entretiens se sont basés sur un questionnaire qui comporte plusieurs volets.

Afin de réaliser cette étude de cas, nous avons consacré la première section à la présentation du groupe accueillant et à la méthodologie de la recherche empirique ainsi que le choix des entreprises ciblées.

Au cours de la deuxième section, nous nous sommes focaliser sur l'analyse des différents éléments abordés lors des entretiens en tirant des conclusions et des recommandations sur la situation du groupe en matière d'audit interne, de contrôle de gestion ainsi que la relation entre ces deux cellules.

La dernière section vise à englober l'ensemble des recommandations données dans une proposition d'application d'une méthode pratique qui reflète la synergie entre l'audit interne et le contrôle de gestion à savoir « OVAR / BSC / FRAP », et à suggérer un schéma d'interventions commun qui touche l'ensemble des processus de l'entreprise, c'est un tableau récapitulatif qui englobe les risques probables, les indicateurs de performance mis en place par le CDG et les points à auditer dans chaque mission d'audit en relation avec les orientations de CDG.

Section 01 : Présentation du Groupe et démarche d'analyse

1. Présentation du Groupe ARCOFINA

Le groupe ARCOFINA se compose actuellement d'une vingtaine d'entreprises spécialisées dans des différents secteurs. La première société créée dans les années 90 « Pharmagen » était spécialisée dans la pharmacie, ensuite il a lancé une compagnie d'assurance « 2A - l'Algérienne des assurances ».

En 2001, il a acheté l'hôtel Hilton d'Alger, en parallèle, il obtient une concession-vente de l'État de 75 hectares, Il y construira la tour « ABC- Algeria Business Center » avant de se lancer dans les technologies Internet « Webcom », Sa banque « Arcobank », a été liquidée après quelques années d'activité. En 2006, il conclut un accord de franchise avec Carrefour et s'engage à lancer un hypermarché, ce dernier a fermé ces portes pour se relancer sous une nouvelle forme à travers sa filiale « ARDIS », qui construira un premier hypermarché dans « Alger Medina » le grand projet sur la baie d'Alger, le patron d'ARCOFINA envisage à construire une vingtaine de tours, un port de plaisance et d'autres commodités dans le futur proche.

ARCOFINA est une société de gestion au capital de 7.180.073.000,00 DA et qui a pour vocation de regrouper des participations dans diverses sociétés, dont la fonction est d'en assurer l'unité de direction mais également d'aider au lancement de nouvelles entreprises.

Jusqu'aujourd'hui le groupe est en phase d'extension, et cherche à créer ou à acquérir de nouvelles entreprises dans des domaines différents, c'est le cas de l'acquisition en 2014 de l'entreprise « BINAMA » dans le domaine des BTP. La liste des entreprises qui forment le groupe ARCOFINA est présentée dans le tableau ci-dessous :

Tableau N° 12 : Liste des entreprises du groupe ARCOFINA

| CODE ENTITE | Numérotation | FORME JURIDIQUE | ACTIVITE |
|-------------|---------------------------------------|-----------------|--|
| 110 | ARCOFINA SPA | SPA | Société de gestion |
| 122 | DAHLI TOUR ABC | | Immobilier, l'Hôtellerie et loisirs |
| 123 | DAHLI HILTON | | Immobilier, l'Hôtellerie et loisirs |
| 124 | DAHLI CENTRE COMMERCIAL MEDINA CENTER | | Immobilier, l'Hôtellerie et loisirs |
| 125 | DAHLI AQUA PARC | | Immobilier, l'Hôtellerie et loisirs |
| 130 | OFARCO SPA | SPA | Promotion immobilière |
| 140 | ARDIS SPA | SPA | La Grande Distribution |
| 150 | PHARMAGEN SPA | SPA | P. PHARMACETIQUE |
| 170 | ONLY SARL | SARL | IMPORT EXPORT DE PRODUIT DE LUXE |
| 180 | WEBCOM SPA | SPA | SERVICES INFORMATIQUE |
| 200 | HOMEA SARL | SARL | Domaine Décoration / Bricolage / Bâtiment / Jardinage |
| 210 | RSM SARL | SARL | Conception et réalisation de tout support de communication |
| 220 | COSYAU SARL | SARL | Intelligence du Bâtiment et automatisation |
| 240 | 2A SPA | SPA | L'assurance et réassurance |
| 251 | BINAMA SPA | SPA | Ouvrage Industriels |
| 253 | NAMABI EUURL | EUURL | Travaux d'électricité |
| 270 | MEDINA MOTORS SPA | SPA | Importation de Véhicule |
| 280 | CORDIAL BOISSONS SPA | SPA | Production d'eau Minérale |
| 290 | MEDINA MEDIA | SARL | Agence de communication |
| 300 | NEYLONE SARL | SPA | Entreprise d'investissement |
| 310 | NEYLSAR SPA | SPA | Entreprise d'investissement |

Source : Elaboré par nous-mêmes

Malgré la petite taille de la majorité des entreprises, nous remarquons la diversité des domaines d'activités (Hôtellerie, Grande distribution, pharmaceutique, informatique, BTP ...), cette diversification nécessite une maîtrise des procédures et un système de contrôle solide.

2. Démarche d'analyse et questionnaire

Nous avons commencé notre étude de cas dans la maison mère du groupe ARCOFINA, situé dans l'ABC center, étant donné que dans cette période on était salarié dans cette entreprise, j'ai occupé le poste d'auditeur interne du groupe, j'étais intéressé par le sujet choisi car il touche directement le poste que j'occupais, la direction d'audit interne du groupe a été nouvellement créée pour assurer des missions d'audit dans la plupart des filiales du groupe, à ce moment le PDG a décidé de créer la direction de contrôle de gestion, afin de centraliser le reporting des filiales et d'avoir une vision globale de son groupe en matière de résultats, suivi des budgets et atteinte des objectifs.

2.1. But de l'étude

Le but de cette étude est de savoir si les pratiques d'audit interne au niveau du groupe permettent une atteinte de la performance dans l'ensemble des processus qui existent selon le domaine d'activité de chaque entreprise, et de savoir à quel point le contrôle de gestion mesure cette performance et participe à l'amélioration des pratiques des services opérationnels, d'un autre côté, de tester la probabilité d'existence d'une collaboration ou d'une synergie entre les acteurs d'audit interne et de contrôle de gestion.

Le but final après l'accomplissement du diagnostic, de suggérer des recommandations pour réduire les points faibles et de proposer une méthode de pilotage d'une performance durable qui se nourrit par une vraie collaboration entre l'audit interne et le contrôle de gestion, en se basant sur la recherche théorique présentée dans les trois premiers chapitres.

2.2. La démarche suivie

Afin d'arriver au but de notre étude, nous avons préparé un entretien semi-directif, qui a dirigé nos entretiens avec les acteurs d'audit interne et de contrôle de gestion dans ce groupe (les deux directeurs des deux directions et les cadres auditeurs et contrôleurs de gestion), nous avons focalisé nos études sur les deux directions « audit interne » et « contrôle de gestion », puisque ces derniers assurent le contrôle des filiales du groupe, et organisent la remontée de l'information à la direction générale.

Le questionnaire est divisé en trois parties :

❖ Contrôle de gestion

- ✓ Organisation générale
- ✓ Gestion budgétaire
- ✓ Tableaux de bord
- ✓ Comptabilité analytique et le calcul des coûts
- ✓ Indices de la performance financière
- ✓ Indices de la performance non financière
- ✓ Système d'information -ERP-

- ✓ Autres dispositions de contrôle de gestion groupe

❖ **Audit interne**

- ✓ Organisation générale
- ✓ Missions d'audit interne
- ✓ Méthodes et outils utilisées
- ✓ Evaluation des risques et maintien de la performance durable

❖ **L'interaction entre l'audit interne et le contrôle de gestion**

- ✓ Organisation
- ✓ Programmes de formation
- ✓ Rapports
- ✓ Circulation de l'information
- ✓ Responsables des fonctions
- ✓ Interactions dans l'activité quotidienne

Après la finalisation des entretiens, et la discussion autour de ces différentes questions, nous avons procédé à l'analyse des réponses, afin de ressortir les points forts et les points faibles du groupe, et de donner des suggestions afin de remédier les défaillances, cette analyse sera présentée dans la section suivante.

A la fin de cette étude nous avons proposé une nouvelle démarche appelé « OVAR / BSC / FRAP », cette méthode qui constitue une pratique d'intervention commune, elle est présentée dans la troisième section avec un tableau « Risque /Indicateur / Audit » qui englobe la plupart des processus de l'entreprise.

Section 02 : Diagnostique et analyse des résultats

Dans cette deuxième section, nous allons présenter le contenu de notre étude sur terrain, au sein du groupe ARCOFINA, nous avons suivi l'enchaînement des trois chapitres théoriques à savoir, « La contribution du Contrôle de gestion sur la mesure de la performance », « L'audit interne, outil pour le maintien de la performance » et « La synergie entre Audit interne et contrôle de gestion ».

1. Contrôle de gestion

Nous nous sommes focalisés dans notre étude dans la fonction de contrôle de gestion sur la direction du groupe nouvellement créée au sein de la maison mère du groupe ARCOFINA, cette étude est subdivisée en trois parties, la présentation du questionnaire, l'analyse des points faibles, et les recommandations.

1.1. Questionnaire

Le premier volet étudié est le volet du contrôle de gestion qui mesure la performance, le tableau ci-dessous résume l'ensemble des questions ainsi que leurs réponses :

Tableau N° 13 : Questionnaire de diagnostic du contrôle de gestion

| N° | Questions | Oui | Non | Note |
|-----------------------------------|---|----------------|-----|-------------|
| A- Organisation Générale | | | | |
| 01 | Est-ce-que le mode de rattachement de contrôleur de gestion ne limite pas l'accomplissement de son métier selon les normes reconnues ? | X | | 5 |
| 02 | Est-ce-que le responsable de contrôle de gestion élabore à chaque début d'année son plan d'action ? | | X | 0 |
| 03 | Est-ce-que le contrôleur de gestion optimise les variables suivants : qualité, cout, délai ? | X | | 4 |
| 04 | Est-ce-que le contrôleur de gestion effectué pour chaque service un contrôle à trois niveaux, avant, pendant et après l'action ? | X | | 4 |
| 05 | La démarche OVAR est-il connue et appliquer par le CDG ? | X | | 4 |
| 06 | Est-ce-que le contrôleur de gestion accomplis le rôle d'accompagnement et d'assistance des responsables opérationnels ? | X | | 5 |
| 07 | Est-ce-que le contrôleur de gestion accomplis les taches suivantes : | | | |
| | • Compare les réalisations de la période courante par rapport à la période précédente | X | | 5 |
| | • Evalue les écarts par rapport aux objectifs compte tenu des faits marquants de la période, | X | | 5 |
| | • Calcul des ratios supplémentaires | X | | 4 |
| | • Rédige une note de synthèse sur ces résultats. | X | | 4 |
| 08 | Les contrôleurs de gestion ont-ils fait déjà des formations spécialisées dans le contrôle de gestion et la mesure de la performance financière et non financière ? | | X | 0 |
| 09 | Est-ce-que le contrôleur de gestion mis en place des indices pour la rentabilité et la structure financière de l'entreprise ? | X | | 3 |
| 10 | Le Contrôleur de gestion a-t-il déjà mentionné dans ces rapports les risques suivants: | | | |
| | • Insuffisance des fonds propres | X | | 4 |
| | • Diminution de la rentabilité, | X | | 4 |
| | • Dégradation de la trésorerie, | X | | 5 |
| | • Endettement et frais financiers trop importants, | | X | 0 |
| | • Importance des créances douteuses, | X | | 4 |
| 11 | Existe-t-il des indices non financière qui mesurent la compétence des responsables? | | X | 0 |
| 12 | La rotation du personnel de l'entreprise est-il mentionnée dans les rapports du contrôleur de gestion ? | X | | 5 |
| 13 | Y-a-t-il une analyse faite par le contrôleur de gestion sur la cohérence entre objectifs, variables d'action et nombre d'effectif dans l'ensemble des services ? | | X | 0 |
| 14 | Est-ce-que le contrôleur de gestion mesure la satisfaction des clients importants, en mettant en place des ratios pour la structure des ventes, par produit, par marché ou par client ? | | X | 0 |
| 15 | Le contrôleur de gestion, mesure-t-il l'évolution des marges (marge brute globale, par lignes de produits) par rapport à l'exercice précédent? | X | | 4 |
| 16 | Le contrôleur de gestion fait-il un croisement entre le niveau, le volume d'activité et la politique de financement ? | | X | 0 |
| 17 | Le contrôleur de gestion est-il informé des situations de trésorerie périodiquement ? | X | | 5 |
| Total de notation de volet | | 74/ 125 | | 59 % |
| B- La gestion Budgétaire | | | | |
| 18 | Est-ce que le processus budgétaire suit la logique de la démarche de "la Roue de Deming" (Plan -Do-Check-Act) ? | X | | 5 |
| 19 | Le contrôleur de gestion pilote-il l'opération d'élaboration des budgets de l'ensemble des services ? | X | | 5 |

