

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

# **Ecole Supérieure de Commerce**

Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention d'un diplôme de master en  
science financières et comptabilité

**Spécialité : Comptabilité et finance**

**Thème :**

**La contribution de l'audit interne dans la certification  
des comptes par le commissaire aux comptes**

**Cas : ORAVIE GROUPE AVICOLE EST**

**Elaboré par :**

**Mlle. Bouthaina BENZINE**

**Encadré par :**

**Dr. Lamine TARHLISSIA**

**Année universitaire 2019/2020**



Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

# **Ecole Supérieure de Commerce**

Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention d'un diplôme de master en  
science financières et comptabilité

**Spécialité : Comptabilité et finance**

**Thème :**

**La contribution de l'audit interne dans la certification  
des comptes par le commissaire aux comptes**

**Cas : ORAVIE GROUPE AVICOLE EST**

**Elaboré par :**

**Mlle. Bouthaina BENZINE**

**Encadré par :**

**Dr. Lamine TARHLISSIA**

**Année universitaire 2019/2020**

## ***Remerciements***

Je remercie ALLAH qui m'a apporté la volonté et le courage pour terminer ce travail.

Je tiens à remercier mon professeur MR TAGHLISSIA LAMIN pour son encadrement, son soutien et ses précieux conseils.

Je tiens à remercier mon père MR BENZINE SAID qui occupe le poste du le chef de division d'audit interne au niveau le groupe ORAVIE, pour ses idées, sa modestie et sa disponibilité tout au long de l'élaboration de ce travail.

Je remercie également MR MAZOUZ Walid qui m'a apporté une aide précieuse.

Je remercie tous les auditeurs du groupe ORAVIE GROUPE AVICOL EST –OUM EL BOUAGHIE- qui ont répondu à mes questions. Je leurs exprime mes profondes reconnaissances et gratitude.

Je tiens à remercier tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la  
Réalisation de ce travail.

## *Dédicace*

*A mon humble, stricte, brave, et majestueux père ton soutien moral et matériel, ta gentillesse, tes précieux conseils m'ont permis de réussir dans mes études et d'arriver à la place où je suis aujourd'hui ;*

*A ma géniale, tendre, affectueuse et sacrée mère, tu présentes pour moi le symbole de la force car vous êtes la plus courageuse femme au monde, vous avez sacrifié beaucoup de choses pour mon éducation et ma formation et ce travail est le fruit de tout cela ; aucun mot peu exprimer mon profond amour que j'ai toujours pour toi merci je te souhaite une longue vie ;*

*A mes chères grands-mères dont la défunte « HADDA » que le bon dieu la protège dans son vaste paradis ;*

*A mes chers grands-pères que dont le défunt « MENACEUR » que le bon dieu le protège dans son vaste paradis ;*

*Sans oublier mon chère le défunt oncle « SALAH » que le bon dieu le protège dans son vaste paradis ;*

*A mes frères SEIF et AYOUB que le bon dieu les garde pour moi ;*

*A ma petite sœur AMINA que je l'aime très fort ;*

*A mes oncles et mes tantes*

*A mes amies : NABILA, NADA, RAYEN, YASSMINE, GHADA, SAMAR, FATIMA, ZYNEB et ANFEL,*

*A tous ceux qui, par un mot, m'ont donné la force de continuer .....*

## Sommaire

<b>Remerciements</b>	
<b>Dédicace</b>	
<b>Sommaire</b>	<b>I</b>
<b>Liste des abréviations</b>	<b>II</b>
<b>Liste des figures</b>	<b>III</b>
<b>Liste des tableaux</b>	<b>IV</b>
<b>Résumé</b>	<b>V</b>
<b>Abstract</b>	<b>VI</b>
<b>Introduction générale</b>	<b>A-E</b>
<b>Chapitre 1 : Fondements théoriques de l'audit interne</b>	<b>1</b>
Introduction du chapitre	2
Section 1 : Approche conceptuelle de l'audit interne	3
Section 2 : Organisation structurelle et le Positionnement hiérarchique d'audit interne	9
Section 3 : La méthodologie de conduire une mission d'audit interne	19
Conclusion du chapitre	31
<b>Chapitre 2 : La collaboration renforcée d'audit interne et le commissariat aux comptes</b>	<b>32</b>
Introduction du chapitre	33
Section 1 : Approche conceptuelle du commissariat aux comptes	34
Section 2 : Le déroulement d'une mission de la certification des comptes	42
Section 3 : la collaboration renforcée entre l'audit interne et le commissariat aux comptes	51
Conclusion du chapitre	61
<b>Chapitre 3 : l'étude de cas</b>	<b>62</b>
Introduction du chapitre	63
Section 1 : Présentation Générale du groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE DE L'EST	64
Section 2 : La conduite d'une mission d'audit interne au sein du groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE DE L'EST UAB TEBESSA	66
Section 3 : L'apport de l'auditeur interne pour le commissaire aux comptes dans le processus de la certification des comptes	74
Conclusion du chapitre	80
<b>Conclusion Générale</b>	<b>81-84</b>
<b>Bibliographie</b>	<b>85-87</b>
<b>Table des matières</b>	<b>I-IV</b>

---

**Liste des Abréviations**

<b>Abréviation</b>	<b>Signification</b>
<b>AI</b>	Audit interne
<b>CA</b>	Conseil d'administration
<b>CAC</b>	Commissaire aux comptes
<b>CDP</b>	Le code déontologie professionnelle
<b>CEO</b>	Chief executive officer
<b>CFO</b>	Chief financial officer
<b>CI</b>	Contrôle interne
<b>CNCC</b>	Compagnie nationale des commissaires aux comptes
<b>COSO</b>	Committee of sponsoring organizations
<b>CTA</b>	Contrat de travail aidé
<b>DFC</b>	Direction comptabilité et finance
<b>DRH</b>	Direction des ressources humaines
<b>FERMA</b>	Federation of european risk management associations
<b>FRAP</b>	La feuille de révélation et d'analyses des problèmes
<b>IFAC</b>	International fédération of accountant
<b>IIA</b>	Institue of internal auditor
<b>ISA</b>	International standards on auditing
<b>ISO</b>	International organization for standardization
<b>MDN</b>	Ministre de défense national
<b>NAA</b>	Normes algériennes d'audit
<b>OEC</b>	Ordre des experts comptables
<b>QCI</b>	Questionnaire du contrôle interne
<b>SPA</b>	Société par action
<b>TAP</b>	Taxe sur activités professionnel
<b>TFfa</b>	Tableaux des forces et faiblesses apparences
<b>TVA</b>	Taxe sur valeur ajouté
<b>UAB</b>	Unité d'aliment du batail
<b>USA</b>	United states of Aamerica

**Liste des figures**

<b>Numéro</b>	<b>Titre</b>	<b>Page</b>
<b>1.1</b>	La structure d'audit centralisé de la première formule	10
<b>1.2</b>	La structure d'audit centralisé de la seconde formule	10
<b>1.3</b>	La structure d'audit décentralisé	11
<b>1.4</b>	L'organisation moyenne de l'audit interne	12

**Liste des tableaux**

<b>Numéro</b>	<b>Titre</b>	<b>Page</b>
<b>1.1</b>	Comparaison entre l'audit interne et l'audit externe	14
<b>1.2</b>	Comparaison entre l'audit interne et le contrôle de gestion	14
<b>1.3</b>	Comparaison entre l'audit interne et le risk management	16
<b>1.4</b>	Comparaison entre l'audit interne et l'audit qualité	16
<b>1.5</b>	Comparaison entre l'audit interne et le contrôle interne	17
<b>1.6</b>	Comparaison entre l'audit interne et l'inspection	18

---

## Résumé

L'objet principal de la fonction d'audit interne est essentiellement d'assurer que l'entreprise a mis en place un dispositif de contrôle interne efficace. Pour atteindre cet objectif, cette fonction doit suivre une démarche d'une façon rigide et professionnelle, dans le respect des normes. Elle doit assurer à la direction générale la qualité de ses contrôles et la fiabilité des activités de l'entreprise.

La mission du commissaire aux comptes est de certifier la réalité des comptes, résultats et états financiers et plus précisément certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et états financiers.

L'objectif de notre mémoire est de montrer la collaboration qui existe entre l'auditeur interne et le CAC au sein du groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE EST, en s'appuyant sur le rapport d'auditeur du groupe qui est relative à une unité parmi les unités du groupe ou on a choisi l'UAB de TEBESSA et le rapport du CAC de ce groupe.

Nous avons constaté que ce groupe se caractérise par un système de contrôle interne très fort, ce qui représente un point fort pour ce dernier, ou les auditeurs internes de ce groupe veillent principalement pour l'évaluation permanente de ce système ce qui facilite absolument la tâche du CAC en termes de certification des comptes.

**Mots clés :** audit interne, commissaire aux comptes, contrôle interne, certification des comptes

### **Abstract**

The main purpose of the internal audit function is essentially to ensure that the company has put in place an effective internal control system. To achieve this objective, this function must follow a rigid and professional approach, in compliance with standards. It must assure senior management of the quality of its controls and the reliability of the company's activities.

The mission of the auditor is to certify the reality of the accounts, results and financial statements and more specifically to certify the regularity, sincerity and faithful image of the accounts and financial statements.

The objective of our thesis is to show the collaboration that exists between the internal auditor and the CAC within the group ORAVIE GROUPE AVICOLE EST, by relying on the group auditor's report which relates to a unit among the units of the group where the UAB of TEBESSA and the CAC report of this group have been chosen.

**Keywords :** internal audit, auditor, internal control, certification of accounts

# **Introduction générale**

## **Introduction générale**

Après la période historique de la révolution industrielle (du 18<sup>ème</sup> au 20<sup>ème</sup> siècle), le monde a vécu une très grande modernisation de nombreux pays ou on trouve que toutes les entreprises et les organisations ont été radicalement transformés et surtout ont été développés, ce développement a donné lieu à la naissance et à la création du manque et du besoin d'informations sociales, économiques, financières et comptables pour toutes les parties prenantes de l'entreprise et tous les acteurs de la vie économique : ( les actionnaires, l'état, les établissements financiers.....), c'est pourquoi l'existence des informations objectives et fiables permet de diriger parfaitement et rationnellement l'entreprise.

Vu que l'information a un rôle très important et primordial au sein de l'entreprise, les dirigeants doivent veiller à la cohérence et la coordination entre toutes les activités ainsi que toutes les fonctions de l'entreprise. A ce point-là, l'entreprise fait appel au contrôle interne qui représente la vérification et l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de la gestion de l'entreprise, et pour être fiable et efficace il est nécessaire et souhaitable de tester et évaluer ce contrôle interne par un processus qu'on l'appelle l'audit interne.