Chapitre IV : Etude de Cas : « Groupe ARCOFINA »

| | | | | |
|--|---|----------------|--------------|---|
| 20 | Le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts sont-ils parmi les tâches déjà accomplis par le contrôleur de gestion ? | X | | 5 |
| 21 | Est-ce que le contrôleur de gestion assure le respect des postes budgétaires et l'analyse les écarts ? | X | | 5 |
| 22 | Est-ce que l'entreprise dispose d'une Politique budgétaire annuelle ? | X | | 5 |
| 23 | Y-a-t- il existence d'une politique d'investissement bien déterminée (budgets d'investissements)? | X | | 5 |
| Total de notation de volet | | 30 / 30 | 100 % | |
| C- Les tableaux de bord | | | | |
| 24 | Est-ce-que le contrôleur de gestion mis en place des tableaux de bord de pilotage, afin de suivre la réalisation des plans d'action, leur avancement et leurs résultats ? | X | | 3 |
| 25 | Est-ce-que le contrôleur de gestion alerte les responsables opérationnels sur les écarts, afin d'engager des actions correctives ? | X | | 3 |
| 26 | Les tableaux de bord de projet, existe-t-il parmi les outils de contrôleur de gestion ? | | X | 0 |
| Total de notation de volet | | 6 / 15 | 40 % | |
| D- La comptabilité analytique et le calcul de coûts | | | | |
| 27 | L'entreprise dispos-t-il d'une comptabilité analytique fiable qui fournit l'information de base au contrôleur de gestion ? | | X | 0 |
| 28 | Y-a-t-il un rapprochement entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale? | | X | 0 |
| 29 | Les centres de coût et de profit, sont-elles bien déterminées par le contrôleur de gestion ? | X | | 4 |
| 30 | Est-ce que le contrôleur de gestion intervienne dans le calcul des coûts de revient et coût de production? | X | | 5 |
| Total de notation de volet | | 9 / 20 | 45 % | |
| E- Les indices de la performance financière | | | | |
| 31 | La mesure de la performance de l'entreprise, est-il parmi les principaux objectifs du contrôleur de gestion ? | X | | 4 |
| 32 | Est-ce que le contrôleur de gestion analyse les postes du tableau des comptes du résultat ? | X | | 4 |
| 33 | Les clôtures mensuelles des comptes, sont-elles exigées par le service du contrôle de gestion ? | X | | 4 |
| 34 | Le contrôleur de gestion, prend-il en compte l'interprétation des ratios suivant dans son reporting ? | | X | 0 |
| 35 | La CAF, l'autonomie financière, la rentabilité, la solvabilité, le FR te le BFR ... | | X | 0 |
| 36 | Est-ce-que le contrôleur de gestion utilise le ROI et l'EVA pour mesurer la performance financière de l'entreprise ? | X | | 3 |
| 37 | Les soldes intermédiaires de gestion, sont-ils prises en considération lors du reporting du contrôleur de gestion ? | X | | 4 |
| Total de notation de volet | | 19 / 35 | 54 % | |
| F- Les indices de la performance non financière | | | | |
| 38 | Est-ce-que le contrôleur de gestion a mis en place des indices pour la mesure de la performance des éléments suivants: | | | |
| | • Les moyens affectés et la consommation des ressources en fonction des objectifs fixés et des résultats obtenus. | | X | 0 |
| | • Le suivi des activités de la fonction RH: paye, formation, recrutement, mutations. | X | | 4 |
| | • Le suivi d'avancement des projets. | X | | 3 |
| 39 | Est-ce-que le contrôleur de gestion fait un suivi périodique de l'évolution de certains indices non-financiers dans l'activité ? | X | | 3 |
| 40 | L'entreprise fait annuellement des sondages pour étudier le niveau de satisfaction des clients ? | | X | 0 |
| 41 | Existe-t-il des indices pour mesurer les variables des ressources humaines ? | X | | 4 |

Chapitre IV : Etude de Cas : « Groupe ARCOFINA »

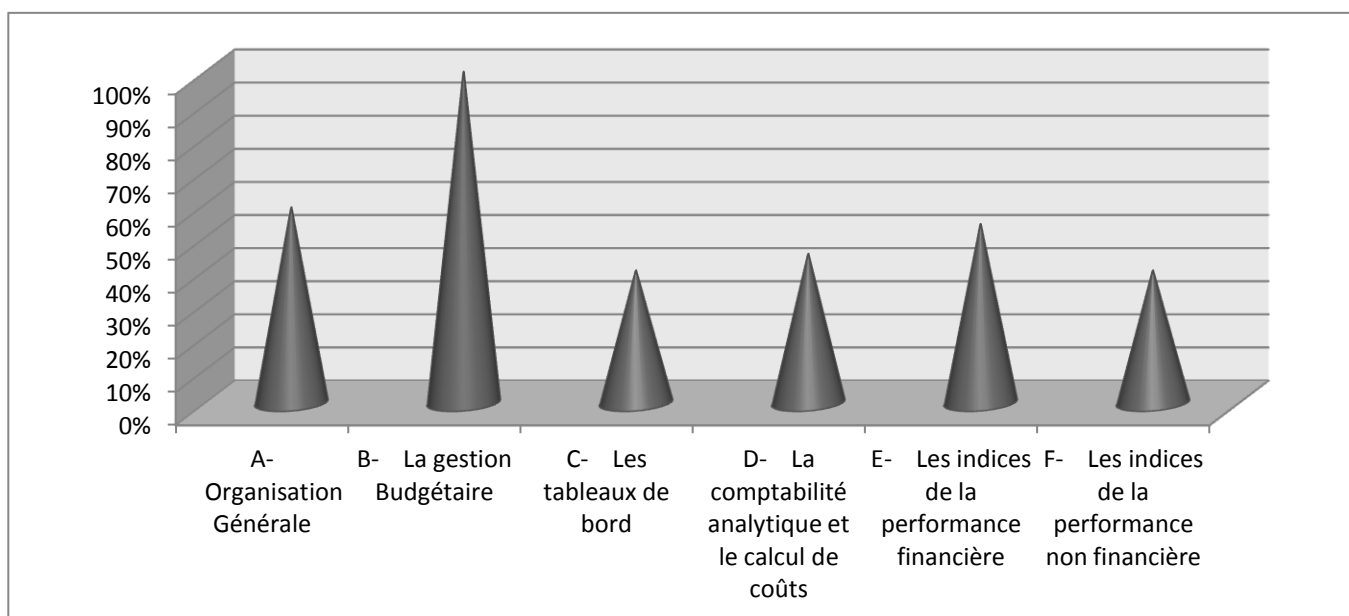
| | | | | |
|--|---|-----------------|-------------|---|
| 42 | Le tableau de bord équilibré /prospectif « Balance Scorecard - BSC - », est-il utilisé par le contrôleur de gestion ? | | X | 0 |
| Total de notation de volet | | 14 / 35 | 40 % | |
| G- Le Système d'information – ERP | | | | |
| 43 | Existe-il un ERP qui gère le système d'information de l'entreprise ? | | X | 0 |
| 44 | Existe-il des passerelles entre les logiciels utilisés dans les différents services de l'entreprise ? | X | | 4 |
| 45 | Existe-il un logiciel spécifique pour assurer la totalité des travaux de contrôleur de gestion ? | | X | 0 |
| 46 | Est-ce-que le contrôleur de gestion utilise l'Excel dans ces calculs et ces tableaux de bord ? | X | | 3 |
| 47 | Les tableaux de bord, sont-ils paramétrés dans un logiciel d'une manière à fournir l'information à n'importe quel moment ? | | X | 0 |
| Total de notation de volet | | 7 / 35 | 20 % | |
| H- Autre dispositions de Contrôle de gestion groupe | | | | |
| 48 | Y-a-t- il une normalisation interne des tableaux de bord et des indices de performance au niveau du groupe ? | | X | 0 |
| 49 | Le contrôleur de gestion du groupe, programme-t-il des réunions périodiques avec les contrôleurs de gestion des différentes filiales du groupe? | X | | 3 |
| 50 | Existe-t-il une centralisation des budgets des filiales au niveau de la maison mère ? | X | | 5 |
| 51 | Existe-il une consolidation des comptes comptables de l'ensemble des filiales du groupe ? | | X | 0 |
| 52 | Est-ce-que le contrôleur de gestion du groupe diagnostique les systèmes de contrôle de gestion des différentes filiales du groupe ? | | X | 0 |
| 53 | Est-ce-que le contrôleur de gestion du groupe mis en place ou a amélioré les indicateurs clé de suivi de performance des filiales du groupe ? | X | | 3 |
| 54 | Le contrôleur de gestion du groupe, travail-t-il en étroite collaboration avec les responsables ou les contrôleurs de gestion de chacune des filiales ? | X | | 3 |
| 55 | Est-ce-que le contrôleur de gestion du groupe recueille et consolide les tableaux de bord des filiales basés sur les indicateurs définis au préalable (avec une échéance et une fréquence précises) ? | | X | 0 |
| 56 | Est-ce-que le contrôleur de gestion du groupe veille à la convergence des résultats avec la vision stratégique et au budget court terme validé par le groupe (analyse des écarts) ? | | X | 0 |
| 57 | Est-ce-que le contrôleur de gestion du groupe anime et pilote le processus de remontée des résultats périodiques des filiales à la Direction Générale ou Présidence du Groupe ? | X | | 3 |
| 58 | La méthode OVAR/BSC, est-il appliqué par le contrôleur de gestion du groupe sur l'ensemble des filiales ? | | X | 0 |
| Total de notation de volet | | 17 / 55 | 31 % | |
| Total général de contrôle de gestion | | 176 /340 | 52 % | |

Source: Elaboré par nous-mêmes

1.2. Analyse des résultats

Avant de commencer une analyse détaillée, nous avons procédé à une notation par question et par volet étudié, afin de savoir le positionnement de la direction du contrôle de gestion et d'un autre côté de savoir d'une façon claire à l'aide d'un graphique les faiblesses de cette direction. Une note sur 5 est confiée à chaque question, selon le degré d'accomplissement de la tâche étudiée, le graphique général qui englobe les différents volets est présenté ci-dessous :

Graphique N° 01 : Situation globale de contrôle de gestion et de la mesure de la performance



Source : Elaboré par nous-mêmes

Nous remarquons à partir de ce graphique que la direction applique au moyenne 52 % des bonnes pratiques de contrôle de gestion choisies dans notre étude. Et pour bien comprendre la situation de contrôle de gestion, nous allons commencer notre analyse par volet, en mettant la lumière sur les points faibles afin de les réduire et de ressortir les points forts afin de les solidifier et les améliorer.

Tableau N° 14 : Analyse de la situation du contrôle de gestion groupe

| A. Organisation Générale | |
|--|---|
| <i>Points forts</i> | <i>Points faibles</i> |
| <ul style="list-style-type: none"> ✓ Degrès suffisant de rattachement à la DG, pour accomplir les tâches en toute liberté. ✓ Le CDG procède à chaque découverte d'une anomalie (Ecart entre réalisation et budget) à la l'élaboration d'un plan d'action et responsabilise une personne pour assurer son application. ✓ Le directeur de contrôle de gestion assiste la validation du plan stratégique, la déclinaison des objectifs et des budgets (objectifs chiffrés), il veille à l'atteinte des objectifs et à minimiser les écarts. ✓ Dans le service de la trésorerie le CDG est informé périodiquement de la situation à l'aide des tableaux de bord. | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Les travaux de contrôle de gestion ne sont pas planifié en début d'année, le CDG agit spontanément selon la demande de la DG. ✓ Manque de formations spécialisées en contrôle de gestion, non actualisation et non amélioration des pratiques. ✓ Absence d'indicateurs qualitatifs qui mesurent la rentabilité des responsables opérationnels. ✓ Risque de sureffectifs dans certains services avec une rentabilité inférieure. ✓ Non mesure de la satisfaction des clientèles, alors que la plupart des entreprises font de la prestation de service. ✓ L'absence de croisement entre le niveau, le volume d'activité et la politique de financement, est parmi les sources de la difficulté financière et les taux d'endettement élevé du groupe. |
| B. Comptabilité analytique, calcul des coûts et gestion Budgétaire | |
| <ul style="list-style-type: none"> ✓ Le processus budgétaire est efficace, l'hypermarché ARDIS est la première filiale qui a mis en place un processus budgétaire cette expérience a été élargie dans plusieurs filiales de groupe en 2015. ✓ Le PDG arrête à chaque début d'année avec la présence du directeur de contrôle de gestion le budget d'investissement, ce dernier est très important car le groupe est en phase d'extension (projet Alger Medina) | <ul style="list-style-type: none"> ✓ L'absence d'un logiciel de comptabilité analytique, en relation directe avec les autres logiciels de gestion. ✓ Dans certaines filiales, le rôle du CDG est de limiter la gestion des stocks ou au calcul du coût de revient. |
| C. Tableau de bord et système d'information | |
| <ul style="list-style-type: none"> ✓ Une série des tableaux de bord a été instaurée lors de la création de cette nouvelle direction, pour l'HOTEL HILTON, plusieurs anomalies ont été découvertes et la sonnette d'alarme a été déclenchée plusieurs fois à l'aide de ces reporting. ✓ La plupart des entreprises du groupe sont équipées par des logiciel de gestion d'une bonne qualité (ex : SAGE, METI, TP-LINUX, pour ARDIS, et OPERA pour HILTON ...), ces logiciels et d'autres développées en interne par la filiale WEBCOM participe à la qualité de l'information fournie en matière de fiabilité et de fidélité. | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Il existe certains tableaux de bord qui ne sont pas diffusés pour l'ensemble des filiales, ces derniers ne sont pas habitués à faire un reporting mensuel solide. ✓ L'absence des tableaux de bord qui permettent une gestion des projets efficace, ce point est nécessaire vu l'importance des projets en cours de réalisation. ✓ Absence d'une bonne circulation rapide de l'information, entre les filiales (opérations intra-groupe ...) ou avec la DG (reporting et consultation instantanée), à cause de l'absence d'un ERP. ✓ Non existence d'un logiciel qui facilite, organise et modélise les outils de contrôle de gestion (tableaux de bord, indicateurs, budgets...) ✓ L'utilisation de l'Excel comme source principale de calcul par le CDG n'est pas une pratique efficace (risque d'erreur et d'absence |

| | |
|---|--|
| | de la modélisation ...) |
| D. Indices de performance financière et non financière | |
| <ul style="list-style-type: none"> ✓ Une clôture mensuelle est dernièrement rendue obligatoire pour l'ensemble des filiales, les états financiers sont transférés au CDG pour qu'il fasse une analyse financière avant de les transmettre à la DG, le CDG utilise les SIG dans ces analyses. ✓ Pour la filiale BINAMA, le CDG suit l'évolution des projets (coût-délai) et le niveau d'avancement en relation avec le planning des travaux. ✓ Un suivi complet des indicateurs non financiers de la fonction RH. | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Le non calcul et non interprétation de certaines indices financiers (FR, BFR, rentabilité ...) lors des reporting. ✓ Absence de suivi d'avancement des projets en cours pour certains chantiers. ✓ Insuffisance des indicateurs de performance non financiers (non application de la BSC). |
| E. Autres dispositions de contrôle de gestion groupe | |
| <ul style="list-style-type: none"> ✓ Le budget est centralisé et est présenté au PDG pour validation, les écarts en matière de réalisation sont aussi communiqués sous forme d'un reporting mensuel. ✓ En matière de remonté d'information et de reporting, la filiale ARDIS est à jour et comporte un bon système de reporting mensuel¹. | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Absence de la normalisation et la modélisation des tableaux de bord pour la totalité des entreprises, l'ensemble des pratiques traitées dans les volets précédents sont des initiatives de la direction pour quelques entreprises, cette insuffisance donne une idée sur la culture de la DG en matière de contrôle de gestion. ✓ Les réunions de travail sont aussi réalisées d'une manière aléatoire selon des événements inopinés. ✓ Absence d'une consolidation comptable des états financiers du groupe. ✓ La relation entre le CDG groupe et les CDG des filiales est plus informelle que formelle. |

Source : Etabli par nous-mêmes

1.3. Recommandations

L'ensemble des recommandations des différents volets étudiés et analysés sont résumés ci-dessous :

- La direction de l'audit interne doit à son tour avoir le même rattachement à la DG comme celle du contrôle de gestion et la même considération, la DG doit prendre en charge les suggestions et les recommandations de nature décisionnelle afin d'éviter les conflits sociaux entre les deux directions.
- Un plan d'intervention annuel est indispensable, afin d'éviter l'omission de suivi de certains processus primordiaux, surtout dans la situation de la direction où elle est amené à suivre et à contrôler la majorité des filiales du groupe, les demandes inopinées de la DG encombrant la direction de contrôle de gestion, perturbe les acteurs et interromp l'accomplissement des autres actions en cours.
- Le budget de formation doit prendre en charge les acteurs de contrôle de gestion, des formations périodiques doivent être organisées afin d'améliorer les compétences et développer les méthodes de travail.

¹ Le directeur de contrôle de gestion groupe était lui-même le CDG d'ARDIS avant sa mutation lors de la création de la nouvelle direction CDG groupe.

- L'instauration des indicateurs de suivi des réalisations des responsables en matière d'objectifs et de la performance de leurs services est indispensable afin d'éviter une dégradation du niveau de l'entreprise.
- Le CDG doit analyser la relation entre le nombre d'effectifs et la rentabilité de chaque service afin d'optimiser les variables « qualité –coût- délai ».
- Il est indispensable pour un groupe qui dispose d'une vingtaine d'entreprises d'acquérir un ERP qui englobe les différentes bases de données, et centralise les flux d'informations dans une seule plateforme, la comptabilité analytique est parmi les nécessités afin de mieux maîtriser les charges opérationnelles.
- La direction doit instaurer un système de reporting solide et unique pour l'ensemble des filiale, il doit être fixé par des dates et modélisé afin de permettre la remonté de l'information à temps pour la DG, cette dernière peut agir au bon moment.
- La gestion des projets doit être parmi les priorités du CDG groupe, afin d'optimiser les variables « qualité- coût- délai », l'exemple de SPA BINAMA qui est une entreprise nouvellement acquise par le groupe spécialisée dans la génie civile et le montage électrique avec plus de 15 projet actifs, la situation lors de l'acquisition était catastrophique sur le plan financier, administratif et organisationnel, l'absence des organes de contrôle « audit interne et contrôle de gestion » dans cette filiale avant l'acquisition est la source de sa mauvaise situation, cette entreprise nécessite une prise de charge exceptionnelle par le CDG afin de permettre aux responsables opérationnels et aux salariés de s'adapter avec le nouveau climat du contrôle et avec le système de reporting nouvellement instauré par le groupe.
- Pour un groupe qui comporte plusieurs entreprises et qui est en phase d'extension (Projet Alger Medina, ARDIS ORAN /CANSTANTINE/ ANNABA ...), l'ERP devient une nécessité afin de faciliter la centralisation et l'accès rapide à l'information par les décideurs et les organes de contrôle.
- La DG doit généraliser les bonnes pratiques dans certaines filiales (ex : ARDIS) en matière de système d'information pour l'ensemble des filiales du groupe, afin d'introduire à l'installation d'une bases de données groupe.
- A l'absence d'un logiciel de contrôle de gestion (qui est très important), le responsable de contrôle de gestion doit programmer des formations avancées dans (EXCEL VBA, MACRO, TCD ...) afin de minimiser le risque d'erreur et d'optimiser le temps et améliorer la qualité de l'information.¹
- Les CDG sont conscients de l'importance de la mesure de la performance financière et non financière des entreprises du groupe, mais il faut encadrer les compétences et organiser le travail d'une manière modélisée et selon des procédures de travail fixées afin de clarifier la vision et les efforts qui ne seront pas aléatoires.
- Une culture de suivi de la performance non financière doit être construite, d'où la nécessité des formations adaptées pour le personnel de CDG et le personnel de

¹ L'Excel reste toujours un outil complémentaire, il ne remplace en aucun cas les logiciels de gestion qui sont personnalisés et paramétrés selon les besoins et les spécificités de l'entreprise.

Chapitre IV : Etude de Cas : « Groupe ARCOFINA »

l'entreprise en général, ces indicateurs ne sont pas moins importants que les indicateurs financiers, ils visent à long terme et améliorent la performance de l'entreprise.

- Essayer de comprendre et de mettre en place la BSC, comme une initiation et une première étape, et de la compléter par un suivi global de la performance planifiée et structurée par processus.
- La DG doit être consciente de l'importance des travaux de CDG pour l'ensemble du groupe, il est indispensable d'instaurer chez les responsables opérationnels des filiales une culture de reporting solide et variée (financière et non financière) selon des dates fixées et des modèles diffusés.¹
- Des réunions périodiques entre le CDG groupe et les CDG des grandes filiales (ARDIS/ HILTON/ 2A/ DAHLI) doivent être fixées afin de discuter les points importants de chaque filiale.
- La consolidation des comptes du groupe est une opération logique et primordiale pour n'importe quel groupe, afin de donner une image globale sur la situation financière du groupe, elle permet la comparaison entre filiales, et facilite l'analyse et aide à la prise des décisions.²

2. Audit interne

Pour étudier le contenu et le déroulement des missions d'audit interne au niveau du groupe ARCOFINA nous avons suivi la même démarche que celle de contrôle de gestion.

2.1. Questionnaire

L'audit interne et le maintien de la performance sont le deuxième volet étudié, les entretiens avec les auditeurs internes ont été focalisés sur les questions ci-dessous :

Tableau N° 15 : Questionnaire du diagnostic de l'audit interne

| N° | Questions | Oui | Non | Note |
|---------------------------------|--|-----|-----|------|
| A- Organisation Générale | | | | |
| 01 | Est-ce-qu'il existe un service d'Audit interne groupe ? | X | | 5 |
| 02 | Est-ce-que le service d'audit interne dispose de tous les rapports des CAC depuis l'ouverture de l'entreprise? | | X | 0 |
| 03 | Est-ce-que le service de l'audit interne a un système d'archivage organisé ? | | X | 0 |
| 04 | Est-ce-que le service d'audit interne dispose d'une charte d'audit ? | X | | 5 |
| 05 | Est-ce-que le directeur d'audit élabore à chaque début d'année un plan d'action qui couvre tous les services ? | | X | 0 |
| 06 | Le nombre de personnel dans le service de l'Audit interne, est-il suffisant pour accomplir l'ensemble des tâches de l'activité ? | | X | 0 |

¹ D'où l'importance d'un ERP qui facilite la tâche des responsables décentralisés en matière d'envoi des tableaux de bord et d'autres informations, à l'aide d'une base de données unique et d'une interface bien paramétrée.

² On note que le groupe ARCOFINA n'a pas la définition juridique d'un groupe puisque la plupart des actions sont détenues par une personne physique « le PDG Mr. RAHIM », ce dernier n'a pas encore pris la décision de se transformer juridiquement à un groupe, notant aussi qu'en cas d'une transformation officielle le groupe va bénéficier des avantages fiscaux en matière d'impôt.

Chapitre IV : Etude de Cas : « Groupe ARCOFINA »

| | | | | |
|---|---|----------------|---|-------------|
| 07 | Est-ce-que l'auditeur interne suit l'historique des réserves du CAC, afin d'assurer leur régularisation ? | X | | 3 |
| 08 | Les auditeurs internes ont-ils déjà fait des formations spécialisées dans l'audit interne, l'évaluation et l'analyse des risques ? | | X | 0 |
| Total de notation de volet | | 13 / 40 | | 32 % |
| B- Missions d'Audit interne | | | | |
| 09 | Est-ce-que le responsable d'audit interne envoie des lettres de missions aux filiales objets d'audit interne ? | | X | 0 |
| 10 | Est-ce-que l'auditeur interne dispose d'un guide d'évaluation des risques et d'évaluation du contrôle interne ? | X | | 3 |
| 11 | Est-ce-qui il y'a un suivi continu des recommandations suggérées aux responsables d'activités après chaque fin de mission ? | X | | 3 |
| 12 | Est-ce-que l'auditeur interne évalue la situation des inventaires et accompagne leur déroulement ? | X | | 4 |
| 13 | Est-ce-que l'auditeur interne suit l'état d'avancement de la comptabilité et assure le respect des principes comptables ? | X | | 5 |
| 14 | Le Processus d'élaboration du budget est-il l'objet d'un contrôle par l'auditeur interne avant sa validation finale ? | | X | 0 |
| 15 | Existe-il un audit interne des moyens Généraux de l'entreprise ? | X | | 3 |
| 16 | Les travaux de fin d'exercice comptable, sont-ils objet d'un audit interne, avant le contrôle de CAC ? | X | | 5 |
| 17 | Existe-il un Audit du climat social ? | | X | 0 |
| 18 | L'auditeur interne a-t-il déjà fait un audit du système de rémunération ? | X | | 4 |
| Total de notation de volet | | 27 / 50 | | 54 % |
| C- Méthodes et outils utilisées : | | | | |
| 19 | La feuille de révélation et d'analyse des problèmes « FRAP » est-elle déjà utilisée par les auditeurs internes ? | | X | 0 |
| 20 | Les auditeurs internes utilisent ils des questionnaires pour les différents cycles d'exploitation afin de réaliser l'analyse causale? | | X | 0 |
| Total de notation de volet | | 0 / 10 | | 0 % |
| D- Evaluation des risques et maintien de la performance durable: | | | | |
| ❖ RISQUES LIES AU PERSONNEL | | | | |
| 21 | L'auditeur interne a-t-il déjà procédé à une analyse des rémunérations des cadres et cadres dirigeants, pour étudier les divers variables ? | | X | 0 |
| 22 | Existe-t-il un audit social qui traite les conflits sociaux au sein de l'entreprise ? | | X | 0 |
| 24 | L'auditeur interne a-t-il déjà examiné la nature et la source des conflits collectifs et/ou individuels ? | | X | 0 |
| 25 | L'évolution de la masse salariale par service est-elle l'objet d'un audit afin d'étudier sa cohérence avec l'évolution de l'activité? | X | | 3 |
| Total de notation de volet | | 3 / 20 | | 15 % |
| ❖ RISQUES LIES AUX VENTES ET COMPTES CLIENTS | | | | |
| 26 | Y a-t-il eu une prise en considération des événements extérieurs (évolution du marché, dépôt de bilan d'un client important...) qui devraient être pris en compte dans l'audit ? | | X | 0 |
| 27 | L'auditeur interne exerce-t-il un contrôle suffisant sur la validité des chiffres clients et comptes rattachés, provision pour dépréciation et chiffre d'affaires? | X | | 3 |
| 28 | Le contrôle interne (contrôle crédit, facturation de toutes les expéditions, préparation des factures, comptabilisation exhaustive des ventes, pointage des comptes clients, suivi des règlements, TVA...) est -II sujet d'un audit ? | X | | 3 |
| 29 | L'auditeur interne a-t-il déjà traité les dossiers de la clientèle qui crée des risques importants de non-recouvrement? | X | | 3 |
| Total de notation de volet | | 9 / 20 | | 45 % |
| ❖ RISQUES LIES AUX STOCKS ET COUTS DE PRODUCTION | | | | |

Chapitre IV : Etude de Cas : « Groupe ARCOFINA »

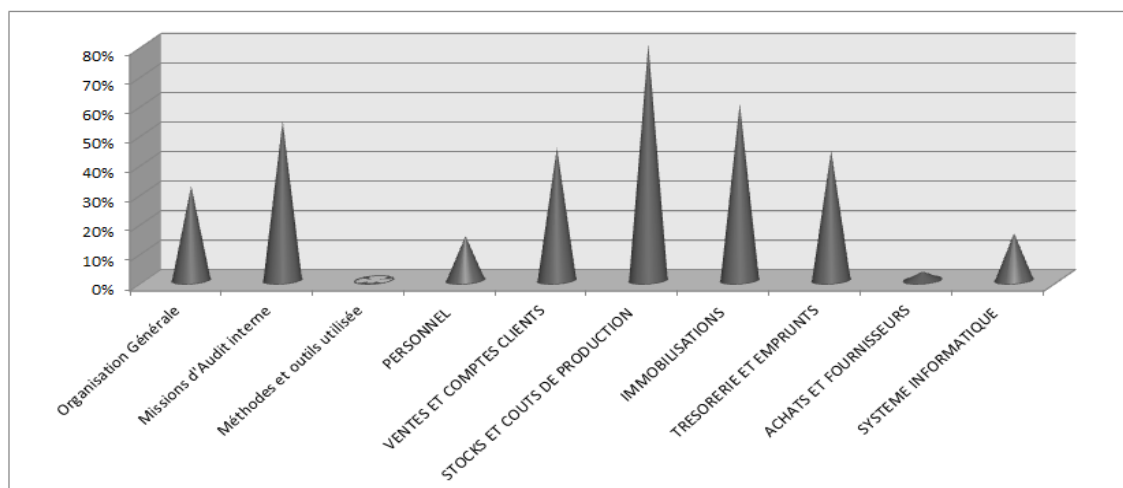
| | | | | |
|----|--|-----------------|---|-------------|
| 30 | Y a-t-il un audit des systèmes, et méthodes de valorisation et traitement des stocks ? | X | | 4 |
| 31 | L'auditeur interne a-t-il déjà examiné La nature des produits et du cycle de production qui crée des risques particuliers: | | | |
| | • Matières premières | | X | 4 |
| | • Travaux en cours | | X | 4 |
| | • Produits finis | | X | 4 |
| | • Marchandises | | X | 4 |
| | Total de notation de volet | 20 / 25 | | 80 % |
| | ❖ RISQUES LIES AUX IMMOBILISATIONS | | | |
| 32 | Existe-t-il un audit pour le contrôle interne sur les acquisitions et cessions d'immobilisations, procédures d'autorisation, d'enregistrement, calcul des amortissements ? | X | | 3 |
| 33 | l'auditeur interne a-t-il déjà examiné le fichier d'immobilisations et son rapprochement avec les informations comptables ? | X | | 3 |
| | Total de notation de volet | 6 / 10 | | 60 % |
| | ❖ RISQUES LIES AUX TRESORERIE ET EMPRUNTS | | | |
| 34 | L'auditeur interne examine-t-il le volume des opérations de caisse, qui peut être un facteur de risque? | X | | 3 |
| 35 | Les comptes courants d'associés sont-ils l'objet d'audit ? | X | | 4 |
| 36 | Les dossiers des actifs financés par le leasing ont-ils été déjà examinés par les auditeurs internes ? | X | | 4 |
| 37 | L'auditeur interne a-t-il déjà procédé à un audit sur la séparation des fonctions, l'existence des fiches des tâches et la circulation des flux d'informations ? | | X | 0 |
| 38 | L'auditeur interne examine-t-il périodiquement la sincérité des rapprochements bancaires et des comptes de la trésorerie ? | | X | 0 |
| | Total de notation de volet | 11 / 25 | | 44 % |
| | ❖ RISQUES LIES AUX ACHATS ET FOURNISSEURS | | | |
| 39 | Y-a-t-il un audit pour étudier la répartition des achats par fournisseurs ainsi que le délai moyen de règlement de ces derniers ? | | X | 0 |
| 40 | L'auditeur interne exerce-t-il un contrôle suffisant sur les approvisionnements, les prix facturés, les stocks, les ristournes à recevoir et les règlements? | X | | 3 |
| | Total de notation de volet | 3 / 10 | | 3 % |
| | ❖ RISQUES LIES AU SYSTEME INFORMATIQUE | | | |
| 41 | Existe-t-il une analyse des risques faite par les auditeurs interne sur le système informatique utilisée par la société? Tenant en compte : | | | |
| | • La qualité du matériel informatique | | X | 0 |
| | • Le degré d'informatisation des tâches | | X | 0 |
| | • L'état de dégradation des systèmes | | X | 0 |
| 42 | L'auditeur interne a-t-il déjà vérifié l'informatisation totale des procédures ? | X | | 4 |
| 43 | Le service informatique est-il objet d'un audit, afin de s'assurer que les fonctions attendues de ce service sont correctement remplies ? | | X | 0 |
| | Total de notation de volet | 4 / 25 | | 16 % |
| | Total général d'audit interne | 96 / 235 | | 40 % |

Source: Elaboré par nous-mêmes

2.2. Analyse des résultats

La même démarche appliquée sur la direction de contrôle de gestion est appliquée sur la direction de l'audit interne, d'après la notation effectuée après la finalisation des entretiens, ce graphique a été réalisé pour donner une image globale sur la situation de l'audit interne:

Graphique N° 02 : Situation globale de l'audit interne et de la mesure de la performance



Source : Elaboré par nous-mêmes

Pour bien connaître les sources de la dégradation de la situation d'audit interne (40%) sur le maintien de la performance, nous allons commencer notre analyse par volet, en mettant la lumière sur les points faibles afin de les réduire et de ressortir les points forts afin de les solidifier et les améliorer.