L'apparition de la fonction d'audit interne remonte à la crise économique de 1929 aux états unis. En quelques années, l'audit interne a profondément évolué tout en répondant dans tous les secteurs d'activité, et en particulier dans le secteur public. Cette évolution s'est inscrite depuis 2002 dans les normes de profession qui ont mis en avant le rôle majeur de l'audit interne dans l'évaluation des processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance avec, pour objectif, de promouvoir plus d'efficacité tout en préservant les sécurités.

L'institut international de l'audit interne (IIA) lequel fédère tous les instituts nationaux a pour objectif de définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne, son bon fonctionnement et sa performance afin d'assurer un contrôle interne efficace.

De nos jours l'audit interne est devenu très important et obligatoire dans certaines entreprises, parce que ce dernier a un rôle vital qui aide les dirigeants de serrer la bride du contrôle interne, ce processus de vérification a pour but d'assurer la protection, et la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise, aussi a pour but d'assurer le bon déroulement et la bonne application des processus de travail et les instructions de la direction de l'entreprise, tel que grâce à ses constats et ses diagnostics l'audit garantit une assurance sur le degré de maîtrise des opérations de l'entreprise.

Comme on a dit au-dessus que les parties prenantes de l'entreprise ont besoin des informations fiables et objectives, donc les dirigeants vont les communiquer en forme du « reporting financier » qui doit répondre à certaines caractéristiques qualitatives de l'information financière énoncés notamment dans le cadre conceptuel, c'est pourquoi les services de l'audit interne restent une condition nécessaire mais non suffisante, à ce point-là l'entreprise fait appel à une forme de vérification externe indépendante prévue et obligée par la loi et la réglementation en vigueur, ce contrôle est effectué par le commissaire aux comptes « CAC », ce dernier consiste à vérifier et assurer la régularité et la sincérité des comptes afin de certifier les états financiers de l'entreprise.

## La problématique

De ce qui précède nous tenterons à travers cette recherche de répondre à la problématique suivante :

**« Comment l'auditeur interne peut aider le commissaire aux comptes dans le processus de certification des comptes ? »**

A partir de cette problématique, plusieurs questions secondaires viennent à l'esprit :

- Q1 : quel est le rôle de l'auditeur interne au sein d'une entreprise ?
- Q2 : comment le commissaire aux comptes reflète l'image fidèle de l'entreprise ?
- Q3 : comment les rapports de l'auditeur interne aident le commissaire aux comptes dans la certification des comptes ?

Afin d'aboutir à des conclusions sur les questions précédentes, on a proposé les hypothèses suivantes :

- H1 : l'auditeur veille pour assurer le bon déroulement des processus de gestion.
- H2 : le commissaire aux comptes suit une démarche dure qui consiste à vérifier le processus comptable de l'entreprise pour assurer l'image fidèle de l'entreprise,
- H3 : l'auditeur interne aide le commissaire aux comptes par les informations fournies dans ses rapports afin de faciliter le processus de la certification des comptes.

## Objectif de la recherche

- Mieux comprendre pourquoi l'audit interne est devenu une fonction nécessaire et surtout obligatoire dans chaque entreprise ;

- Savoir l'utilité de l'intervention d'une partie externe et indépendante de l'entreprise ;
- Savoir comment l'auditeur interne peut aider le commissaire aux comptes dans son processus et l'intégration entre eux.

## **Raisons de choix du thème**

Ce thème choisi pour les raisons suivantes :

- C'est un thème à une importance fondamentale dans notre domaine ;
- C'est un thème d'actualité tant que l'audit interne a été une fonction facultative dans l'entreprise, mais dernièrement il est devenu obligatoire vu que L'audit interne est considéré comme la colonne vertébrale de l'entreprise, car ce dernier aide à minimiser le maximum possible des réserves pour assurer la continuité de l'exploitation de l'entreprise.
- Je suis personnellement très motivé pour ce thème pour accroître mes connaissances dans le domaine d'audit interne et externe, pour évaluer l'efficacité du rapport d'audit interne dans le processus de la certification des comptes, et pour que je puisse améliorer mes compétences à travers le cas pratique de ce thème.
- Mettre en pratique les connaissances théoriques acquises durant mon cursus de Formation, afin de comparer la théorie par celle pratique.

## **La méthode utilisée**

Pour répondre à notre problématique, nous nous sommes appuyés sur la démarche méthodologique suivante :

- Nous avons opté pour la méthode descriptive c'est-à-dire une recherche documentaire relative à notre thème ;
- Une étude de cas sera réalisée en basant sur un rapport d'auditeur interne et un rapport du CAC.

La division de notre travail s'articule sur une méthode déductive en utilisant la démarche descriptive au début, nous avons ensuite utiliser la méthode inductive dans la pratique.

## **Le plan de la recherche**

Afin d'atteindre nos objectifs, nous avons constitué un plan autour de trois chapitres, le premier chapitre est consacré aux fondements théoriques de l'audit interne. Il met en évidence l'importance de l'audit interne. La finalité de l'audit interne qui est le contrôle interne ainsi que la conduite d'une mission d'audit interne.

---

Le deuxième chapitre est consacré à la collaboration renforcée entre l'audit interne et le commissariat aux comptes qui présente des notions générales du commissariat aux comptes ou on présente la définition du commissariat aux compte son historique, ses caractéristiques, les responsabilités du commissaire aux compte et son rôle. Aussi on va voir le déroulement de la fonction du CAC et en fin la représentation de la relation forte entre l'audit interne et l'audit externe.

Le troisième chapitre sera consacré à l'étude de cas au sein du groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE EST, il va présenter brièvement le groupe avec son historique, ses produits, ses unités et ses filiales. Ensuite on va présenter la méthodologie de conduire de la mission d'audit interne au niveau d'une unité parmi ses unités pour mieux comprendre. Et enfin nous allons montrer la contribution du rapport d'auditeur interne dans le processus de la certification des comptes.

# **Chapitre 1 : Fondements théoriques de l'audit interne**

### **Introduction du chapitre**

Le concept d'audit interne est utilisé depuis longtemps et son occupation est souvent les domaines de la comptabilité et de la finance. L'audit interne comme une structure dans une entité veille beaucoup plus pour accroître et préserver la valeur de l'organisation en donnant avec objectivité une assurance, des conseils et points de vue fondés sur une approche par les risques.

Actuellement, les entreprises n'utilisent pas l'audit interne que comme un outil de contrôle, par contre il est considéré comme un outil d'assurance qui permet de réaliser le respect des procédures et la fiabilité, c'est pourquoi l'audit interne contribue directement dans la prise de décision au niveau managériale.

Le but de ce premier chapitre est de présenter les concepts clés et basiques liés à la notion d'audit interne. Il est subdivisé en trois sections, où la première section présente l'approche conceptuelle d'audit interne, ensuite la deuxième section qui nous présente l'organisation et le positionnement de cette fonction, et enfin la troisième section qui présente la méthodologie qui doit être respectée par les auditeurs internes.

**Section 1 : Approche conceptuelle de l'audit interne**

Dés moments qu'on est dans un environnement devient de plus en plus compliqué et dure, il est donc légitime d'utiliser un système de contrôle très sophistiqué ; c'est pour cela qu'on trouve la fonction d'audit interne un élément très importante et occupe de nos jours une place prépondérante au sein des entreprises, parce qu'a charge de cette dernière est d'assurer un suivi permanent et une évaluation du système de contrôle interne.

Nous essayerons dans cette section de définir et de cerner le concept d'audit interne levant par-là toutes les confusions qui existent chez le lecteur en présentant l'audit interne en particulier, sa définition et ses objectifs et enfin sa typologie.

**1. La notion de l'audit interne :****1.1. Un aperçu historique sur l'audit interne**

La fonction d'audit interne est une fonction relativement récente puisque son apparition (ou sa réapparition, diraient certains) remonte à la crise économique de 1929 aux États-Unis<sup>1</sup>.

C'est dans les années 1930 aux USA que la crise économique a conduit un certain nombre de grandes entreprises à détacher quelques cadres de la finance auprès de leurs auditeurs externes.<sup>2</sup>

Ce faisant, ces entreprises ont atteint un double objectif<sup>3</sup>:

- Réduire le montant de la facture des cabinets d'audit puisque ce personnel détaché accomplissait des tâches subalternes (contrôle de comptes, inventaires, etc.) qui n'avaient plus à être facturées – économies particulièrement bienvenues en ces temps de crise financière.
- Conserver malgré tous les personnels dont on ne souhaitait pas se séparer en attendant des jours meilleurs.

La crise passée, on continua à les utiliser puisqu'ils avaient acquis la connaissance et la pratique de méthodes et outils appliqués au domaine comptable ; peu à peu ils en élargirent le champ d'application et en modifièrent insensiblement les objectifs. Mais longtemps encore la

---

<sup>1</sup> Renard, JACQUES, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Edition: **Eyrolles**, Edition 10, Paris, France 2017, P : 23.

<sup>2</sup> Elisabeth BERTIN, **Audit interne : enjeux et pratiques à l'international**, édition d'organisation, EYROLLES, Paris, France, 2007, P : 18

<sup>3</sup> Idem, P : 17

fonction d'audit interne va conserver dans la mémoire collective ce patrimoine héréditaire. Et ce d'autant plus aisément qu'il s'agit là d'une histoire récente.<sup>1</sup>

En effet, les missions de l'audit interne apparaissent directement conditionnées par la perception des risques d'entreprise<sup>2</sup>, et ce n'est qu'à partir des années 80 que l'originalité et les spécificités de l'audit interne se dégagèrent et se précisèrent. Actuellement, on peut considérer que l'audit interne est une fonction universelle (toutes les entités, toutes les fonctions), ainsi une fonction permanente (pour ceux qui la pratiquent)<sup>3</sup>.

## **1.2. Définitions de l'audit interne :**

Il existe plusieurs définitions qui sont formulées pour définir le concept de l'audit interne, on choisit les plus importantes :

- **Selon l'IIA (the Institute of Internal Auditor) en 1989 :**

« L'audit interne est une fonction indépendante d'appréciation exercée dans une organisation par une de ses départements pour examiner et évaluer les activités de cette organisation, l'objectif de l'audit interne est d'aider les membres de l'organisation à exercer efficacement leur responsabilité. A cet effet, l'audit interne leur fournit des analyses, appréciations, recommandations, conseils, et informations sur les activités examinées »<sup>4</sup>

- **Selon l'IFAC (Internationale Fédération of Accountant) :**

« Une mission d'audit des états financiers a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié. Pour exprimer cette opinion, l'auditeur emploiera la formule « donne une image fidèle », ou « présente sincèrement sous tous les aspects significatifs », qui sont des expressions équivalentes. L'audit d'information financière ou d'autres élaborées selon des principes reconnus, poursuit le même objectif »<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Renard, JACQUES, **Théorie et pratique de l'audit interne**, 8ème édition, Edition EYROLLES, Paris, France, 2013, P : 24

<sup>2</sup> GENARD Valin, **Controlor & Auditor**, Edition DUNOD, Paris, France, 2006, P : 78.

<sup>3</sup> KHELASSI Réda, **Les Applications de l'Audit Interne**, Edition HOUMA, Alger, Algérie, 2010, P : 51

<sup>4</sup> ZIANI Abdelhak, **Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise**, Thèse de doctorat en sciences économiques, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, 2014, P : 17.

<sup>5</sup> Tokiniaina RANANJASON RALAZA, Marie-Christine ROSIER, Guillaume SABY, **comptabilité et audit**, Edition : MILLESIME, 2015-2016, France, P : 181.

- **Selon la CNCC (Compagnie nationale des commissaires aux comptes) :**

« Une mission d'audit des comptes a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leurs est applicable »<sup>1</sup>.

- **Selon l'OEC (ordre des experts comptables) :**

« L'audit fait partie des missions normalisées de l'expert-comptable, définies par le CSOEC (Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables). Dans une mission d'audit, les experts comptables expriment une opinion sous une forme positive et attestent que les infirmations, objet de l'audit, ne sont pas entachées d'anomalies significatives »<sup>2</sup>

La définition officielle : c'est la traduction de la définition internationale adoptée par l'institut international d'audit interne IIA le 29 juin 1999 et approuvée le 21 mars 2000 par le conseil d'administration de l'institut de l'audit interne (IFACI), se présente comme suit : « l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer.

Et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité »<sup>3</sup>

### **1.3. L'audit interne en Algérie :**

En Algérie, l'audit interne a été introduit à la fin des années 80 qui est devenu obligatoire par l'article 40 de la loi 88/01 du 12 janvier 1988 dans toutes les Entreprises Publiques Economiques. Cet article énonce ce qui suit : « les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et de renforcer des structures internes « d'audit d'entreprise » et d'améliorer, d'une manière constante, leurs procédés de fonctionnement et de gestion ».<sup>4</sup>

### **1.4. Les objectifs de l'audit interne :**

Les principaux objectifs qui préoccupent l'auditeur interne sont <sup>5</sup>:

---

<sup>1</sup> Tokiniaina RANANJASON RALAZA, Marie-Christine ROSIER, Guillaume SABY, comptabilité et audit, op.cit., P : 181

<sup>2</sup> Idem, P : 182

<sup>3</sup> Pierre SCHICK, Mémento d'Audit Interne : méthode de conduite d'une mission, Edition DUNOD, Paris, France, 2007, P : 5.

<sup>4</sup> Journal Officiel, Article 40, 27ème Année, N 2, du 13 Janvier 1988, P : 22

<sup>5</sup> IFACI, IAS (Institut international de l'audit social), Des mots pour l'audit, Edition : Imprimerie Compédit Beurgard S.A, Paris, France, 1995, P : 25

- Développer une culture de contrôle dans toutes les fonctions de l'entreprise ;
- Examiner la fiabilité et la rectitude des informations financières et opérationnelles, et les moyens et les méthodes utilisés pour identifier, mesurer, classer, et diffuser les informations ;
- Examiner les systèmes mis en place pour garantir la conformité avec les politiques, plans, procédures, lois et règlements pouvant avoir un impact significatif sur les opérations ;
- Renforcer la sécurisation de certaines activités identifiées potentiellement à risque en proposant des recommandations adéquates ;
- S'assurer de la mise en place des mesures nécessaires pour sécuriser les zones de risques antérieurement identifiées ;
- Identifier les nouvelles zones de risques potentielles ;
- Réduire les risques de fraudes et développer une politique active de prévention ;
- S'assurer de l'utilisation raisonnable, efficace et économe des ressources ;
- Améliorer la bonne continuité des étapes et procédures.

Un autre objectif primordial qui est considéré aujourd'hui comme un défi pour les auditeurs internes est « la création de la valeur », qui est un des maîtres mots de la nouvelle définition de l'audit interne et qui signifie que l'auditeur est et doit être un personnage actif dans son organisation, quelqu'un qui participe à l'enrichissement de l'entreprise<sup>1</sup>. Il doit faire des recommandations qui améliorent la situation antérieure, de sorte que les dysfonctionnements constatés ne puissent plus se produire<sup>2</sup>.

## **2. La typologie de l'audit interne :**

Les différents types d'audit interne se différencient à partir de trois aspects :

- Selon le domaine concerné ;
- Selon la nature de l'audit ou son objectif ;
- Selon le domaine d'intervention de l'auditeur.

### **2.1. Selon le domaine concerné**

**2.1.1. Audit social :** L'audit social est l'audit appliqué à la gestion et au mode de fonctionnement des personnes dans les organisations qui les emploient ainsi qu'au jeu de leurs relations internes et externes<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Jacques RENARD, *Audit Interne : ce qui fait débat*, Edition MAXIMA, Paris, France, 2003, P : 30.

<sup>2</sup> Jacques RENARD, *Théorie et Pratique de l'Audit Interne*, 2013, op.cit., P : 45.

<sup>3</sup> Réda KHELASSI, *Audit Social Audit GRH*, Edition HOUMA, Alger, Algérie, 2014, P : 26.

**2.1.2. Audit qualité :** L'audit qualité est un examen méthodique d'une situation relative à un produit, un processus, une organisation en matière de qualité, réalisée en coopération avec les intéressés en vue de vérifier la conformité de cette situation aux dispositions préétablies et l'adéquation de ces dernières à l'objectif recherché.<sup>1</sup>

**2.1.3. Audit thématique :** L'audit thématique est un audit portant non sur une organisation dans sa globalité mais sur un aspect particulier de son activité. Exemple : audit de la micro-informatique, audit des archives, audit de la paie du personnel<sup>2</sup>

## **2.2. Selon la nature de l'audit ou son objectif**

**2.2.1. L'audit de conformité :** 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, il va travailler par rapport à un référentiel<sup>3</sup>.

**2.2.2. L'audit de management :** L'audit de management ou audit de direction dépasse le rôle traditionnel de l'audit, il s'agit d'un développement important de la fonction d'audit interne, il consiste à observer les choix et les décisions, les comparer, les mesurer dans leurs compétences et attirer l'attention sur les risques ou les incohérences<sup>4</sup>.

**2.2.3. Audit de stratégie :** Après l'audit de management, on parle à présent de l'audit de stratégie qui est conçu comme une confrontation de l'ensemble des politiques et stratégies de l'entreprise avec le milieu dans lequel elles se situent pour en vérifier la cohérence globale. Son rôle se limite à souligner éventuellement les incohérences et à en rechercher les causes<sup>5</sup>.

Le but de l'audit stratégique est, d'une part, d'identifier les risques associés à la politique générale, aux objectifs et aux grandes orientations stratégiques définies par l'entreprise et, d'autre part, d'évaluer la conformité entre les exigences du référentiel et ce qui est fait dans le but d'apprécier l'efficacité et l'efficience et donc la performance des réalisations<sup>6</sup>

## **2.3. Selon le domaine d'intervention de l'auditeur**

---

<sup>1</sup> Isidore FEUJO, **Guide des Audits : Quelles Synergies Gagnantes pour l'Entreprise ?** Edition AFNOR, 2005, Paris, France, P : 73

<sup>2</sup> Mohamed Adel BENHAYOUN SADAFI, **L'Audit Interne : levier de performance dans les organisations publiques.** Cycle Supérieur de Gestion Rabat, Maroc, 2011, P : 17.

<sup>3</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne,** 2013, op.cit., P : 36

<sup>4</sup> Idem, P : 38

<sup>5</sup> Idem, P : 41.

<sup>6</sup> Isidore FEUJO, **Guide des Audits : Quelles Synergies Gagnantes pour l'Entreprise ?** Op.cit., P : 81

**2.3.1. Audit financier :** L'audit comptable et financier est un examen des états financiers de l'entreprise, visant à vérifier leur sincérité, leur régularité, leur conformité et leur aptitude à refléter l'image fidèle de l'entreprise. L'audit comptable et financier est la forme moderne du contrôle, de vérification, d'inspection et de surveillance des comptes, en apportant une dimension critique. Toute information comptable et financière peut avoir des conséquences graves sur l'entreprise, aussi, est-il nécessaire pour les dirigeants de s'assurer de la sincérité des informations. Les préoccupations d'une révision pour les dirigeants sont le plus souvent<sup>1</sup> :

- Les besoins d'une information financière fiable avant de la présenter à des tiers ou aux associés,
- L'appréciation de l'organisation comptable actuelle afin d'en déceler les insuffisances et de les améliorer,
- La nécessité d'éviter des fraudes et des détournements.

**2.3.2. Audit opérationnel :** L'audit opérationnel comporte la vérification du caractère adéquat et de l'efficacité des systèmes et procédures internes ainsi que l'analyse des structures d'organisation et de l'attribution des responsabilités afin de vérifier que les objectifs fixés par le top management sont atteints à moindre coût. Cet audit fait recours essentiellement à l'évaluation d'une organisation du point de vue de la performance de son fonctionnement et de l'utilisation des ressources, afin de proposer des solutions d'amélioration et de s'assurer éventuellement de leur suivi<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Mokhtar BELAIBOUD, **pratique de l'audit**, Edition : BERTI, Alger, Algérie, 2011, P : 8

<sup>2</sup> Louis V, **audit interne enjeux et pratique à l'international**, Edition groupe Edition groupe Eyrolles, Saint-Germain, paris, France 2007, P : 21.

**Section 2 : organisation structurelle et le Positionnement hiérarchique, d'audit interne**

Après la présentation des généralités sur l'audit nous essayerons dans cette section d'exposer L'Organisation structurelle d'audit interne, Le positionnement hiérarchique d'audit interne et en fin la distinction entre l'audit et les fonctions voisins.