Tableau N° 16 : Analyse de la situation de l'audit interne du groupe

| A. Organisation Générale | |
|--|---|
| Points forts | Points faibles |
| <ul style="list-style-type: none"> ✓ La nouvelle création du service d'audit interne groupe donne une idée sur la nouvelle approche de contrôle espérée par la DG. ✓ Une charte d'audit a été élaborée par le directeur d'audit lors de la création de la direction. | <ul style="list-style-type: none"> ✓ La direction d'audit interne après sa création n'a pas collecté les documents importants des filiales pour constituer sa propre base de données (Rapports CAC, anciens rapports internes Etats financiers ...) ✓ Absence d'un plan d'audit annuel. ✓ Insuffisance de l'effectif (deux personnes) par rapport aux entreprises du groupe et les défaillances existées. ✓ Manque de formation des auditeurs internes. |

| B. Missions d'Audit interne et méthodes utilisées | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ✓ L'auditeur accompagne le déroulement de l'inventaire et valide ses résultats. ✓ L'audit comptable est bien appliqué, l'auditeur vérifie les comptes comptables avant la clôture. | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Absence d'un guide d'évaluation des risques. ✓ Le budget n'a pas fait l'objet d'une vérification par l'audit interne (avant, pendant et après la réalisation) ✓ Manque d'audit des différents processus. ✓ Les auditeurs internes ne connaissent pas et n'utilise pas la FRAP. ✓ Les examinations faites par les auditeurs internes ne sont pas basées sur des questionnaires élaborés auparavant. |
| C. Evaluation des risques et maintien de la performance durable | |
| <ul style="list-style-type: none"> ✓ L'évolution de la masse salariale a fait l'objet d'un audit mais dans ARDIS, elle n'est pas généralisée. ✓ Une bonne maîtrise d'audit des systèmes, et méthodes de valorisation et traitement des stocks au sein d'ARDIS, elle doit être généralisée pour le groupe. ✓ Aussi à ARDIS et à HILTON, les auditeurs ont audité les procédures de travail et ils ont corrigé et informatisé ces derniers. | <ul style="list-style-type: none"> ✓ L'absence d'une analyse approfondie des variables de système de rémunérations pour l'ensemble des filiales. ✓ Existence des conflits sociaux dans certain filiale sans intervention de la direction d'audit pour faire une analyse causale et remédier la situation. ✓ Les risques de la clientèle et des créances ont fait l'objet d'une mission d'audit au sein de BINAMA mais dans l'ensemble des filiales. ✓ Plusieurs filiales disposent d'un grand nombre d'immobilisations acquissent depuis des longues périodes, ils n'ont pas fait l'objet d'évaluation. ✓ Absence d'audit de la séparation des fonctions, absence des fiches des tâches. ✓ Insuffisance d'audit des systèmes d'information et système informatique. |

Source : Etabli par nous-mêmes

2.3. Recommandations

Une série de recommandations est proposée afin d'éviter la persistance des points faibles en matière d'audit interne :

- L'auditeur interne doit disposer d'un système d'archivage organisé, et une base de données sur papier et même informatisée, afin de réaliser son métier convenablement sans absence d'informations, qui constitue l'axe d'une évaluation et d'une vérification efficace.
- Les réserves de CAC de l'année N-1 doivent faire l'objet d'un suivi par l'auditeur interne, afin d'inciter les comptables à remédier ces réserves, cette pratique est généralisée pour toutes les entreprises du groupe, elle doit être planifiée dans une mission spécifique.

- Le directeur d'audit doit procéder à l'élaboration d'un plan d'action annuel, et de le valider par le PDG (chaque début d'année), ce dernier englobe la totalité des missions d'audit, leurs dates, les auditeurs internes et la filiale sont concernés par l'intervention.
- Vu l'importance des travaux de la direction d'audit interne du groupe, elle doit avoir le nombre suffisant des auditeurs interne, avec une expérience et des compétences capables d'engendrer une valeur ajoutée pour le groupe.
- Le directeur d'audit interne doit orienter ces mission d'audit (après planification) vers l'ensemble des processus de l'entreprise pour couvrir l'ensemble des entreprises selon leurs activité, pour cela un guide d'évaluation des risques est indispensable pour la bonne pratique du métier.
- L'auditeur interne doit utiliser toutes les méthodes d'audit (questionnaires, FRAP, entretien ...) afin de pouvoir collecter le maximum de données et de les évoluer.
- Il faut généraliser les bonnes pratiques dans certaines filiales en matière d'audit interne, qui seront organisés et modélisés puis appliqués sur les filiales du groupe selon un planning de missions.
- Il faut désigner des auditeurs pour le suivi de l'opération d'assainissements des comptes qui est dernièrement confié à un cabinet comptable, les entreprises objet de cet assainissement doivent veiller à l'application des recommandations du cabinet.
- Il faut identifier les fiches des taches d'une façon normalisée, dans tous les services et toutes les filiales afin d'éviter le double accomplissement des tâches.
- L'audit interne du groupe est qualifié comme audit financier, a cet effet il faut élargir son étendu afin de lui permettre de couvrir l'ensemble des autres processus.

3. Interaction et collaboration entre audit interne et contrôle de gestion

Le troisième et dernier volet de cette étude est consacré à la vérification de la possibilité d'existence d'une synergie relationnelle et d'une intervention harmonisée des auditeurs interne et des CDG, pour cela nous avons posé ces questions aux responsables concernés : Pour étudier le contenu et le déroulement des missions d'audit interne au niveau du groupe ARCOFINA nous avons suivi la même démarche que celle du contrôle de gestion.

3.1. Questionnaire

Les questions sont présentées dans le tableau ci-dessous :

Tableau N° 17 : Questionnaire pour l'existence d'une collaboration entre audit interne et contrôle de gestion

| N° | Questions | Oui | Non | Note |
|--|--|----------------|-----|-------------|
| A- Organisation | | | | |
| 03 | Existe-il un service commun - Audit interne et Contrôle de gestion ? | | X | 0 |
| 04 | Est-ce que les informations importantes liées à l'activité sont échangées entre les contrôleurs de gestion et les auditeurs internes d'une façon informelle ? | X | | 4 |
| 05 | Existe-il un schéma de circulation de l'information entre le service de contrôle de gestion et de l'audit interne ? | | X | 0 |
| 06 | Les auditeurs internes, font-ils un audit de contrôle de gestion ? | | X | 0 |
| | Le service de l'audit interne, est-il objet d'un contrôle de gestion ? | | | |
| | • Elaboration et suivi de budget d'audit | | X | 0 |
| | • Cohérence entre ressource et moyenne alloué et objectifs fixé | | X | 0 |
| | • Cohérence coût - résultat | | X | 0 |
| | • application de la démarche OVAR | | X | 0 |
| Total de notation de volet | | 4 / 40 | | 10 % |
| B- Formation | | | | |
| 07 | Existe-il des formations conjointes pour les contrôleurs de gestion et les auditeurs internes ? | | X | 0 |
| 08 | Les contrôleurs de gestion ont-ils des connaissances dans le métier de l'audit interne ? | X | | 3 |
| 09 | Les auditeurs internes sont-ils qualifiés pour exercer le travail des contrôleurs de gestion ? | X | | 3 |
| 10 | Est-ce que la formation conjointe ne pose pas un problème social pour le personnel des deux services ? | X | | 5 |
| 11 | Les responsables des deux services sont-ils capable de s'organiser pour programmer des journées de formation conjointes? | X | | 2 |
| 12 | Les responsables des deux services, connaissent-ils la nécessité des formations conjointes pour l'amélioration de la synergie relationnelle ? | X | | 2 |
| Total de notation de volet | | 15 / 30 | | 50 % |
| C- Rapports | | | | |
| 13 | Est-ce-que les rapports de contrôleur de gestion et de l'auditeur interne ne présentent pas des contradictions ou des doubles emplois ? | | X | 0 |
| 14 | L'auditeur interne et le contrôleur de gestion, font-ils des séances de travail pour le rapprochement des résultats des rapports avant de les transmettre au PDG ? | | X | 0 |
| 15 | Existe-il une certaine harmonisation dans les rapports des auditeurs interne et des contrôleurs de gestion (délai, objet, analyse et recommandations) ? | | X | 0 |
| Total de notation de volet | | 0 / 15 | | 0 % |
| D- Circulation de l'information | | | | |
| 16 | Existe-il une asymétrie d'information entre les auditeurs interne et les contrôleurs de gestion ? | X | | 0 |
| 17 | Est-ce-que les deux responsables des deux services programment des réunions collectives ? | | X | 0 |
| 18 | Est-ce-que les indices de performance qui présentent une défaillance sont communiqués à l'auditeur interne ? | | X | 0 |
| 19 | Les nouveaux problèmes soulevés par les responsables opérationnels sont- | | X | 0 |

Chapitre IV : Etude de Cas : « Groupe ARCOFINA »

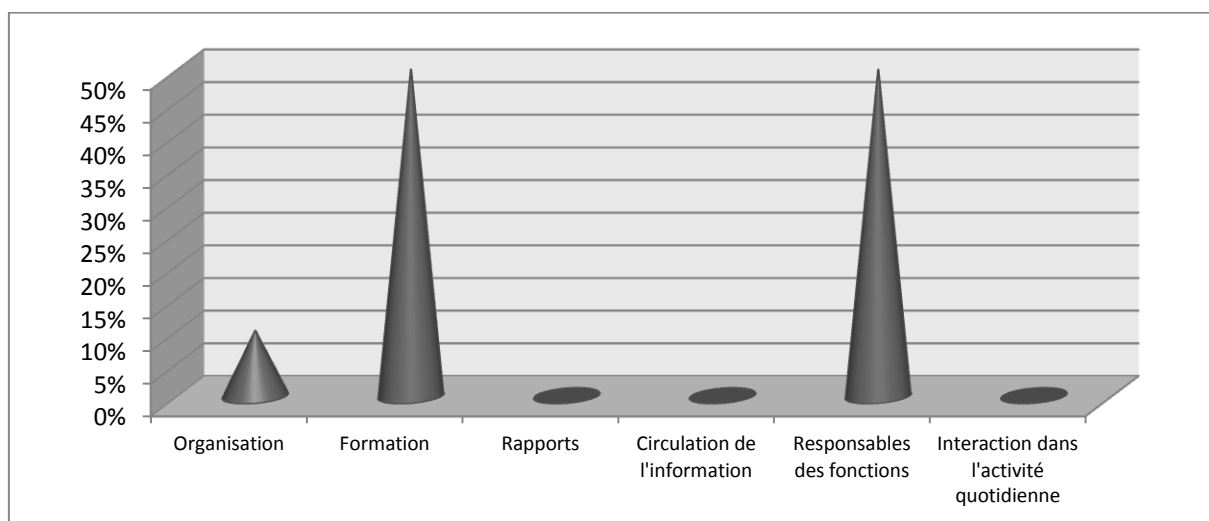
| | | | | |
|--|--|---|-----------------|-------------|
| | ils communiqué au contrôleur de gestion avec la présence de l'auditeur interne ? | | | |
| 20 | Les chiffres, les ratios et même les variations anormales soulevés par le contrôleur de gestion sont-elles communiquées à l'auditeur interne pour une analyse approfondie ? | | X | 0 |
| 21 | Les recommandations mises en place par l'auditeur interne afin de remédier certains dysfonctionnements, sont-elles partagées avec le contrôleur de gestion afin de vérifier si l'indice de performance a atteint le seuil normale? | | X | 0 |
| Total de notation de volet | | | 0 / 30 | 0 % |
| <i>E- Responsables des fonctions</i> | | | | |
| 22 | Est-ce-que les responsables d'audit interne et de contrôle de gestion ont : | | | |
| | • Presque les mêmes salaires ? | X | | 5 |
| | • Une expérience semblable suffisante ? | X | | 5 |
| | • Le même degré de rattachement au PDG ? | | X | 0 |
| | Existe-il une entente entre les deux responsables ? | | X | 0 |
| Total de notation de volet | | | 10 / 20 | 50 % |
| <i>F- Interaction dans l'activité quotidienne</i> | | | | |
| 23 | Existe-il une identification des principaux circuits de contrôle pour l'intervention harmonisé des contrôleurs de gestion et des auditeurs interne ? | | X | 0 |
| 24 | Est-ce-que les deux services appliquent l'ensemble d'harmonisation "Mesure-Risque-analyse causale-recommandations " ? | | X | 0 |
| 25 | Les délais de rotation des fournisseurs et des clients, sont-ils l'objet d'une mesure et d'une analyse causale faite par le contrôleur de gestion et l'auditeur interne en collaboration ? | | X | 0 |
| 26 | Est-ce-que les indices de mesure de la performance financière arrêtée par le contrôleur de gestion qui présente un risque sont communiqués à l'auditeur interne afin d'examiner la cause du dysfonctionnement ? | | X | 0 |
| 27 | Est-ce-que les défaillances relevées par l'auditeur interne lors de ses missions, sont transférées au contrôleur de gestion pour la prise en considération de ces derniers ? | | X | 0 |
| 28 | Est-ce-que les indices de performance non-financiers liés aux ressources humaine sont étudiés avec les auditeurs internes pour les inclure dans la mission d'audit des ressources humaine ? | | X | 0 |
| 29 | Existe-il une collaboration entre l'auditeur interne du groupe et le contrôleur de gestion du groupe, afin d'éviter les risques liés aux transactions intra-groupe ? | | X | 0 |
| Total de notation de volet | | | 0 / 35 | 0 % |
| Total général d'audit interne | | | 29 / 170 | 17 % |

Source: Elaboré par nous-mêmes

3.2. Analyse des résultats

Après la finalisation de l'étude des deux directions d'audit interne et de contrôle de gestion, il est temps d'étudier le degré d'interaction entre ces deux directions et le niveau de collaboration entre ses acteurs, le graphique suivant donne un premier aperçu sur cette interaction:

Graphique N° 03 : Situation globale de l'interaction entre l'audit interne et le contrôle de gestion



Source : Elaboré par nous-mêmes

Un pourcentage moyen de 17 % veut dire que cette interaction est très insuffisante, pour savoir les causes, nous avons ressorti les points faibles et essayer de connaître des causes de l'absence de cette interaction qui est un chemin court pour le pilotage de la performance.