**1. L'Organisation structurelle d'audit interne**

**1.1.L'organisation centralisée de l'audit interne :** Dans les groupes internationaux, l'activité d'audit interne est organisée sous forme de direction. Les auditeurs chargés de mener les investigations sont organisés par métier ou par compétence, ou par domaine ou filiale.<sup>1</sup>

**1.1.1. La segmentation du service d'audit interne par métier ou par compétence :**

La segmentation du service d'audit interne par métier ou compétence consiste à constituer des équipes d'auditeurs internes par spécialité ou en fonction de leurs compétences techniques. On y trouve des auditeurs comptables et financiers, des auditeurs informatiques, des auditeurs qualité, des auditeurs marketing et ventes, des auditeurs environnementaux... Généralement, le service d'audit interne est constitué d'un responsable, de plusieurs chefs de mission et d'auditeurs (assistants débutants et confirmés).<sup>2</sup>

Le chef de mission ou responsable de mission assure l'exécution pratique de la mission, gère de façon efficiente les ressources mises à sa disposition, supervise les assistants et établit un rapport à destination du directeur central de l'audit. À ce titre, ils sont responsables du succès ou de l'échec de la mission vis-à-vis de la direction de l'audit et des audités.<sup>3</sup>

Deux formules peuvent être adoptées par les organisations, sont présentées comme suit :

- **Première formule :** C'est une formule dans laquelle l'audit interne (en général « direction » à ce niveau d'organisation) est partagé en « missions » (ou services), avec un responsable à la tête de chacune de ces sections : le chef de mission. Chacune de ces missions regroupe les auditeurs de même formation et qui ont exercé leurs activités dans un secteur spécifique.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Elisabeth Bertin, **Audit Interne : Enjeux et Pratiques à l'International**, op.cit., P : 29

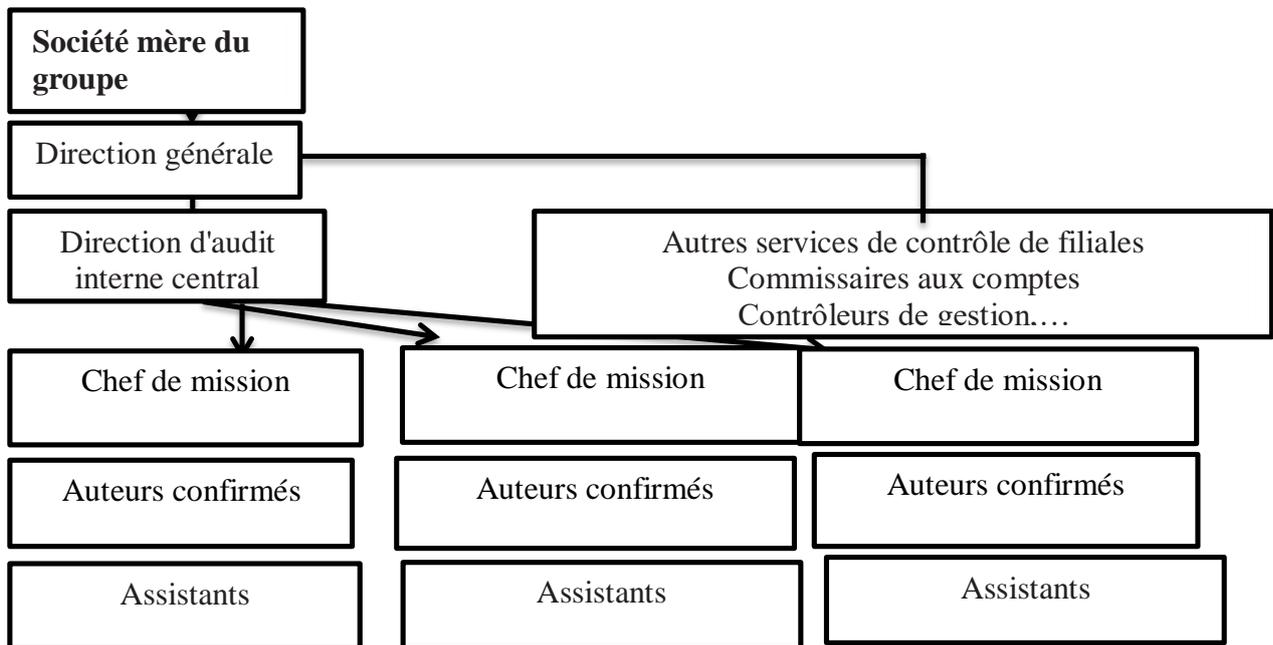
<sup>2</sup> Idem P : 29

<sup>3</sup> Idem P : 30

<sup>4</sup> Jacques Renard, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2013, op.cit., P : 353.

Voici ci-après le schéma de la structure d’audit centralisé de la première formule

Figure 1.1 : La structure d’audit centralisé de la première formule

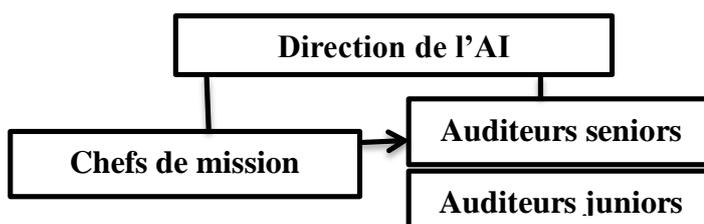


Source : Elisabeth BERTIN, Audit Interne : Enjeux et Pratiques à l’International, op.cit., P :30

- **Seconde formule** : Cette structure correspond à une culture polyvalente de l’audit interne, les auditeurs seniors et juniors, sont regroupés dans un ensemble le plus souvent rattaché directement au responsable de l’audit interne<sup>1</sup>.

Voici ci-après le schéma de la structure d’audit centralisé de la seconde formule

Figure 1.2 : La structure d’audit centralisé de la seconde formule



Source : Jacques Renard, Théorie et Pratique de l’Audit Interne, 2013, op.cit., p356.

**1.1.2. La segmentation du service d’audit interne par domaine ou par filiale :**

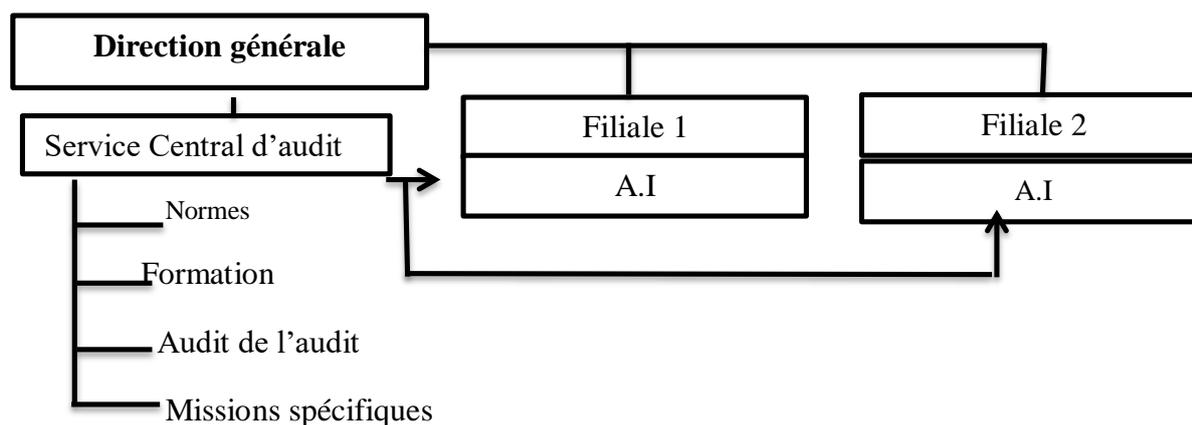
L’organisation du service d’audit interne par domaine ou filiale consiste non plus à spécialiser les auditeurs en fonction de leurs compétences techniques ou leur spécialité, mais de leurs domaines d’activités ou de l’implantation géographique.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Jacques RENARD, Théorie et Pratique de l’Audit Interne, 2013, op.cit. : 356.

<sup>2</sup> Elisabeth BERTIN, Audit Interne : Enjeux et Pratiques à l’International, op.cit., P : 30

**1.2. L'organisation décentralisée de l'audit interne :** Il s'agit simplement de doter les filiales, lorsque les conditions l'exigent (taille de la filiale, importance des activités ou complexification des processus exigeant une évaluation régulière du dispositif de contrôle interne), de leur propre service d'audit interne et de leurs propres auditeurs internes locaux.<sup>1</sup>

**Figure 1.3 : La structure d'audit décentralisé**



Source : Jacques Renard, Théorie et Pratique de l'Audit Interne, 2013, op.cit., P : 358.

### 1.3.L'organisation moyenne

Cette organisation concerne les services d'audit interne de moyenne importance. Dans ce cas, deux structures possibles sont présentées :<sup>2</sup>

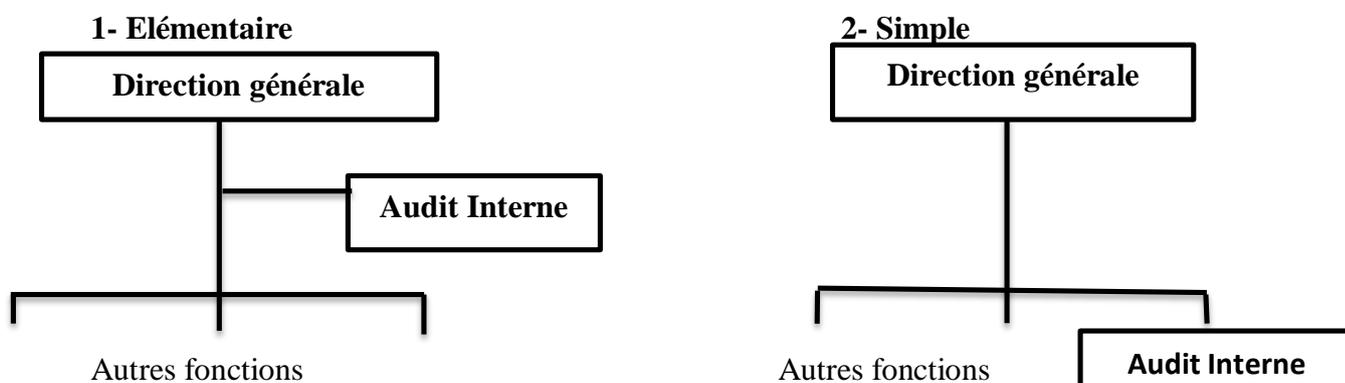
- **La structure élémentaire :** est celle où la fonction n'est exercée que par un seul auditeur qui est rattaché au plus haut niveau hiérarchique. Cette structure n'est pas une situation confortable car elle lui interdit tout échange, l'auditeur interne isolé n'a d'autre recours que l'institut professionnel du pays (IFACI) qui va lui créer des possibilités de contacts qui sont autant d'occasions pour l'aider à résoudre ses problèmes.
- **La structure simple :** est celle d'un petit service (moins de dix personnes) et donc une seule équipe avec un responsable. Les auditeurs composant cette équipe sont pluridisciplinaires et habitués à travailler ensemble.

Voici ci-dessous le schéma de l'organisation moyenne :

<sup>1</sup> Elisabeth BERTIN, Audit Interne : Enjeux et Pratiques à l'International, op.cit., P : 31

<sup>2</sup> Jacques RENARD, Théorie et Pratique de l'Audit Interne, 2013, op.cit., P : 357

Figure 1.4 : L'organisation moyenne de l'audit interne



Source : Jacques Renard, Théorie et Pratique de l'Audit Interne, op.cit., 2013, P : 36

## 2. Le positionnement hiérarchique d'audit interne

Dans les grands groupes internationaux ou dans les entreprises évoluant strictement sur le territoire national, le service ou la direction de l'audit interne peut être rattaché soit à la direction générale, soit au conseil d'administration ou au comité d'audit, ou enfin à une direction opérationnelle.<sup>1</sup>

**2.1. Le rattachement du service d'audit interne à la direction générale :** La direction d'audit interne peut être rattachée à la direction générale. L'intérêt d'un tel rattachement réside dans la très grande fluidité de l'information, diffusée de l'audit interne vers la direction générale, et dans la réactivité dans les prises de décision. Pour Renard (2006), un tel rattachement permet aux auditeurs internes « d'exercer pleinement leur rôle de conseillers du management, dialoguant avec la direction générale et tous les échelons hiérarchiques ».<sup>2</sup>

Le rattachement du service d'audit interne à la direction générale est adapté au contexte américain dans le cadre de la loi Sarbanes-Oxley, où il incombe à la direction générale (CEO) et au directeur financier (CFO) de produire un rapport sur le contrôle interne et non au contexte français (la loi sur la sécurité financière). En effet, en France, la responsabilité de la production du rapport sur le contrôle interne incombe au président du conseil d'administration ou de surveillance. L'inconvénient de ce rattachement est de sous-entendre que le service d'audit interne est 0le

<sup>1</sup> Elisabeth BERTIN, Audit Interne : Enjeux et Pratiques à l'International, op.cit. P : 33

<sup>2</sup>Idem, P : 33

gendarme de la direction, ce qui ne rend pas bien compte de son rôle véritable dans le processus de management des risques, de production et d'élaboration de l'information financière et non financière. Par ailleurs, un tel rattachement, dans le cadre des groupes internationaux peut, si le dirigeant est opportuniste, priver les membres du conseil d'administration d'informations sur la gestion des filiales.<sup>1</sup>

**2.2.Le rattachement au conseil d'administration ou au comité d'audit :** Le service ou la direction d'audit interne peut être hiérarchiquement rattaché au conseil d'administration ou au comité d'audit constitué en son sein Dans le cadre d'une bonne gouvernance, le rattachement au conseil d'administration permet justement de réduire l'asymétrie d'information pouvant exister entre les dirigeants et les représentants des actionnaires (le conseil d'administration).<sup>2</sup> Il semble même que le rattachement de l'auditeur interne au conseil d'administration ou au comité serait de nature à apaiser les tensions qui auraient pu apparaître entre l'auditeur externe et le dirigeant, dans une relation d'agence pure, et instaurerait un climat de confiance entre les principaux acteurs de la gouvernance.<sup>3</sup>

**2.3.Le rattachement à une direction opérationnelle :** Cette dernière solution, de loin la moins intéressante dans le cadre d'un groupe, place le service d'audit interne sous l'autorité d'une direction opérationnelle, généralement la direction administrative et financière.<sup>4</sup>

Ce positionnement, consistant à situer l'audit interne à un niveau moins élevé que les directions opérationnelles, peut indubitablement nuire à son efficacité, tant sur le plan national qu'international, lorsqu'il doit se déplacer dans des filiales notamment. Mais il ne faut pas perdre de vue que ce rattachement présente, malgré tout, l'avantage d'un meilleur suivi technique du département ou du service d'audit interne.<sup>5</sup>

### **3. La distinction entre l'audit et les fonctions voisines**

Pour bien préciser comment se situe l'audit interne par rapport à ces fonctions voisines. Nous avons élaboré une brève comparaison entre ce dernier et leurs fonctions voisines comme suit :

#### **3.1.L'audit interne et l'audit externe**

---

<sup>1</sup> Elisabeth BERTIN, Audit Interne : Enjeux et Pratiques à l'International, op.cit. P : 33

<sup>2</sup> Idem, P : 33

<sup>3</sup> Idem, P : 34

<sup>4</sup> Idem, P : 34

<sup>5</sup> Idem, P : 34

Voici ci-dessous un tableau qui illustre la comparaison entre l’audit interne et l’audit externe :

**Tableau 1.1 : Comparaison entre l’audit interne et l’audit externe**

	<b>Audit interne</b>	<b>Audit externe (CAC)</b>
<b>Mandat</b>	De la direction générale, pour les responsables de l’entreprise.	Du conseil d’administration (officiellement de l’assemblée générale), pour les tiers qui requièrent des comptes certifiés
<b>Missions</b>	Liées aux préoccupations de la direction générale	Liées à la certification des comptes : audit de régularité uniquement dans le domaine comptable et financier
<b>Conclusions</b>	Constatations approfondies de dysfonctionnements, pour identifier les causes et définir les actions qu’il ya lieu de mener. Obligation de résultat	Constatations succinctes : examen des circuits clés et des montants supérieurs à un seuil de signification pour dresser des constats de carence et informer (résoudre) Obligation de moyens

Source : SCHICK, J. VERA, O. BOURROUILH-PAREGE, Audit Interne et Référentiels de Risques, Edition : DUNOD, Paris, France, 2010, P : 34.

**3.2.L’audit interne et le contrôle de gestion :** On a défini le contrôle de gestion comme suit : « Le contrôle de gestion est un ensemble de systèmes techniques et de processus d’animation de ces systèmes, mis en œuvre par un dirigeant ou un manager, a fin d’influencer les comportements de ses collaborateurs pour répondre aux exigences d’évolution de son organisation.<sup>1</sup> »

On présente la différence entre l’audit interne et le contrôle de gestion dans le tableau suivant :

<sup>1</sup> Zouhair DJERBI, Xavier DURAND, Catherine KUSZLA, Contrôle de Gestion, Edition : DUNOD, Paris, France, 2014, P :3.

Tableau 1.2 : Comparaison entre l'audit interne et le contrôle de gestion

	<b>Audit interne</b>	<b>Contrôle de gestion</b>
<b>Objectifs</b>	Maîtriser les activités par un diagnostic des dispositifs de contrôle interne	définir ou 'aider à définir la performance, sa mesure et son suivi et à recommander les dispositions à prendre pour restaurer la situation
<b>Champ d'application</b>	Dans les domaines de la sécurité, la qualité, les relations sociales, l'environnement, etc.	S'intéressant essentiellement aux résultats, réels ou prévisionnels  Prendre en compte tout ce qui est chiffré ou chiffrable
<b>La périodicité</b>	Tout au long de l'année selon une périodicité définie en fonction du risque	Largement dépendante des résultats de l'entreprise et de la périodicité du reporting
<b>Méthodes de travail</b>	Analysée dans la troisième partie, est spécifique à la fonction	Les informations des opérationnels (prévisions et réalisations) et sont largement analytiques et déductives.

Source : Jacques Renard, Théorie et Pratique de l'Audit Interne, 2017, op.cit., PP : 68-85.

**3.3. L'audit interne et la gestion des risques :** Le risk management (ou gestion de risque) n'est pas présent dans toutes les organisations en tant que fonction individualisée et spécifique. Mais, bien ou mal, le risque est toujours géré et pris en charge, soit d'une façon diffuse par tous les acteurs de l'organisation, soit spécifiquement comme complément à une autre fonction (assurance, audit interne, qualité...).<sup>1</sup>

Le tableau suivant présent les différences entre l'audit interne et le risk management:

<sup>1</sup> Jacques RENARD, Théorie et Pratique de l'Audit Interne, 2017, op.cit., P : 89

Tableau 1.3 : Comparaison entre l'audit interne et le risk management

	Audit interne	Risk management
<b>Cadre de référence usuelle</b>	COSO I, COSO, « cadre de référence AMF »	Cadre de référence FERMA (Federation of European Risk Management Associations) COSO II
<b>Cartographie des risques</b>	L'exploite pour établir son programme annuel d'audit.	En charge de l'établir
<b>Par rapport au concept de risque</b>	Expert de l'identification des risques spécifiques à chaque entité audité	Expert de l'identification et de la quantification (impact/probabilité) des risques globaux.
<b>Mode d'intervention</b>	Va sur le « terrain » et développe une méthodologie d'investigation détaillée	Intervient à distance et par un réseau de correspondants

Source : SCHICK, J. VERA, O. BOURROUILH-PAREGE, Audit Interne et Référentiels de Risques, op.cit., P : 36.

**3.4. Audit interne et audit qualité :** La norme ISO 19011 en 2002 a défini l'audit qualité comme suit : « processus systématique, indépendant et documenté permettant d'obtenir des preuves et de les évaluer de manière objective, pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont satisfaits »<sup>1</sup>.

Si sa finalité est la même avec l'audit interne « le contrôle du contrôle »<sup>2</sup>. Le tableau ci-dessous présente les principales distinctions entre ses deux derniers :

Tableau 1.4: Comparaison entre l'audit interne et l'audit qualité

	Audit interne	Audit qualité
<b>Organisation du service</b>	Service à part entière d'une organisation, identifié en tant que tel. « Un métier à temps	Corps d'auditeurs qualité composés de personnes formées à ces pratiques mais

<sup>1</sup> VANDEVILLE, (Pierre), Audit qualité-sécurité-environnement, Edition AFNOR, France ; 2003, P : 20

<sup>2</sup> SCHICK, J. VERA, O. BOURROUILH-PAREGE, Audit Interne et Référentiels de Risques, op.cit., P : 37.

	plein » Pendant quelques années.	qui occupent d'autres fonctions dans l'organisation. « Un métier à temps partiel »
<b>Natures des missions</b>	Conformité, efficacité, efficience.	Une dominante conformité
<b>Durée des missions</b>	Longues, quelques semaines.	Courtes, quelques jours
<b>Normes d'audit</b>	Normes professionnelles de l'audit interne	Normes ISO 10011.
<b>Objectifs prioritaires</b>	Identifier des zones de risques non couvertes par des dispositifs de CI.	Identifier des exigences de la norme ISO 9001 non satisfaites par les dispositifs du SMQ.

Source : SCHICK, J. VERA, O. BOURROUILH-PAREGE, Audit Interne et Référentiels de Risques, op.cit., P : 39

### 3.5. Audit interne et contrôle interne

Le tableau suivant présente les différences entre l'audit interne et le contrôle interne :

**Tableau 1.5 : Comparaison entre l'audit interne et le contrôle interne**

	<b>Audit interne</b>	<b>Contrôle interne</b>
<b>Objectifs</b>	Apprécie l'existence, la pertinence, l'efficacité des dispositifs du contrôle interne (processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance).	Conçoit et met en place les dispositifs de contrôle interne
<b>Mode d'intervention</b>	Va sur le terrain et développe une méthodologie d'investigation détaillée	Intervient à distance et par un réseau de correspondants.