Tableau N° 18 : Analyse de l'interaction entre l'audit interne et le contrôle de gestion

| A. Organisation et formations | |
|--|---|
| <i>Points forts</i> | <i>Points faibles</i> |
| <ul style="list-style-type: none"> ✓ Malgré l'absence des procédures qui organisent l'interaction entre l'audit interne et le contrôle de gestion, on constate l'existence d'une circulation informelle de l'information, elle constitue le début d'une collaboration. ✓ Le fait que les acteurs des deux directions ont des connaissances multidisciplinaires, ils peuvent collaborer et agir en commun. ✓ Les cadres des deux directions sont d'accord avec l'idée de la collaboration et la formation commune. | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Absence d'une interaction organisée entre les deux directions. ✓ Absence d'audit interne de contrôle de gestion ou de contrôle de gestion de l'audit interne. ✓ Cette absence engendre un manque de formation commune. ✓ Le sentiment des responsables envers l'idée de collaboration est négatif, même s'ils disent le contraire lors des entretiens. |
| B. Rapports et circulation de l'information | |
| <ul style="list-style-type: none"> ✓ | <ul style="list-style-type: none"> ✓ En absence des réunions de coordination, on a remarqué l'existence des contradictions ou des doubles emplois dans les rapports de contrôleur de gestion et de l'auditeur interne. ✓ Malheureusement, on a remarqué dans le GROUPE ARCOFINA la domination de la culture « celui qui détient l'information détient le pouvoir », ce qui a engendré des pratiques d'asymétrie de l'information ✓ Les indices de la performance qui présentent une défaillance ne sont jamais communiqués à l'auditeur interne, le chemin inverse au même problème. |

| C. Responsables des fonctions | |
|---|--|
| ✓ Une expérience professionnelle suffisante et des compétences non négligeables des deux responsables. | ✓ La faible entente entre les deux directeurs diminue les chances de réussite de l'interaction. ✓ Le directeur de contrôle de gestion est plus rattaché au PDG que le directeur d'audit interne ! |
| D. Interaction dans l'activité quotidienne | |
| ✓ Après la discussion sur le sujet, on a remarqué un début d'acceptation de l'idée par le responsable de contrôle de gestion. | ✓ Absence totale d'interaction entre l'audit interne et le contrôle de gestion selon les réponses de dernier volet. |

Source : Etabli par nous-mêmes

3.3. Recommandations

Une série de recommandations est proposée afin de faire nourrir une culture de collaboration :

- Les premiers responsable de cette absence de collaboration sont les directeurs de ces deux directions, ces derniers ont certains conflits d'intérêt, et même des conflits de génération (le responsable d'audit interne est un vieux avec une longue expérience dans des entreprises étatiques, l'autre est un jeune dynamique qui n'a pas travaillé hors des entreprises privés), l'objectif de privatisation du poste et de la rémunération précède celle de la collaboration et de la synergie relationnelle qui peut diminuer l'intérêt de chacun (on suppose la création d'une nouvelle direction commune, qui sera responsable ?!). le PDG doit atténuer ces pensées par un management de changement orienté vers une interaction organisationnelle entre l'audit interne et le contrôle de gestion en gardant les spécificités des acteurs et des métiers.
- La formation commune aide à l'instauration d'un schéma d'intervention commun qui vise le pilotage de la performance.
- Les acteurs de contrôle dans le groupe doivent élargir leurs connaissances, par la lecture des pratiques internationales en matière de collaboration entre audit interne et contrôle de gestion.¹
- L'asymétrie de l'information est le poison de progrès des entreprises, ce qui rend impossible l'existence des pratiques de collaboration, les directeurs doivent se focaliser sur les changements des mauvais comportements des acteurs par la programmation des formations de développement personnel.

¹ Notre recherche a été fournie aux concernés pour en bénéficier des idées, analyses et recommandations qu'elle comporte.

Section 03 : Nouvelle technique de contrôle et tableau d'intervention harmonisé visant la performance globale de l'entreprise

Le champ d'action des performances suivies et mesurées s'étend de plus en plus au-delà de la sphère comptable et financière. Et le rapprochement **audit interne-contrôle de gestion** va dans ce sens puisqu'il enrichit cette approche. Désormais émergent d'autres **indicateurs** plus qualitatifs tandis que l'échange d'informations alimente les domaines à **explorer et approfondir les analyses**¹. Le cercle vertueux débute sa ronde par une diminution des incertitudes et se poursuit dans la mise en place d'une réactivité plus forte.

La mission d'audit ne se termine pas avec la publication du rapport. Ce qui vient ensuite est quasiment l'essentiel si on veut fuir les documents inutiles qui terminent leur vie au fond des placards. Et c'est pourquoi les normes de l'audit interne exigent que les auditeurs se préoccupent du sort qui est fait aux recommandations formulées et acceptées. On exige alors que l'audit fournisse un **plan d'action avec mention du responsable en charge**² de sa réalisation et de la date prévue. Afin d'assurer une performance durable basée sur les facteurs cités auparavant, la méthode globale « **OVAR / BDC / FRAP** » peut être appliquée par les auditeurs interne et les CDG de la manière suivante.

1. « **OVAR/ BSC/ FRAP** » méthode d'harmonisation et de collaboration

Si on pense à une approche du groupe, afin de bien gérer sa performance tenant compte des stratégies des filiales de ce groupe, la méthode complète « **OVAR/BSC** » est recommandée par le professeur M. Daniel Michel³, nous ajoutons à ce stade la « **FRAP** » afin de compléter cette méthode pour devenir « **OVAR/BSC/FRAP** », ce modèle reflète la synergie relationnelle entre le contrôle de gestion et l'audit interne.

1.1. Explication de la méthode

En effet, d'une part la méthode française OVAR (Objectifs- Variables d'Actions- Responsabilités) permet de structurer les objectifs opérationnels à court terme déclinés à partir de la vision stratégique, de les lier aux variables d'action ou leviers d'actions permettant d'atteindre ces objectifs et de faire correspondre ces leviers aux responsables de ces actions au niveau organisationnel. Et ce moyennant des grilles de correspondance regroupant les éléments précités ainsi que les indicateurs de performance permettant de suivre la réalisation des objectifs fixés ; enfin, une analyse causale effectuée par l'auditeur interne est indispensable afin de déterminer les sources de dysfonctionnement ; lorsqu'un indicateur clignote, un problème est soulevé, l'auditeur interne doit marquer sa présence par la constitution d'une *feuille de révélation et d'analyse du problème* « **FRAP** ».

¹ Citant dans ce paragraphe le **contrôle de gestion** et l'**audit interne** veut dire que « **la balance scorecard** » et « **la FRAP** » sont concernées.

² La méthode « **OVAR** » s'introduit dans ce contexte.

³ M. Daniel Michel est Professeur Emérite au Groupe HEC.

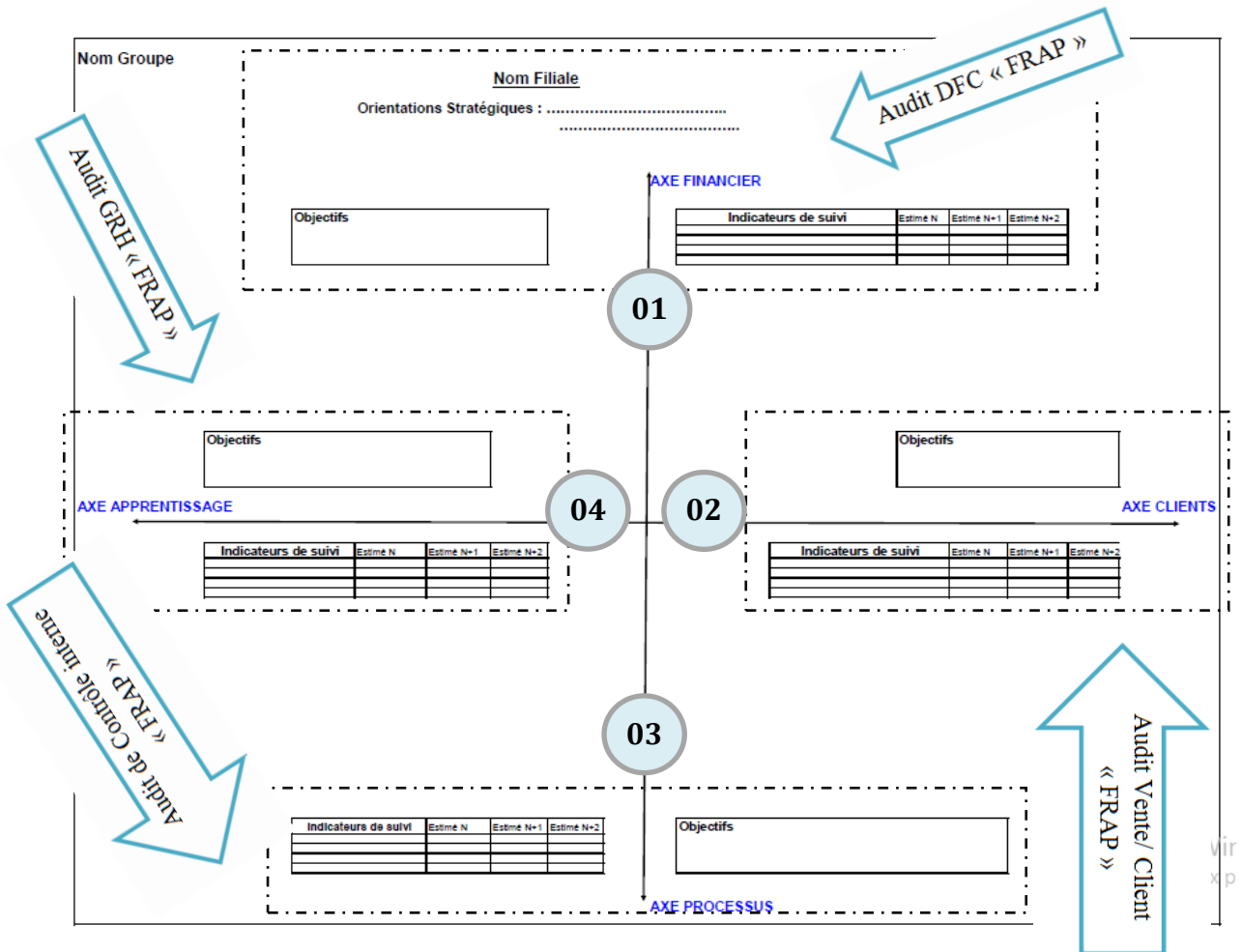
- La méthode **OVAR** permet donc de piloter la performance, de faire converger les objectifs et d'aider les managers à la décision.
- D'autre part, la méthode américaine **BSC** ou « **Balanced Score Card** » de Robert Kaplan et David Norton est une méthode pertinente qui ne s'intéresse pas uniquement à l'évaluation financière mais aussi aux autres axes non financiers et qui sont très importants pour le suivi de la performance et le management global d'une entreprise.
- L'équipe d'audit interne assure le troisième volet de cette méthode complète par l'élaboration des « **FRAP** », ces feuilles servent à cerner le problème afin de trouver la source de défaillance qui a rendu l'indice de performance négative, l'auditeur utilise l'ensemble d'outils de l'analyse causale, mais selon ce raisonnement basé sur la collaboration, chaque effort doit compléter un autre d'une manière harmonisée, planifiée et étudiée, le travail de l'auditeur est très important dans ce cycle, car il clôture le traitement de chaque processus par une série de recommandations qui doivent améliorer l'activité.

Cette méthode fait ressortir quatre axes d'évaluation de performance :

- ✓ **l'axe financier** : qui mesure la performance au sens des actionnaires ;
- ✓ **l'axe client** : pour le suivi de la performance au sens client ;
- ✓ **l'axe processus** : pour le suivi du fonctionnement interne de l'entreprise ;
- ✓ **et l'axe apprentissage** : pour le suivi des actions de développement des ressources humaines de l'entreprise.

La méthode **BSC** permet aussi de structurer, pour chaque filiale, les objectifs stratégiques - ressortir les variables d'action et responsabiliser les employés (*Qui fait Quoi*) - avec leurs indicateurs de suivi sur ses quatre axes de la manière suivante :

Schéma N° 16 : Schéma général de la méthode « OVAR/BSC/FRAP »



Source : élaboré par nous-même

Ainsi la méthode **OVAR/BSC/FRAP** recommandée pour *le suivi et le maintien de la performance globale de l'entreprise*, permet entre autres :

- ✓ D'utiliser toutes les fonctionnalités précitées de la méthode **OVAR** ;
- ✓ De classer les objectifs et les leviers d'action selon la logique **BSC**, suivant les quatre axes : finance, client, processus et apprentissage;
- ✓ Et d'affecter à chaque couple (objectif, levier d'action) :
 - Les indicateurs de suivi de performance correspondants.
 - Une équipe d'auditeur interne afin d'effectuer une mission d'audit appropriée.