Source : SCHICK, J. VERA, O. BOURROUILH-PAREGE, Audit Interne et Référentiels de Risques, op.cit., P : 39

**3.6. Audit interne et l'inspection** : Nous présentons la différence entre l'inspection et l'audit interne dans le tableau suivant :

Tableau 1.6 : Comparaison entre l'audit interne et l'inspection

	<b>Audit interne</b>	<b>Inspection</b>
<b>Régularité/Efficacité</b>	Contrôle le respect des règles et leur pertinence.	Contrôle le respect des règles sans les n'interpréter ni les remettre en cause.
<b>Méthodes et Objectifs</b>	Remonte aux causes pour élaborer des recommandations dont le but est d'éviter la réapparition du problème.	S'en tient aux faits et identifie les actions nécessaires pour les réparer et remettre en ordre.
<b>Evaluation</b>	Considère que le responsable « le chef » est toujours responsable et donc critique les systèmes et non les hommes : évalue le fonctionnement des systèmes	Détermine les responsabilités et fait éventuellement sanctionner les responsables. Évalue le comportement des hommes, parfois leurs compétences et qualités.
<b>Service/Police</b>	Privilégie le conseil et donc la coopération avec les audités.	Privilégie le contrôle et donc l'indépendance des contrôleurs.
<b>Sélection/Sélectivité</b>	Répond aux préoccupations de management soucieux de renforcer sa maîtrise, sur mandat de la direction générale.	Investigations approfondies et contrôles très exhaustifs, éventuellement sous sa propre initiative.

Source : P. SCHICK, J. VERA, O. BOURROUILH-PAREGE, Audit Interne et Référentiels de Risques, op.cit.,

**Section 3 : La méthodologie de conduire une mission d'audit interne**

A fin d'une conduite parfaite et surtout efficace de la mission d'audit interne, il est nécessaire d'utiliser une méthodologie pragmatique et simple aussi des outils spéciaux pour ce type de missions. Cette méthodologie consiste en trois grandes phases essentielles : phases de préparation, phase de réalisation et en fin la phase de clôture.

A ce titre on va présenter ces trois phases en détail dans cette section.

**1. Les Trois Phases Fondamentales d'une Mission d'Audit Interne**

La méthodologie de conduite des missions d'audit interne s'est appuyée sur trois phases fondamentales : la préparation, la réalisation et la conclusion.

**1.1. La phase de préparation :** La phase de préparation ouvre la mission d'audit, exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage.<sup>1</sup> En effet cette phase se définit comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action.<sup>2</sup>

Ainsi, les travaux à réaliser et les résultats attendus sont de constituer l'équipe et de planifier la mission d'audit interne<sup>3</sup> : équipe disponible et logistique, et de collecter les informations disponibles sur le domaine à auditer.<sup>4</sup>

La composition de l'équipe doit s'appuyer sur une évaluation de la nature et de la complexité de chaque mission, des contraintes de temps et des ressources disponibles. Une équipe est constituée d'un chef de mission et d'auditeurs internes et peut être complétée d'assistants et d'experts externes<sup>5</sup>.

Le directeur de l'audit interne doit s'assurer pour chaque mission que<sup>6</sup> :

- L'équipe d'auditeurs internes possède collectivement les connaissances, le savoir-faire et les compétences nécessaires pour mener correctement la mission ;

<sup>1</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2017, op.cit., P : 208

<sup>2</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2013, op.cit., P : 194.

<sup>3</sup> Henri-Pierre MADERS, Jean-Luc MASSELIN, Hervé FRATTA, **Tout Pour Réussir Dans le Métier d'Auditeur Interne et Contrôleur Permanent**, Edition EYROLLES, Paris, France, 2015, P : 266.

<sup>4</sup> FRATTA, HERVE, MASSELIN, Jean-Luc, MADERS, Henri-Pierre, **Les métiers d'auditeur interne et de contrôleur permanent**, Edition EYROLLES, EDITION 1, France, 2014, P : 266

<sup>5</sup> Henri-Pierre MADERS, Jean-Luc MASSELIN, Hervé FRATTA, **Tout Pour Réussir Dans le Métier d'Auditeur Interne et Contrôleur Permanent**, op.cit., P : 266.

<sup>6</sup> FRATTA, HERVE, MASSELIN, Jean-Luc, MADERS, Henri-Pierre, Les **métiers d'auditeur interne et de contrôleur permanent**, op.cit. P : 266

- le dimensionnement de l'équipe affectée à la mission, en nombre de personnes, est adapté à l'ampleur ou la complexité du sujet.

Aussi, Le rôle du directeur de l'audit interne est d'animer et contrôler la progression des travaux (coordination), d'assurer leur qualité (expertise), et d'assumer la responsabilité de l'interface avec les audités (relationnel).<sup>1</sup>

Il est bien de mentionner que l'auditeur interne ne peut pas commencer la phase de préparation avant l'acceptation de sa mission, et cela se fait par le reçoit de la lettre de mission d'une part, et par la confirmation de son plan d'audit préalablement établie d'autre part. A ce point-là, l'intervention d'auditeur doit être basée sur un ordre de mission qui lui permet d'accéder à toute documentation obligatoire dans le cadre de la mission d'audit interne.

La définition de cet ordre de mission est présentée comme suit : « L'ordre de mission formalise le mandat donné par la direction générale à l'audit interne et répond à trois principes essentiels »<sup>2</sup>, L'ordre de mission répond à trois principes essentiels :

- **Premier principe** : l'audit interne ne peut se saisir lui-même de ses missions<sup>3</sup>, Cette décision est prise par la direction générale qui mandate l'audit interne à cette fin<sup>4</sup>.
- **Deuxième principe** : l'ordre de mission doit émaner d'une autorité compétente ; c'est le plus souvent la direction générale ou le comité d'audit s'il en existe un.<sup>5</sup>
- **Troisième principe** : l'ordre de mission permet l'information à tous les responsables concernés<sup>6</sup>, afin que les auditeurs puissent mener à bien leurs investigations.<sup>7</sup>

Aussi, la phase de préparation exige une bonne connaissance de l'entreprise car il faut Savoir où trouver la bonne information et à qui la demander. C'est au cours de cette phase que L'auditeur doit faire preuve de qualités de synthèse et d'imagination.<sup>8</sup>

A ce point-là on peut synthétiser que l'auditeur interne va procéder la démarche Suivante<sup>9</sup> :

- Prise de connaissance du domaine à auditer dite familiarisation ;
- Identification des risques ;

---

<sup>1</sup> IFACI, Olivier LEMANT, **La conduite d'une mission d'audit interne**, Edition DUNOD, 2ème édition, Paris, France, 1995, P : 18

<sup>2</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2017, op.cit., p : 223

<sup>3</sup> Idem, P : 212

<sup>4</sup> P. SCHICK, J. VERA, O. BOURROUILH-PAREGE, **Audit Interne et Référentiels de Risques**, op.cit., P : 75

<sup>5</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2017, op.cit., P : 212

<sup>6</sup> Idem, P : 212

<sup>7</sup> P. SCHICK, J. VERA, O. BOURROUILH-PAREGE, op.cit., **Audit Interne et Référentiels de Risques**, P : 75

<sup>8</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2013, op.cit., P : 194.

<sup>9</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2017, op.cit., P : 217

- Définition des objectifs.

**1.1.1. L'étape de familiarisation :** Tout comme dans la parabole, cette étape dite « de familiarisation » ne saurait être omise ; elle constitue le plus souvent, en termes de durée, la partie la plus importante de la mission : vouloir commencer directement par l'observation sur le terrain serait condamné d'avance la mission d'audit.<sup>1</sup>

Cette prise de connaissance ne doit pas se faire au hasard, en glanant dans le désordre les informations nécessaires. Elle doit être avant tout organisée. L'auditeur va donc planifier sa prise de connaissance en ayant soin de prévoir le ou les moyens les plus appropriés pour acquérir le savoir nécessaire à la réalisation de sa mission (interviews, documents, séminaires...)<sup>2</sup>

A cet effet, l'auditeur va planifier sa prise de connaissance en ayant soin de prévoir les moyens les plus appropriés pour acquérir le savoir nécessaire à la réalisation de sa mission. Ce savoir se résume en trois thèmes essentiels.<sup>3</sup>

Ces trois thèmes sont représentés par un questionnaire qui doit répondre à<sup>4</sup> :

- **Connaissance du contexte socio-économique :** la taille et les activités du secteur audité, la situation budgétaire et commerciale, effectifs et environnement du travail.
- **Connaissance du contexte organisationnel :** l'organisation générale et structure, organigrammes et relations de pouvoir, environnement informatique.
- **Connaissance du fonctionnement :** méthodes et procédures, systèmes d'information, informations réglementaires, organisation spécifique de l'entité, problèmes passés ou en cours ; réformes en cours ou prévues.

C'est également au cours de cette phase d'apprentissage que l'on va procéder à la première prise de contact et aux premières interviews.<sup>5</sup> Ces interviews sont délicates car elles conditionnent très souvent le succès de la mission<sup>6</sup>.

Et à côté de ce type d'interviews, d'autres outils peuvent déjà être utilisés comme moyen d'acquérir des connaissances, et qui sont les suivants :<sup>7</sup>

---

<sup>1</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2017, op.cit., P : 217

<sup>2</sup> Idem p : 220

<sup>3</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2013, op.cit., P : 206.

<sup>4</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2017, op.cit., P : 222

<sup>5</sup> Idem P : 224

<sup>6</sup> Idem P : 225

<sup>7</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2013, op.cit., P : 212.

- Les grilles d'analyse des tâches : pour bien comprendre la répartition des travaux entre les principaux acteurs ;
- Flow charts : pour analyser le circuit des documents essentiels ;
- Rapprochements statistiques divers ;
- Examens des rapports d'audit antérieurs.

Après avoir fini cette phase, l'auditeur peut tester tous ce qu'il a collecté en réalisant un document qui s'appelle le tableau des risques qui représente les forces et les faiblesses de l'entité auditée.

**1.1.2. L'étape d'identification des risques :** Cette étape n'est que la mise en œuvre de la norme 2210.A1 : « L'auditeur interne doit procéder à une évaluation préliminaire des risques liés à l'activité soumise à l'audit. »<sup>1</sup>. En effet cette étape consiste à faire l'inventaire des événements qui pourraient empêcher l'atteinte des objectifs du domaine audité, mesurer leur probabilité de survenance et leur impact.<sup>2</sup>

Car l'audit interne est fondamentalement une approche par les risques<sup>3</sup>, donc la méthode connue pour cette étape est le tableau des risques.