1.2. Le suivi et le pilotage du groupe par un système d'information basé sur le formalisme « OVAR/BSC/FRAP »

Le but principal de l'automatisation du processus de **contrôle de gestion/ audit interne** groupe est de :

- Disposer d'un outil qui assure un contrôle de gestion fédéral pour le suivi continu et en temps réel des filiales et de leur évolution d'un côté,
- De l'autre côté d'orienter le plan d'audit interne vers une approche par processus ou par axe, afin de construire un ERP qui gère une solide base de données d'une manière harmonisée qui sert à minimiser le temps et à optimiser les efforts en utilisant la synergie relationnelle, en terme de réalisation des objectifs stratégiques et de convergence vers la vision stratégique définie par la Direction Générale du Groupe.

Chapitre IV : Etude de Cas : « Groupe ARCOFINA »

Un système d'information basé sur le formalisme unifié OVAR/BSC/FRAP, peut prendre en charge tous les éléments recueillis au niveau de la phase diagnostic préalable à l'implémentation de ce système et concernant toutes les filiales du Groupe. Ce formalisme unifié permettra de faciliter aussi la comparaison entre filiales du Groupe.

Le système cible sera en fait comme une boîte noire qui accepte un certain nombre de paramètres en entrée, à savoir :

- a) Les références de chaque filiale en termes de nom, capital social, date de création, type filiale...;
- b) La vision stratégique : est la vision globale tracée par la Direction Générale au niveau du siège (ex. assurer une bonne croissance du groupe ou suivre une stratégie d'extension) ;
- c) Les objectifs stratégiques liées aux axes de BSC correspondants: est la déclinaison de la vision stratégique du groupe en objectifs stratégiques propres à chaque filiale ;
- d) Les leviers d'action avec les axes BSC correspondants: c'est la déclinaison des objectifs en des séquences de tâches directement applicables sur le terrain.
- e) Les responsabilités : ce sont les responsables d'entités au sein de chaque filiale qui interviennent au niveau de chaque levier d'action. On peut distinguer deux catégories : responsable majeur (l'entité la plus concernée par l'action et qui doit en assurer la réalisation) et participants (les entités qui rentrent dans le cadre de l'action mais avec un degré de responsabilité inférieur), les fiches des tâches sont primordiales pour responsabiliser les intervenants ;
- f) Les indicateurs clés de performance : concernent les indicateurs prédéfinis correspondants aux objectifs stratégiques et aux leviers d'action. Un objectif stratégique nécessite deux indicateurs : un indicateur majeur et un indicateur d'impact (de résultat), tandis qu'un levier d'action requiert trois indicateurs : un indicateur majeur, un indicateur d'impact et un indicateur d'effort (de moyens) ;
- g) Les objectifs annuels pour chaque indicateur en termes de chiffres ;
- h) Les réalisations périodiques pour chaque indicateur ;
- i) Un système de veille -clignotants-, qui assure la détection des indicateurs - financiers ou non financiers – négatifs (qui donne lieu à l'existence d'anomalies), afin de sensibiliser le service concerné de cette défaillance à temps réel.
- j) Les feuilles de révélation et d'analyse des problèmes « FRAP », correspondantes à chaque dysfonctionnement lié à un processus bien défini, afin de savoir la cause et la source qui a empêché le service à la non atteinte des objectives.
- k) L'ensemble des recommandations exprimées par les auditeurs internes après la détection de la source de problème, ce sont les fruits de ce cycle harmonisé qui doivent être exploités par le contrôleur de gestion et par les intervenants concernés.

- l) Et les états financiers de chaque filiale –mensuelle, trimestrielle, semestrielle ou annuelle- (Bilan, CR, TFT, TVCP et Annexe¹) permettant de boucler la boucle et de vérifier le réalisé au niveau indicateurs de performance par rapport au réalisé comptable, et aidé l'auditeur dans son évaluation.

1.3. Fonctionnalités du système d'information du pilotage groupe

Le Système d'Information de pilotage groupe, basé sur le formalisme unifié OVAR/BSC/FRAP, devrait avoir au moins les fonctionnalités suivantes :

- a- **Gérer les filiales** : permet de gérer l'ensemble des filiales qui constituent le groupe en termes d'ajout d'une filiale dans la liste des filiales couvertes par la démarche de contrôle de gestion, sa modification ou sa désactivation.

L'administrateur ou l'utilisateur aura à renseigner pour chaque filiale les références et la structure interne. Il faudra en particulier respecter les spécificités de chaque type de filiale (financier, assurances, retraite, services...) pour personnaliser le processus de traitements tel que l'acquisition des états de synthèse des filiales.

- b- **Gérer les objectifs stratégiques** : prendre en charge (ajout, modification, désactivation, consultation) l'ensemble des objectifs stratégiques définis pour une filiale donnée dans le cadre de la vision stratégique du groupe.

- c- **Gérer les leviers d'action** : gérer l'ensemble des leviers d'action définis pour une filiale donnée dans le cadre de la stratégie actuelle ; sachant que nous pouvons distinguer au niveau des leviers d'actions entre les plans d'action et les projets. Les plans d'action sont un ensemble de projets qui s'étalent sur une durée considérable et qui peuvent être modifiés selon les résultats observés. Quant aux projets, ils sont destinés à répondre à un but ponctuel dans un délai limité. Au niveau de cette fonctionnalité, on affecte les leviers d'action à l'un des quatre axes BSC.

- d- **Gérer les indicateurs de performance** : prendre en charge (ajout, modification, désactivation, consultation) l'ensemble des indicateurs permettant de tracer l'état d'avancement de la stratégie d'une filiale. Ces indicateurs sont caractérisés par un type, une périodicité de suivi et une échéance.

- e- **Impliquer les missions d'audit spécialisées** : pour suivre la performance globale, car arrêter à la mise en place des indicateurs et à la constatation des problèmes n'a jamais été une finalité, les efforts des auditeurs interne de l'entreprise doivent être une partie prenante dans l'attente des objectifs stratégiques ; collaborer et former le couple **contrôle de gestion / audit interne** sera le point fort d'un management qui vise (par ce couple) à guider les actions des opérationnelles durant l'exercice pour arriver à une performance globale qui est la responsabilité de chaque élément dans cette entreprise.

¹ Les cinq états financiers exigés par le nouveau système comptable et financier algérien sont : le Bilan, le Compte de Résultat, le Tableau des Flux de Trésorerie, le Tableau de Variation des Capitaux Propres, les Notes d'Annexe.

f- **Remplir la matrice de mappage** : remplir la matrice de correspondance qui comprend les couples :

- ✓ **objectifs stratégiques/leviers d'action ;**
- ✓ **leviers d'action/responsabilités,**
- ✓ **leviers d'action/indicateurs,**
- ✓ **Axe (Processus)/ Audit spécialisé**
- ✓ **indicateur défaillant/ FRAP**

Par ailleurs, dans un souci de simplicité et d'ergonomie, les interfaces de l'outil SI doivent :

- Etre pratiques et avoir un design convivial, clair et harmonieux, en gardant l'esprit de la synergie relationnelle, où chaque couple cité auparavant trouve ces fonctionnalités dans ce système ;
- Etre dynamiques et offrir un espace confortable de saisie aux opérateurs ou aux contrôleurs de gestion et auditeur interne, basant sur la circulation des flux d'informations.
- Offrir le maximum de flexibilité possible, pour faciliter la réalisation des missions d'audit spécialisé, et optimiser l'opération de suivi continu de la performance.
- Permettre aux décideurs d'avoir une vue rapide sur la variation des indicateurs pour pouvoir les interpréter en matière de croissance et d'évolution de l'entreprise, et d'agir dans le bon moment pour remédier rapidement la situation.
- Et offrir à chaque utilisateur un espace personnalisé (juste les données et les informations dont il a besoin), par une gestion des accès.

2. Tableau d'intervention harmonisé visant la performance globale de l'entreprise

On va essayer d'englober dans le tableau suivant l'ensemble des processus existant dans l'entreprise, trois volets vont être abordés dans chaque processus, à savoir les risques, les indicateurs de performance et les éléments à prendre en considération lors d'une mission d'audit.

Tableau N° 19 : Tableau récapitulatif « Risques / indicateurs / Analyse causale »

| <u>Risques</u> | <u>Indicateurs de suivi</u> | <u>Eléments à Audités</u> |
|---|--|--|
| <i>1. Audit de la fonction informatique</i> | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Risque d'existence d'un matériel informatique non performant. • Risque d'une perte de temps liée au non exploitation des logiciels informatiques • Risque de destruction ou altération du matériel ou des fichiers. • Risque d'absence de sauvegarde | <ul style="list-style-type: none"> • Nombre de consultations et de contribution à la base de données. • Le temps de rétablissement en cas d'incident informatique. • Suivi de nombre de panne informatique. • Suivi des taches informatisées et nombre de logiciels misent en place. | <ul style="list-style-type: none"> • S'assurer de la qualité du matériel informatique et du degré d'informatisation des tâches. • S'assurer qu'il existe un système de sécurité adapté permettant de protéger les données informatiques. • Etre sûr que les données sont sauvegardées de manière périodique sur différents supports à |

| | | |
|--|--|--|
| <p>systematique ou d'un protocole de stockage des données.</p> | | différents endroits. |
| 2. <u>Audit des Ressources Humaines</u> | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Risque d'un personnel non motivé et non compétent. • Risque du non efficacité et de non efficience des formations. • Risque d'existence des salaires remarquables pour des personnes favorisées. • Risque d'excès des programmes de formation sans répercussion sur le niveau de CA. • Risque d'augmentation de taux d'absentéisme, de la rotation des salariés • Risque d'existence des salaires remarquables pour des personnes favorisées. • Risque d'erreur volontaire ou non dans le traitement de la paie. • Risque d'incapacité à sélectionner les bons profils correspondant aux exigences des postes | <ul style="list-style-type: none"> • Nombre d'années d'expérience dans la profession. • Pourcentage de salariés ayant moins de deux années d'expérience. • Satisfaction des salariés. • Valeur ajoutée par salarié. • Construire le tableau de bord de la fonction RH • Mesurer et suivre la variation des Effectifs. • Taux d'absentéisme. • Budget de formation par employé • Taux de départs volontaires | <ul style="list-style-type: none"> • Le personnel est-il sujet à des formations de recyclage ? • Les formations sont-elles adéquate avec les projets de l'entreprise, sont-elles réalisées conformément au cahier de charge ? • Quel est le budget de formation par rapport au chiffre d'affaire de l'entreprise ? • L'entreprise est-elle sujette à des grèves ? • Quel est le taux d'absentéisme annuel, et quelles sont ses causes ? • Combien de salarié ont reçu des sanctions ? pour quels motifs ? quelles ont été ces sanctions ? • Taux de rotation des salariés, le pourcentage des départs volontaires • S'assurer que le system de rémunération est basé sur les compétences. • Vérification de la conformité des pratiques de la paie avec la législation et les procédures • S'assurer que le personnel recruté correspond aux besoins de l'entreprise |
| 3. <u>L'audit de la performance sociale</u> | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Risque d'instabilité du climat social • Risque de non attribution des droits des travailleurs. • Risque de persistance des conflits sociaux et déstabilisation interne. • Risque de démotivation des salariés à cause des conflits sociaux. | <ul style="list-style-type: none"> • Suivre le climat social. • pourcentage d'hommes et de femmes, pyramide des âges; • nombre de CDD, de CDI • nombre moyen d'années de présence dans l'entreprise, turn-over ; • sentiment des salariés sur leurs conditions de travail. | <ul style="list-style-type: none"> • S'assurer que le climat social est stable. • S'assurer que les droits acquis sont attribués. • Analyse et résolution des conflits sociaux internes. • Enquête sur les conditions de travaux. |
| 4. <u>Audit du cycle vente/client</u> | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Risque de non couverture d'une grand part de marché. • Risque d'un recouvrement des créances insuffisant. • Risque de diminution de la qualité des produits • Risque d'augmentation des délais des clients. | <ul style="list-style-type: none"> • Enquête satisfaction des clients. • Produits retournés en pourcentage des ventes. • Croissance du chiffre d'affaires en volume. • Taux de satisfaction des clients. • Nombre de livraison en retard. | <ul style="list-style-type: none"> • Quelles sont les zones d'implantation de l'entreprise? • Quelle est la distribution du chiffre d'affaire par client et par marché ? • L'entreprise est-elle certifiée par des normes de qualité de produit ? • Les ratios de rotation des créances d'exploitation se sont-ils dégradés? |
| 5. <u>Audit du cycle achats-fournisseurs</u> | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Risque de concentration des achats sur un fournisseur non qualifier. • Risque d'une rupteur d'approvisionnement. • Risque d'existence de la subjectivité lors de choix des fournisseurs. • Risque d'un turn-over élevé. | <ul style="list-style-type: none"> • Notation des fournisseurs. Turn-over des fournisseurs • Evolution de la consommation matière. • Délai de paiement des fournisseurs. • Délai moyen du traitement d'une demande d'achat. | <ul style="list-style-type: none"> • L'entreprise a-t-elle des contentieux avec certain fournisseurs ? pour quel sujet ? Pour quels montants ? • Quels sont les critères de sélection des fournisseurs ? • Quelle est la fréquence de turn-over des fournisseurs, et quelles sont les causes? • Contrôle sur la validité des chiffres de stocks (contrôles sur les |