Le tableau de risques constitue un outil indispensable auquel les auditeurs internes doivent se référer, il leur permet d'une part de définir le champ et les limites de ses investigations, et d'autre part de structurer la présentation de ses analyses et conclusions.<sup>4</sup>

Ce tableau va découper l'activité (ou la fonction, ou le processus) à auditer en tâches élémentaires<sup>5</sup>.

Cette décomposition consiste à découper le sujet de la mission en éléments plus simples à appréhender (les objets auditables), puis chacun étudié tour à tour<sup>6</sup>.

Il est important de souligner que la décomposition en objets auditables peut être de nature chronologique ou bien de nature arborescence sémantique<sup>7</sup>, sachant que la décomposition la plus utilisée est celle du chronologique qui consiste à subdiviser l'activité en opérations successives tout

---

<sup>1</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2017, op.cit., P : 226

<sup>2</sup> IFACI, **Les Outils de L'Audit Interne : 40 Fiches pour conduire une mission d'audit**, Edition EYROLLES, Paris, France, 2013, P : 18.

<sup>3</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2017, op.cit., P : 227

<sup>4</sup> CHEKROUN Meriem, **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne**, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion LMD, Université Abou BekrBelkaid, Tlemcen, 2014, p : 70

<sup>5</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2013, op.cit., P : 215.

<sup>6</sup> CHEKROUN Meriem, op.cit., P : 68.

<sup>7</sup> Idem, P : 68

en retraçant le processus dès son origine jusqu'à son inscription en comptabilité et dans les tableaux de bord et budgets, autrement dit, l'auditeur va suivre un ordre séquentiel <sup>1</sup>.

Aussi, l'auditeur interne doit faire la prise de conscience des risques et opportunités d'amélioration pour qu'il puisse faire ressortir les forces et les faiblesses apparentes qui seront par la suite soumises à une évaluation préliminaire et au cours de laquelle l'auditeur interne va également identifier les points qu'il devra approfondir ou sur lesquels il pourra passer rapidement.<sup>2</sup>

Une fois que l'activité auditée est composée en objets auditables et que l'auditeur interne a pris conscience des risques et opportunités d'amélioration, l'auditeur interne va présenter le tableau des risques comme suit :<sup>3</sup>

- Les deux premières colonnes vont donc indiquer : les tâches ou opérations élémentaires ; en face de chaque tâche, ses objectifs.
- En face de chaque tâche et des objectifs qui lui sont assignés, l'auditeur interne va estimer les risques encourus (les risques essentiels attachés à la tâche). Ce sera la troisième colonne du tableau.
- La quatrième colonne du tableau concerne une évaluation du risque à trois niveaux : important(i), moyen(m), faible(f).
- Ensuite, l'auditeur va rappeler-en face de chaque risque- quel est le dispositif (ou quels sont les dispositifs) du contrôle interne. Ce sera la cinquième colonne du tableau. Cette colonne qui constitue le référentiel dont se dote l'auditeur pour réaliser ses travaux
- Dans la sixième colonne du tableau, l'auditeur interne se contente d'indiquer si le dispositif identifié comme important existe (oui) ou n'existe pas (non).

Ce tableau de risques a aussi d'autres appellations telle que : Tableau d'identification des risques, Tableau d'identification des zones à risques, Tableau des forces et faiblesses apparentes (TFfa).<sup>4</sup>

Enfin, le tableau des risques présente de manière synthétique les opinions de l'auditeur sur chaque tâche élémentaire, il permet de hiérarchiser les risques dans le but de préciser les objectifs de sa mission qui figurent dans le rapport d'orientation.

---

<sup>1</sup> CHEKROUN Meriem, op.cit., P : 68

<sup>2</sup> Idem, P : 70

<sup>3</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2013, op.cit., PP : 217-218

<sup>4</sup> CHEKROUN Meriem, op.cit., P : 72

**1.1.3. L'étape de la définition des objectifs :** A la fin de la phase de familiarisation, le chef de mission entame la rédaction du rapport d'orientation qui va devenir le référentiel de l'auditeur au cours de sa mission.

Le rapport d'orientation C'est un contrat passé avec l'audité et qui va préciser objectifs et champ d'action de la mission d'audit. <sup>1</sup> Ce contrat est un « contrat d'adhésion » : il n'appartient pas à l'audité d'exiger des modifications.<sup>2</sup> Ce caractère contractuel est essentiel : il souligne à quel point il est indispensable qu'auditeurs et audités connaissent parfaitement ce sur quoi ils s'engagent et puissent en débattre<sup>3</sup>

Pour être pertinent, le rapport d'orientation reprend les conclusions retenues du tableau des risques (forces/faiblesses apparentes et préoccupations du management).<sup>4</sup>

Traditionnellement, le rapport d'orientation définit les objectifs de la mission sous trois rubriques :<sup>5</sup>

- Objectifs généraux ;
  - Objectifs spécifiques ;
  - Champ d'action
- **Les objectifs généraux** <sup>6</sup>: ce sont les objectifs permanents du contrôle interne dont l'audit doit s'assurer qu'ils sont pris en compte et appliqués de façon efficace et pertinente. Ces objectifs sont comme suit :
- Protection du patrimoine ;  
Fiabilité et intégrité des informations ;
  - Respect des lois, règlements et contrats ;
  - Efficacité et efficience des opérations.

On inclut également, parmi les objectifs généraux de la mission d'audit interne, le suivi du précédent audit. S'il y a eu un audit antérieur sur le même sujet (c'est souvent le cas), les auditeurs examinent systématiquement ce qu'il est advenu des recommandations antérieures, et singulièrement de celles qui ont été refusées ou n'ont pas été convenablement mises en œuvre.<sup>7</sup>

---

<sup>1</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2017, op.cit., P : 234

<sup>2</sup> Idem P : 234

<sup>3</sup> Idem, P : 234

<sup>4</sup> P. SCHICK, J. VERA, O. BOURROUILH-PAREGE, **Audit Interne et Référentiels de Risques**, op.cit., P : 115

<sup>5</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2017, op.cit., P : 235

<sup>6</sup> Idem P : 235

<sup>7</sup> Idem P : 235

- **Les objectifs spécifiques<sup>1</sup>** : Ils précisent de façon concrète les différents dispositifs de contrôle qui vont être testés par les auditeurs, qui tous contribuent à la réalisation des objectifs généraux et qui tous se rapportent aux zones à risques antérieurement identifiées.
- **Le champ d'action :<sup>2</sup>** Pour atteindre ces différents objectifs les auditeurs vont proposer dans le rapport d'orientation un champ d'action à leurs investigations, ce terme étant utilisé dans un double sens :
- **Champ d'action fonctionnel** : quels services, quelles divisions vont être audités à l'occasion de cette mission ;
- **Champ d'action géographique** : en quels lieux (quelle usine, quelle région...).

Cette double précision va amorcer la discussion pratique qui va s'établir lors de la réunion d'ouverture et portera sur la logistique de la mission.

**1.2. La phase de réalisation** : Dans ce stade-là, l'auditeur interne va, cette fois-ci « sortir de son bureau », non plus de façon épisodique, mais pour des travaux qui vont le maintenir durablement au sein de l'unité auditée<sup>3</sup>. La finalité de cette phase est d'inventorier les forces et les faiblesses de l'entité auditée.

A ce point-là cette phase s'est appuyée sur trois phases élémentaires qui sont<sup>4</sup> :

- La réunion d'ouverture
- Le programme d'audit ou programme de travail
- Le travail sur le terrain

**1.2.1. La réunion d'ouverture** : C'est la réunion la réunion dont elle ouvre la phase de réalisation, elle se nomme aussi : réunion d'orientation ou réunion de début des opérations<sup>5</sup>. Les participants sont : l'encadrement du domaine audité, le chef de mission ou le directeur de l'audit interne, l'équipe d'auditeurs.<sup>6</sup>

C'est au terme de cette réunion que les auditeurs vont apporter au rapport d'orientation les modifications ou retouches dédiées en commun (s'il y en a).<sup>7</sup>

Cette réunion doit permettre au chef de mission de :<sup>8</sup>

- De présenter les auditeurs, leur expérience, leur fonction ;

---

<sup>1</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2017, op.cit., P : 235

<sup>2</sup> Idem P : 238

<sup>3</sup> Idem, P : 239

<sup>4</sup> Idem PP : 239-249

<sup>5</sup> Idem P : 239

<sup>6</sup> Henri-Pierre MADERS, Jean-Luc MASSELIN, Hervé FRATTA, op.cit., P : 268.

<sup>7</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2013, op.cit., P : 231.

<sup>8</sup> Henri-Pierre MADERS, Jean-Luc MASSELIN, Hervé FRATTA, op.cit., P : 269.

- De demander à l'encadrement du domaine audité de présenter celui-ci ;
- D'exposer/de rappeler la définition du rôle de la fonction audit interne et sa place dans l'entreprise, en faisant éventuellement référence à la charte de contrôle interne ;
- D'annoncer le déroulement prévisionnel de la mission et de discuter de la note d'orientation en prenant en compte les éventuelles remarques des personnes auditées ;
- D'affiner la logistique (bureau, horaires, ligne téléphonique, espace de rangement sécurisé...) et de prendre les premiers rendez-vous ;
- De rappeler la procédure d'audit et de décrire le déroulement des phases suivantes.

**1.2.2. Le programme d'audit ou programme de travail :** On l'appelle aussi « programme de « vérification » ou encore « planning de réalisation » ; quelle que soit sa dénomination, il s'agit du document interne au service et dans lequel on va procéder à la détermination et à la répartition des tâches<sup>1</sup>

Il est destiné à définir, répartir, planifier et suivre les travaux des auditeurs. Il indique la liste des tâches à effectuer, des investigations à mener, des questions à poser, des points à voir, des procédures à rechercher<sup>2</sup>.

Ce programme d'audit est établi par l'équipe chargée de la mission, sous la supervision du chef de mission et en général au cours d'un bref retour dans les bureaux du service. Ce document répond à 6 objectifs, son contenu est essentiellement technique.<sup>3</sup>

L'énoncé de ce programme précis et détaillé de deux points essentiels<sup>4</sup>: Le premier est l'indication des travaux préliminaires à accomplir pour mettre en œuvre les techniques et outils. Ces travaux préliminaires sont le plus souvent à réaliser par les auditeurs eux-mêmes : inventaires, rassemblement de documents, sélections diverses. Mais ils peuvent également être réalisés par des tiers sur demande des auditeurs. Le second est l'indication de quelle technique, de quel outil, il faut envisager l'utilisation. Pour chaque tâche à accomplir et bien identifiée, le chef de mission et ses auditeurs définissent s'il y a lieu :

- D'établir un diagramme de circulation ;
- De faire un sondage statistique ;
- De suivre une piste d'audit ;
- D'interviewer un opérationnel ;

---

<sup>1</sup> Jacques Renard, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2017, op.cit., P : 246

<sup>2</sup> P. SCHICK, J. VERA, O. BOURROUILH-PAREGE, **Audit Interne et Référentiels de Risques**, op.cit., P : 117.