Chapitre IV : Etude de Cas : « Groupe ARCOFINA »

| | | |
|--|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Risque de détournement ou de malveillance au niveau des magasins de stockage. • Risque d'augmentation des délais de fournisseur. • Risque de surfacturation ou livraison insuffisante. • Risque d'entrée ou sortie de stock fictive à cause de non suivi. • Risque d'une mauvaise estimation des niveaux de stocks. | <ul style="list-style-type: none"> • Evolution de nombre des fournisseurs. • Nombre de factures sans réception • Nombre et montant des échéances dépassées leurs échéances / balance âgée. • Distribution du montant des achats par fournisseurs ? | <ul style="list-style-type: none"> quantités, sur la valorisation)? • Le ratio mesurant le délai moyen de règlement des fournisseurs s'est-il augmenté et pourquoi? • Existe-il un rapprochement des factures avec les bons de livraison et de commande. • Etre sûr que tout mouvement de stock correspond à une réalité et a une justification. • Etre sûr que le niveau de stock est maintenu |
| 6. <u>Audit de la fonction production</u> | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Risque d'absence d'un référentiel organisant le processus de production ; • Risque de ne pas exploiter les temps machines ; • Risque de la non maîtrise des couts d'exploitation qui influe négativement sur le résultat de l'exercice ; • Risque de non-respect de budget ; • Risque de l'inexistence de suivi périodiques de la cadence de production ; • Risque d'absence d'une consommation rationnelle des pièces de rechange et matières premières ; • Absence de réunion de travail entre les collaborateurs et les différents bureaux d'étude. • Risque d'une mauvaise connaissance des normes et moyens de fabrication. • Risque que le planning budgétaire se révèle incompatible avec les exigences de la production. • Risque d'un manque de matières premières ou d'un seuil limite de ressources mal défini, non connu. | <ul style="list-style-type: none"> • Durée moyenne de conception et de développement des nouveaux produits. • Nombre de brevets. • Chiffre d'affaires par charges de R&D • Nombre de nouveaux produits • Tendance sur cinq ans du cycle de vie des produits • Nombre d'unités fabriquées. • Taux de rebut. • Suivi de la cadence de production. | <ul style="list-style-type: none"> • S'assurer de l'existence d'un référentiel au niveau de la direction technique relatif au différent processus de production ; • S'assurer que les temps alloués aux machines ont été respectés ; • S'assurer de l'existence d'une optimisation des couts d'exploitation ; • S'assurer de l'existence et le suivi des programmes de production par rapport au budget de l'entreprise • S'assurer de l'existence des rapports périodiques de la production ; • S'assurer que les besoins exprimés en pièces de rechange et matières première sont réels ; • Etre sûr que les concepts et les méthodes de production sont définis afin de minimiser les couts, les pertes de temps. • Etre sûr de la bonne coordination entre le service R&D, le bureau d'étude, le service de lancement. • Etre sûr que le service de production respecte le planning budgétaire. • Etre sûr que l'approvisionnement des postes de travail, la réception des marchandises et le rangement des produits finis sont correctement réalisés. |
| 7. <u>Audit du Marketing</u> | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Risque d'insuffisance d'informations nécessaires à une bonne connaissance du marché. • Risque des concurrents mal identifiés et d'absence d'une vielle concurrentielle. • Risque d'une mauvaise évaluation du cout de production, prix de revient, des prix des concurrents. • Risque de méconnaissance des différents circuits de distribution. • Risque d'absence des objectifs chiffrés dans les plans d'action ou existence d'objectifs non évalués. • Risque d'une mauvaise connaissance des produits par les vendeurs. | <ul style="list-style-type: none"> • Nombre de visiteurs de site internet • Suivi de l'évolution de CA après une action de marketing • Suivi des clients, nombre, volume, fidélité. • Etude de réputation sur le marché. • Elasticité de la demande par rapport au prix. • Evolution des différents couts. | <ul style="list-style-type: none"> • Etre sûr que le marché et ses évolutions sont parfaitement connus et maîtrisés par le service marketing. • Etre sûr que la concurrence est connue et maîtrisée par le service marketing • Etre sûr que le prix a une influence positive sur la rentabilité de l'entreprise et ne constitue pas une barrière à l'achat pour les consommateurs. • Analyse de l'efficacité et de la cohérence des canaux de distribution. • Etre sûr que les résultats des actions marketings sont mesurés afin d'en apprécier l'efficacité et le pilotage de l'activité. • Etre sûr que le service commercial est capable de trouver de nouveaux |

Chapitre IV : Etude de Cas : « Groupe ARCOFINA »

| | | clients. |
|--|--|--|
| 8. <u>L'audit juridique</u> | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Risque de pénalités et de sanctions à cause de non-respect des lois. • Risque d'existence des failles dans des contrats importants. • Risque d'existence d'immobilisations non couvertes par une assurance. • Risque d'absence de listes de personnes habilitées. • Risque d'un manque de compétences en matière de gestion des litiges. | <ul style="list-style-type: none"> • Nombre des contentieux et réclamations. • Suivi des contrats d'assurance, primes et sinistres. • Existence d'une vieille réglementation. | <ul style="list-style-type: none"> • L'auditeur doit apprécier la conformité et l'efficacité au regard des normes juridiques appliquées dans chaque type d'opérations. • Veillez à une bonne gestion contractuelle. • Etre sûr de la protection des actifs qui constituent le patrimoine de l'entreprise. • Etre sure que les contrats sont signés par des personnes habilitées. • Etre sûr de la maîtrise du suivi des litiges. |
| 9. <u>Audit de la fonction financière et comptable</u> | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Risque d'insuffisance des provisions constatées ; • Risque de non imputation de toutes les écritures de régularisations et réajustements; • Risque de non solde les comptes d'attentes ; • Risque d'avoir des soldes des comptes anormaux ; • Risque d'absence d'analyse des comptes ; • Risque de paiement des amendes et pénalités ; • Risque de non constatations des provisions légales ; • Risque de non applications des instructions d'inventaire ; • Risque de non prise en charge des écarts d'inventaire ; • Risque de non mise à jour de la comptabilité à jours ; • Risque de non prise en charge des réserves du C.A.C ; • Risque de mauvaise gestion de la trésorerie ; • Risque d'une mauvaise gestion de la fiscalité ; • Risque de taux d'amortissement erroné, mode inadapté. • Risque d'avoir un résultat non fiable. • Risque de non supervision de la personne en charge de la tenue de la caisse. | <ul style="list-style-type: none"> • Calcule des soldes intermédiaires de gestion. • Suivi d'évolution des charges par poste. • Suivi d'inventaires et écarts de stock. • Tableau de bord de suivi de la trésorerie. • Suivi de FR, BFR et de la trésorerie nette. • Délai moyen de paiement client • Délai moyen de paiement fournisseur • Taux de blocage de paiement • Taux de clients à risque • Créances clients • Retour Sur Investissement ROI | <ul style="list-style-type: none"> • S'assurer que les provisions ont été imputés ; • S'assurer que toutes les écritures de régularisation et réajustements ont été imputées ; • S'assurer que les comptes d'attentes ont été soldés ; • S'assurer que les soldes des comptes soient normaux ; • S'assurer que les comptes ont été analysés ; • S'assurer que la clôture des comptes soit dans le délai légal ; • S'assurer que les provisions ont été constatés selon SCF ; • S'assurer que la compagnie d'inventaire a été bien menée ; • S'assurer de la prise en charge des écarts d'inventaire ; • S'assurer que le système d'information comptable est à jours ; • S'assurer de la levée des réserves du CAC ; • S'assurer de la bonne gestion de la trésorerie ; • S'assurer de la bonne gestion fiscale ; • S'assurer que les amortissements sont correctement calculés et comptabilisés ? • Etre sûr que les éléments et flux comptabilisés se rattachent à l'exercice concerné. • Etre sure qu'on vérifier les mouvements de caisse. |
| 10. <u>Audit du processus budgétaire</u> | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Risque d'absence de procédure budgétaire ; • Risque de non application de la procédure ; • Risque que le budget ne donne pas une image fidèle des prévisions ; • Risque des dépenses sans limites ; • Risque de non-participation des structures à l'élaboration du budget • Risque d'omission de certains | <ul style="list-style-type: none"> • Tableau de bord pour le suivi des différents budgets • System de veille en cas de dépassement des budgets. • Suivi des écarts entre prévision et réalisation. | <ul style="list-style-type: none"> • S'assurer que les orientations et recommandations émises par les auditeurs sont prises en charge • S'assurer de l'existence de la procédure budgétaire ; • S'assurer que la procédure est appliquée ; • S'assurer de la bonne préparation des travaux du pré-budget ; • S'assurer de l'existence d'un budget par compte comptable et par poste ; • S'assurer que toutes les structures ont participées et contribuées à |

Chapitre IV : Etude de Cas : « Groupe ARCOFINA »

| | | |
|--|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • postes ; • Risque d'absence du contrôle budgétaire ; • Risque de l'inexactitude et d'absence de vérification des données. | | <ul style="list-style-type: none"> • l'élaboration du budget ; • S'assurer que toutes les opérations de l'entreprise sont budgétisées ; • S'assurer que le contrôle budgétaire est opérationnel ; |
| 11. <u>Audit de la fonction managériale</u> | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Risque de présence des critères de sélection non objectifs. • Risque de non influence de CA sur les décisions stratégiques. • Risque d'enracinement. • Risque d'inexistence de la charte des pouvoirs • Risque de non-respect de la charte ; • Risque de non séparation des pouvoirs ; | <ul style="list-style-type: none"> • Diagnostique sur la séparation des tâches • Suivi des aptitudes des dirigeants et membres de CA • Traitement des origines des décisions, et pouvoir décisionnel. | <ul style="list-style-type: none"> • Comment sont nommés les membres du conseil d'administration de l'entreprise? • Quelle est l'étendu du pouvoir du conseil d'administration de l'entreprise ? • Quelle sont les qualifications de chacun de ses membres ? • Quelle est la durée moyenne de siège de ses membres ? • Quelle est l'étendue des pouvoirs des dirigeants ? • S'assurer de l'existence d'une charte des pouvoirs ; • S'assurer du respect de la charte ; • S'assurer de la séparation des pouvoirs en matière d'engagement, d'ordonnancements et de paiements |
| 12. <u>Audit stratégique</u> | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Risque d'incompréhension des objectifs et la stratégie de l'entreprise ; • Risque de non application de l'organigramme ; • Risque d'attribution des postes sur la base du subjectivisme ; • Risque de non application des décisions de la Direction Générale ; • Risque de réaliser des tâches qui sont en contradiction avec les objectifs. | <ul style="list-style-type: none"> • Suivi de respect des responsabilités et plans d'action (OVAR). • Rapprochement des fiche de postes avec les tâches réalisées. | <ul style="list-style-type: none"> • S'assurer que les objectifs et les stratégies de l'entreprise sont expliqués et diffusés ; • S'assurer que l'organigramme est mis en place ; • S'assurer que les cotations des postes sont attribués sur la base des compétences ; • S'assurer que les décisions de la Direction Générale sont appliquées • S'assurer que les tâches réalisées sont en adéquation avec les objectifs. • Etablir une évaluation stratégique sous forme SWOT |

Source : élaboré par nous-même

L'ensemble des questions présentées dans la troisième case constituent pour **l'auditeur interne** une variété des pistes d'analyse qui vise à détecter les causes de n'importe quel dysfonctionnement ¹, les recommandations de l'auditeur interne vont atténuer le **risque** et modifier les dispositions de **contrôle interne** d'une manière à éviter la répétition de même dysfonctionnement une autre fois, les **indicateurs** de performance sont un véritable système de veille intégré dans cette machine de contrôle.

¹ Ce Tableau explicatif n'est pas définitif, il sera complété et adapté pour pouvoir couvrir l'ensemble des processus selon les besoins et les spécificités de chaque entreprise ...

Conclusion du quatrième chapitre

On termine notre étude de cas par la présentation des résultats :

- ❖ Nous avons transmis aux responsables de contrôle de gestion et d'audit interne notre étude de cas qui comporte le diagnostic de l'existant, l'analyse et les recommandations des pratiques de contrôle de gestion, de l'audit interne et de l'interaction entre ces deux organes de contrôle.
- ❖ Durant cette période de stage, des grands changements ont été effectués sur la base des instructions du PDG, des décisions qui portent sur la modification des tâches de la direction d'audit interne du groupe, les pouvoirs du directeur d'audit interne ont diminué, des négociations entre les deux parties ont abouti à la démission du directeur d'audit interne.
- ❖ A cet effet, la direction a été enlevée de l'organigramme, les auditeurs internes ont été transférés vers la direction du contrôle de gestion groupe, d'où le début d'une pensée à créer une direction commune.
- ❖ Après quelques mois, le PDG a décidé de valider le changement de la nomination de la direction de contrôle de gestion pour qu'elle devienne « DAC » (Direction d'audit interne et de contrôle de gestion)
- ❖ Le directeur de cette nouvelle direction, qui était persuadé de l'idée d'une synergie, il a participé à sa mise en place dans la pratique.
- ❖ Le directeur est entrain d'appliquer la majorité des recommandations mentionnées dans notre étude de cas, nous citons :
 - ✓ Recrutement des auditeurs internes et des CDG afin de renforcer la nouvelle « DAC ».
 - ✓ Instauration d'une nouvelle démarche de contrôle basée sur la collaboration entre les auditeurs internes et les CDG de la même direction, ces acteurs se trouvent côte à côte dans le même bureau, cela facilite d'une façon agréable l'échange d'informations entre collègues, et aide à l'application de la majorité des idées présentées dans notre thèse, commençant par adopter le couple harmonisé « Mesure-Risque-analyse causale-recommandations »
 - ✓ Les indices de mesure de la performance financière arrêtée par le contrôleur de gestion qui présente un risque sont communiqués à l'auditeur interne afin d'examiner la cause du dysfonctionnement, ainsi que les défaillances relevées par l'auditeur interne lors de ses missions sont transférées au contrôleur de gestion pour la prise en considération de ces derniers.
 - ✓ Les recommandations mises en place par l'auditeur interne afin de remédier certains dysfonctionnements sont partagées avec le contrôleur de gestion afin de vérifier si l'indice de performance a atteint le seuil normal.
- ❖ En fin, la méthode **OVAR/BSC/FRAP** est recommandée pour *le suivi et le maintien de la performance globale de l'entreprise*, est une véritable pratique qui reflète la synergie entre l'audit interne et le contrôle de gestion, cette synergie est appliquée dans l'ensemble des processus de l'entreprise, des exemples ont été cités dans le tableau présenté à la fin de ce chapitre.

Conclusion générale

Conclusion générale

Nous pouvons conclure qu'il n'est plus à démontrer que l'information est une ressource capitale au même titre que la ressource humaine ou financière. Il nous paraît de plus en plus impossible de concevoir une activité économique sans cette nouvelle ressource immatérielle mais combien importante.

La gestion de l'information permet de renforcer la prise de décision et implicitement d'en susciter et anticiper l'action. Par conséquent l'information en tant que telle est devenue une ressource nécessaire à la vie de l'entreprise.

Le but de cette étude est la recherche d'une existence des modes de coopération entre audit interne et contrôle de gestion, autant dire que l'une ne peut aller sans l'autre et que ces disciplines sont complémentaires, pour cela nous avons rependu à la problématique suivante : **« Est-ce que l'audit interne et le contrôle de gestion peuvent être des parties prenantes dans la maîtrise des activités de l'entreprise et comment la coopération entre ces deux éléments attribue à une performance durable de celle-ci ? »**, elle était divisée en questions secondaires pour permettre le développement de l'étude, cette dernière a été elle-même subdivisée en trois chapitres théoriques et une étude de cas pratique.

Le premier chapitre a mis le point sur la fonction du contrôle de gestion, il a introduit des notions sur le contrôle de gestion, ses objectifs et ses missions, son périmètre et champ d'application ainsi que les méthodes et les outils du contrôle de gestion, en examinant la gestion budgétaire, les tableaux de bord et la démarche OVAR, nous avons vu également, que l'information collectée par les contrôleurs de gestion était essentiellement interne ; grâce au balanced scorecard « BSC », elle inclut aujourd'hui des données sur l'environnement, les concurrents, les clients, les fournisseurs, etc. Elle était financière ; elle s'étend maintenant aux données opérationnelles et sociales. Elle était quantitative ; elle est aussi devenue qualitative.

D'après le développement de ces indicateurs non financiers, on a conclu que ces derniers fournissent aux managers des chiffres très importants et pertinents qui influence la prise de décision, mais d'un autre côté l'interprétation de cette catégorie d'indicateurs devra être prudente dans la mesure où on ne sait pas bien ce que les chiffres veulent dire, en effet le recours à un outil d'analyse de causalité est primordial, cela implique la nécessité de l'Audit interne.

Le deuxième chapitre a fourni des repenses sur certaines questions : comment l'audit interne peut être un outil primordial pour le maintien de la performance de l'entreprise ? L'audit interne est-il basé sur une plateforme solide ? Comment l'auditeur interne réalise-t-il ses missions et avec quels outils ? Existe-il d'autres types d'audit autre que l'audit financière et comptable ? C'est quoi le risk-management et quelle est la position de ce dernier et des autres systèmes de contrôle vis-à-vis de l'audit interne ?

Nous avons vu que l'audit interne est basé sur des normes international et des pratiques universelle, il est réellement capable par l'analyse des risques et des déficiences d'accroître l'efficacité et la performance au sein de l'entreprise. Après la présentation de ce deuxième

Conclusion générale

chapitre on a déduit que l'audit interne est un outil puissant pour le suivi continu de la performance de l'entreprise, par l'analyse profonde des différents dysfonctionnements opérationnels en utilisant les méthodes d'audit, afin de fournir un ensemble de recommandations qui touchent d'une manière directe la source du risque,

La suite logique est que les responsables opérationnels vont mettre en place ces recommandations qui se traduisent par des actions correctrices ou créatrices ...

- ✓ Si l'audit interne a bien découvert la cause du risque et si aussi les suggestions ont été traduites sur le terrain, dans cet état les futurs indices calculés par le contrôleur de gestion vont être positives,
- ✓ Si non les indices vont continuer à clignoter (indice négative) et l'auditeur doit refaire sa mission afin de savoir la cause réelle du dysfonctionnement.

Cet enchaînement logique doit être réalisé pour chaque cycle et chaque processus, ce qui traduit l'efficacité d'une bonne pratique de la synergie relationnelle entre le contrôle de gestion et l'audit interne objet du troisième chapitre.

En effet, la reconnaissance de l'audit interne et du contrôle de gestion en tant que fonctions clef pour l'efficacité ou la performance du dispositif de contrôle interne, nous pose devant l'obligation de chercher les modes de coopération entre audit interne et contrôle de gestion, car le contrôle de gestion agit dans les intervalles de temps qui séparent deux missions d'audit.

Cette collaboration est l'objet du troisième chapitre, nous avons mis en évidence le lien entre l'audit interne et le contrôle de gestion, ces deux fonctions sont essentielles car l'une et l'autre concourent, par des voies différentes, à la réalisation des objectifs de l'entreprise : le contrôle de gestion par un suivi des réalisations et l'élaboration de prévisions inscrites dans une vision à long terme garante du devenir de l'entreprise ; l'audit interne par une identification des risques et des propositions pour leur faire obstacle et donc par une amélioration de la gestion des risques et du contrôle interne.

Ce dernier chapitre théorique se focalise sur l'importance de la concertation en entreprise, visant la nécessité d'une amélioration de la convergence qui est premièrement une amélioration de l'efficacité des acteurs ayant à la mettre en œuvre, par un ajustement de leurs centres d'intérêt, avoir la volonté de mieux organiser les échanges, gommer les réticences, elle consiste aussi à ajuster les périmètres des deux fonctions en développant champs d'action et zones d'influence.

Ce rapprochement est souhaité en conservant la spécificité de chaque fonction avec la création d'une nouvelle direction commune « **DAC** » qui s'intègre dans l'organigramme et dont les missions sont connues de tous, il regroupe les deux fonctions, dans une seule charte bien structurée.

Nous avons présenté les techniques qui facilitent cette interaction entre les auditeurs internes et les contrôleurs de gestion, à savoir l'amélioration des méthodes et techniques « savoir-faire » réalisée par l'adaptation des objectifs et l'harmonisation des finalités, la convergence des méthodes, outils et moyens, l'échange d'informations structuré et pertinente

Conclusion générale

entre ces deux acteurs qui couvrent tous le périmètre de l'entreprise, sans négliger l'effet d'une amélioration des compétences et comportements « savoir-être ».

Cette recherche théorique a été appliquée sur un cas pratique, c'est l'objet de dernier chapitre, qui se résume dans une étude de cas sur le groupe « **ARCOFINA** ». L'étude est réalisée à l'aide des entretiens semi-directifs avec les responsables des deux services et quelques auditeurs interne et CDG, ainsi que par l'étude de la documentation interne afin d'obtenir une description des pratiques utilisées et une connaissance des flux d'informations circulées entre les acteurs de contrôle, les entretiens ont été basées sur un questionnaire qui comporte plusieurs volets.

On a tiré des conclusions et des recommandations sur la situation du groupe en matière d'audit interne, de contrôle de gestion ainsi que sur la relation entre ces deux cellules sur la base des analyses des différents éléments abordés lors des entretiens, à la fin, nous avons englobé l'ensemble des recommandations données dans une proposition d'application d'une méthode pratique qui reflète la synergie relationnelle entre l'audit interne et le contrôle de gestion à savoir « **OVAR / BSC / FRAP** », et de suggérer un schéma d'interventions commun qui touche l'ensemble des processus de l'entreprise, c'est un tableau récapitulatif qui englobe les risques probables, les indicateurs de performance mis en place par le CDG et les points à auditer dans chaque mission d'audit en relation avec les orientations de CDG.

Comme dans toute recherche, notre étude comporte un certain nombre de limites qu'il convient de souligner, parmi eux, la taille de l'échantillon -ce qui fait que les résultats pratiques que nous avons obtenu sont propres au groupe étudié sans généralisation sur l'ensembles des entreprises Algériennes- et que Les deux direction d'audit interne groupe et du contrôle de gestion groupe ont été installées récemment.

Notre objectif n'était pas d'étudier le comportement global des entreprises algériennes, à cet effet, nous n'avons pas utilisé la technique « sondage statistique » ; Il serait intéressant, dans une future recherche, d'examiner cette interaction entre l'audit interne et le contrôle de gestion en relation avec la performance durable dans un grand échantillon et de procéder pour ce faire à la technique du sondage statistique qui permet d'obtenir les preuves d'un dysfonctionnement concernant une population nombreuse.

Une autre suggestion pour des prochaines études, elle concerne la recherche d'un système de contrôle commune basé sur la collaboration entre l'ensemble des organes de contrôle « Audit interne / Contrôle de gestion / Contrôleur interne / Risk-Manager / Auditeur qualité ... ».

Bibliographie

Bibliographie

- Bourguignon, « La performance, essais de définition », Revue Française de Comptabilité, Juil-août 1995
- Bourguignon, « performance et contrôle de gestion », Encyclopedie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Edition Economica, 2000
- CIBERT, « Comptabilité analytique, Edition Dunod, Paris, 1970
- A.FERNANDEZ, « les nouveau tableaux de bord des managers », Edition Organisation, 1999
- A.HELLUY et X.DURAND, « les fondamentaux du contrôle de gestion », édition d'Organisation, Paris
- Alexandre PIQUET, « Guide pratique du travail collaboratif : Théories, méthodes et outils au service de la collaboration », Brest, Bretagne, 2009
- Allel. HAMINI, « le contrôle interne et l'élaboration du Bilan comptable », Office des publications universitaires, Alger, 1982
- Benoit pijé, « Audit et contrôle interne », édition EMS, 3ème édition, Cormelles-le-Royal, 2010
- C.ALAZARD et S.SEPARI, « Contrôle de gestion, manuel et applications », édition Dunod, 2ème édition, Paris, 2010
- C.MENDOZA, « tableaux de bord pour managers », Groupe Revue Fiduciaire, 1999
- C.W.L. Hill et T.M. Jones, « stakeholder-Agency Theory », journal of management studies, vol.29, n° 2
- Charreaux, « vers une théorie du gouvernement des entreprises » ; in le gouvernement d'entreprise : corporate governance, théories et faits, Gérard Charreaux éditeur, economica
- Claude Alazard et Sabine Sépari, « Contrôle de gestion, Manuel et applications », édition Dunod, 6ième édition, Paris, 2005
- Communication SNC, Audit interne, Séminaire collectivités locales, février 1988.
- Cour des Comptes Européenne ; « Manuel d'Audit Financier et d'Audit de Conformité » ; 2012
- ECOSIP, Cohérence, pertinence et évaluation, Paris, Economica, 1996
- E.S.C.P.; « Mémoire de recherche des élèves de l'option contrôle de gestion », 1989/1990.

- F.Moreau, « Comprendre et gérer les risques », édition d'Organisation, Paris, 2002
- François COLBERT et autres, Gestion du marketing, 3ème édition, Gaeten Morin, Canada, 2002
- charreaux, « vers une théorie du gouvernement des entreprises », in le gouvernement d'entreprise : corporate gouvernance, théories et faits, Gérard Charreaux éditeur, Economica
- MINTZBERG, « Les organisations ont-elle besoin de stratégie ? », revue internationale de gestion, vol. 12, N°4, novembre 1987
- F.Stettler, Audit, principes et méthodes générales, Edition Publi-Union, 1976
- Henri. Bouquin, « Audit », Economica, Paris, 1997
- Hélène Löning et Véronique Malleret, « Le Contrôle de gestion, Organisation, Outils et Pratiques », édition Dunod, 3ème édition, Paris, 2008
- J. Abi azur, « Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des pme », HAL, Lyon, 2011
- J. Consulting, « Séminaire de perfectionnement aux méthodes, outils et techniques de contrôle de gestion », décembre 1986
- J.RENARD, « Théorie et pratique de l'audit interne », 7 édition, édition d'organisation, Paris, 2010
- J. Renard et S. Nussbaumer, « Audit interne et contrôle de gestion », Edition d'organisation, Paris, 2011
- Jacques RICHARD et Christine COLLETTE, « Système comptable français et normes IFRS », Paris, Dunod, 2005
- Jean-Luc SIRUGUET et Lynda KOESSLER, « Le Contrôle Comptable bancaire », Paris : La revue Banque, editeur, 1998
- K. MERCHANT et W. VAN DER STEDE, « Management Contrôle systems : performance measurment, evaluation and incentives », édition Prentice Hall
- Kaplan, R. S. et Norton, D. P., « L'alignement stratégique », Editions d'Organisation, Paris, 2007
- Laila Zouidi, « La contribution du cntrole de gestion à la performance dans le secteur public », Univercité du Québec, Montréal, 2013
- M.C. Jensen et W.H Meckling, « theory of the firm: managerial behavior », Agency costs and ownership structure, journal of financial Economics, 1976

- M.H. Depret et A.Hamdouch, « gouvernement d'entreprise et performance », in gouvernement d'entreprise. Enjeux managériaux, comptables et financiers, De Boeck
- N.BERLAND et Y.DE RONGE, « Contrôle de gestion, Perspectives stratégiques et managériales », édition Pearson, Paris, 2010
- Néjib SFAYHI, « Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises », IFACI
- Pierre LAUZEL, « Contrôle de gestion et budget », édition SIREY, 3ème édition, Paris, 1980
- R. MAHL, « Dynamique du Contrôle de Gestion Groupe », édition Paris Tech, Paris, 2007
- R.AIM, « indicateurs et tableau de bord », AFNOR, 2 édition, 2011
- S.KONE, « l'audit et le contrôle de gestion dans les compagnes d'assurance », Séminaire IIA-FANAF, Ouagadougou, 2007

Résumé
de la recherche

Résumé de la recherche

L'objectif de cette recherche est de répondre à la problématique suivante : Est-ce que l'audit interne et le contrôle de gestion peuvent être des parties prenantes dans la maîtrise des activités de l'entreprise et comment la coopération entre ces deux éléments attribue à une performance durable de celle-ci ? Pour cela nous avons présenté des notions sur le contrôle de gestion, ces outils et sa contribution à la mesure de la performance globale de l'entreprise, ainsi que les fondements théoriques de l'audit interne, nous avons démontré que ce dernier à l'accès à toutes les activités de l'entreprise et que l'efficacité du système du contrôle régit dans la collaboration et l'amélioration de la synergie relationnelle pour arriver à une intervention harmonisée du contrôleur de gestion et de l'auditeur interne visant la performance globale de l'entreprise.

Notre étude de cas au sein du groupe ARCOFINA a mis la lumière sur les points faibles du groupe en matière d'audit interne, de contrôle de gestion ainsi que la relation entre ces deux organes de contrôle, à l'aide d'une analyse des entretiens semi-directifs basés sur des questionnaires avec les responsables des deux directions. Nous avons remarqué une insuffisance dans l'audit interne et le contrôle de gestion et une absence d'interaction entre ces deux derniers, une direction commune de contrôle a été instaurée, son directeur a pris en considération nos recommandations afin de mettre en pratique une culture et un schéma de contrôle basé sur l'interaction entre auditeurs interne et contrôleurs de gestion couvrant tous les processus de l'entreprise.

ملخص البحث

تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية التالية: هل يمكن للتدقيق الداخلي و الرقابة الإدارية أن يكونا جهتين فاعلتين للتحكم في نشاطات المؤسسة و كيف يمكن للتعاون بين هذين العنصرين أن يساهم في تحسين الأداء المستدام لهذه المؤسسة؟ لهذا الغرض قمنا بعرض مفاهيم حول الرقابة الإدارية، أدواتها و مساهمتها في قياس الأداء العام للمؤسسة، و كذا الأسس النظرية للتدقيق الداخلي، قمنا بالبرهان أنه يمكن لهذا الأخير الوصول لجميع نشاطات المؤسسة و أن فعالية نظام الرقابة يكمن في التعاون و وتحسين العمل الجماعي للوصول إلى تدخل منسق بين المراقب الإداري و المدقق الداخلي لتحسين الأداء العام للمؤسسة.

قامت دراستنا لحالة مجمع **ARCOFINA** بتسليط الضوء على نقاط الضعف في المجمع فيما يخص التدقيق الداخلي، الرقابة الإدارية و كذا العلاقة بين هئيتي الرقابة هاتين، و ذلك بالاستعانة بتحليل المقابلات شبه المنظمة المرتكزة على استبيانات مع مسؤولي هاتين الإدارتين. لاحظنا نقصا في التدقيق الداخلي والرقابة الإدارية مع عدم وجود تفاعل بين هذين الأخيرين، تم إنشاء إدارة للرقابة المشتركة، قام مديرها بالأخذ بعين الاعتبار توصياتنا و العمل من أجل استحداث ثقافة و طريقة للعمل الرقابي المشترك بين المدققين الداخليين و المراقبين الإداريين و التي تغطي جميع عمليات المؤسسة.