<sup>3</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2017, op.cit., P : 246

<sup>4</sup> Idem, PP : 248- 249

- De réaliser telle observation sur le terrain ;
- etc.

Dès que le programme d'audit est prêt et autorisé par la partie hiérarchique, l'auditeur interne peut bien sûr d'entamer le travail sur terrain.

**1.2.3. Le travail sur le terrain :** Cette phase sera mise en œuvre par l'utilisation d'un outil indispensable : le questionnaire de contrôle interne (QCI).<sup>1</sup>

- **Le questionnaire de contrôle interne :** C'est un document que l'on a déjà commencé à élaborer avec le découpage en tâches élémentaires puisque lui aussi – comme le tableau de risques – part de ce découpage fondamental.<sup>2</sup> Ce dernier permet à l'auditeur de réaliser sur chacun des points soumis à son jugement critique, une observation qui soit la plus complète possible. Pour ce faire le questionnaire devra se composer de toutes les bonnes questions à se poser pour réaliser une observation complète. Ce questionnaire va donc être le guide de l'auditeur dans la démarche qui sera la sienne pour réaliser son programme : c'est véritablement un fil conducteur, d'où son importance comme outil méthodologique.<sup>3</sup>

A ce titre, l'auditeur est aidé dans sa démarche en utilisant cinq questions fondamentales et universelles, ces questions lui donnent l'assurance (relative) qu'il n'a rien oublié, et lui permettent de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle.<sup>4</sup>

A cet effet, Nous présentons ces questions comme suit :<sup>5</sup>

- Qui : questions relatives à l'opérateur.
- Quoi : questions relatives à l'objet de l'opération.
- Où : questions relatives à l'endroit où l'opération se déroule.
- Quand : questions relatives au temps (début, durée...).
- Comment : questions relatives à la description au mode opératoire.

Le travail sur le terrain se déroule comme suit <sup>6</sup> :

- L'auditeur procède à un découpage séquentiel ou logique des opérations, préalable nécessaire à l'identification des risques.
- À partir de cette identification, il définit ses objectifs (rapport d'orientation) et établit un programme de travail.

---

<sup>1</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2017, op.cit., P 249

<sup>2</sup> Idem, p : 249

<sup>3</sup> Idem, P : 249

<sup>4</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2013, op.cit., P : 237

<sup>5</sup> Idem, P : 237

<sup>6</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2017, op.cit., P : 257

- Pour chaque point de ce programme, il élabore (ou met à jour) un questionnaire de contrôle interne.
- Pour chacun des points de contrôle, il se pose – si jugé nécessaire – les questions : qui ? Quoi ? Où ? Quand ? Comment ?
- Il procède éventuellement à un affinement de son questionnaire.
- Il répond à ces questions – et c'est la phase terrain qui nous intéresse – en réalisant des tests avec l'aide des outils qui sont à sa disposition. Ces tests sont en général réalisés selon une méthode déterminée à l'avance ; il peut s'agir d'une opération unique ou qui se situe dans le cadre d'un plan de tests préétabli. Les tests sont liés aux risques sous-jacents ; ils vont permettre d'apporter la preuve du dysfonctionnement et ouvrir la voie à la recherche de l'analyse causale. Lorsque le dysfonctionnement est manifeste et incontestable, le test est superflu.
- Chaque dysfonctionnement, chaque anomalie va donner lieu à l'établissement d'une FRAP (La feuille de révélation et d'analyse des problèmes).

Sachant que la FARP est le papier de travail synthétique par lequel l'auditeur documente chaque dysfonctionnement, conclut chaque section du travail terrain et communique avec l'audité concerné. L'ensemble des FRAP, après reclassement et titrage, peut constituer le corps du rapport.<sup>1</sup>

**1.3. La phase de conclusion :** La phase de conclusion est le stade final de la mission d'audit interne. Elle permet de présenter et de diffuser les résultats de l'audit.

L'auditeur revient à son bureau avec l'ensemble de ses FRAP et de ses papiers de travail.

Pour permettre la validation générale, il rédige un document : c'est le projet de rapport d'audit. Puis a lieu la réunion de clôture et validation, d'où sort le rapport d'audit en son état final et auquel il faut assurer un suivi.<sup>2</sup>

A ce point, la phase de conclusion comprend les quatre étapes suivantes :

- Le projet de rapport d'audit
- La réunion de clôture
- Le rapport d'audit interne
- Le suivi des recommandations

**1.3.1. Le projet de rapport d'audit :** A la fin de chaque mission, l'audit rédige un « projet de rapport » formalisant ses constats et recommandations. Il constitue un

---

<sup>1</sup> IFACI, Olivier LEMANT, **La conduite d'une mission d'audit interne**, op.cit., P : 95

<sup>2</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2017, op.cit., P : 283

relevé des lacunes, des faiblesses et des dysfonctionnements constatés au cours de la mission, évalués et hiérarchisés en fonction du degré de gravité des conséquences qu'ils induisent<sup>1</sup>.

C'est donc un document incomplet et qui peut être se présenter sous deux aspects<sup>2</sup> :

- Ou bien il est constitué par le rassemblement de l'ensemble des FRAP. Il ne comporte donc qu'une rédaction sommaire, il ne présente aucun effort d'introduction, de synthèse et de conclusion.
- Ou bien (et c'est le cas le plus fréquent) le projet comporte un sommaire, une introduction, une synthèse. Il reprend certes les différentes FRAP mais avec un effort de rédaction.

Enfin, le projet de rapport est un rapport d'audit provisoire : absence de validation générale, absence de réponse aux recommandations et absence de plan d'action. Ce document va constituer l'ordre du jour de la réunion de clôture, tout comme le rapport d'orientation était l'ordre du jour de la réunion d'ouverture<sup>3</sup>

**1.3.2. La réunion de clôture :** Elle réunit exactement les mêmes participants que la réunion d'ouverture, lesquels après s'être entendu dire ce que les auditeurs internes avaient l'intention de faire, vont s'entendre commenter ce qu'ils ont fait. Autour de l'équipe de mission d'audit, on va donc retrouver l'audité, ses collaborateurs, sa hiérarchie (éventuellement)<sup>4</sup>. Cette réunion a pour objectif de faire valider par les responsables du domaine audité la cohérence et la formulation définitive de l'ensemble des observations d'audit<sup>5</sup>.

Dans cette réunion, les auditeurs doivent<sup>6</sup> :

- Rappeler les objectifs de la mission et les objectifs d'audit.
- Présenter les points forts.
- Faire valider les observations d'audit.
- Présenter les modalités de suivi de la mission : définir une date limite de diffusion du plan d'action par les audités, rappeler les modalités d'élaboration et de diffusion du rapport, présenter les modalités de suivi de la mise en œuvre des mesures correctives.

---

<sup>1</sup> P. SCHICK, J. VERA, O. BOURROUILH-PAREGE, **Audit Interne et Référentiels de Risques**, op.cit., P : 136.

<sup>2</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2013, op.cit., PP : 269-270.

<sup>3</sup>Idem. P : 271.

<sup>4</sup> Jacques RENARD, **Théorie et Pratique de l'Audit Interne**, 2017, op.cit., P : 285

<sup>5</sup>IFACI, **Les Outils de L'Audit Interne : 40 Fiches pour conduire une mission d'audit**, op.cit., P : 40.

<sup>6</sup> Idem, P : 41.

**1.3.3. Le rapport d'audit interne :** Son objectif consiste à documenter les résultats définitifs et officiels de la mission d'audit pour les diffuser aux clients de la mission<sup>1</sup>. Ce document est le dernier acte de l'auditeur dans la mission d'audit<sup>2</sup>.

A la fin, le rapport d'audit interne doit être validé. Cette étape consiste à l'approuver formellement. C'est le responsable de l'audit interne qui doit s'assurer que le rapport est : exact, objectif, clair, concis, constructif. Et Si les erreurs étaient identifiées après sa validation et sa diffusion, le responsable d'audit interne devrait émettre un rapport corrigé à l'intention de l'ensemble des destinataires initiaux<sup>3</sup>

**1.3.4. Le suivi des recommandations :** Chaque constat donne lieu à une recommandation de l'auditeur, donc cette phase consiste à proposer des solutions aux problèmes constatés.

Mais, l'auditeur interne n'est pas quelqu'un qui fait les choses, c'est quelqu'un qui regarde comment les choses sont faites et apporte des conseils pour les faire progresser<sup>4</sup>. Donc l'auditeur interne ne peut pas participer dans la mise en œuvre des recommandations.

---

<sup>1</sup> IFACI, Les Outils de L'Audit Interne : 40 Fiches pour conduire une mission d'audit, op.cit. P : 44

<sup>2</sup> Jacques RENARD, Théorie et Pratique de l'Audit Interne, 2017, op.cit., P : 289

<sup>3</sup> IFACI, Les Outils de L'Audit Interne : 40 Fiches pour conduire une mission d'audit, op.cit., P : 46

<sup>4</sup> Jacques RENARD, Théorie et Pratique de l'Audit Interne, 2013, op.cit., P : 289

**Conclusion du chapitre**

Dans ce premier chapitre, nous avons présenté les généralités d'audit interne, plus exactement sa définition, ses types, ses objectifs et son positionnement, son rattachement et sa comparaison par rapports aux métiers voisins.

Pour arriver à une bonne pratique de l'audit interne, il faudrait nécessairement une fonction d'audit interne organisée. Sa structure organisationnelle peut prendre trois formes : centralisée, décentralisée ou moyenne.

Il est important de noter que les auditeurs internes doivent respecter une méthodologie bien déterminée. Cette méthodologie s'articule autour de trois phases fondamentales : la phase de préparation, la phase de réalisation et la phase de conclusion.

# **Chapitre 2 : La collaboration renforcée entre l'audit interne et le commissariat aux comptes**

**Introduction du chapitre**

Aujourd'hui, l'audit occupe une place importante dans la gestion quotidienne de l'entreprise.

A ce point-là, la séparation entre les actionnaires et les gérants nécessite l'obtention des informations précieuses sur le résultat réalisé par l'entreprise, ainsi que sa situation financière.

Comme on a dit au-dessus que les parties prenantes de l'entreprise ont besoin des informations fiables et objectives, donc les services de l'audit interne restent une condition nécessaire mais non suffisante, à ce point-là l'entreprise fait appel à une forme de vérification externe indépendante prévue et obligée par la loi et la réglementation en vigueur, ce contrôle est effectué par le commissaire aux comptes « CAC », ce dernier consiste à vérifier et assurer la régularité et la sincérité des comptes afin de certifier les états financiers de l'entreprise.

L'objectif de ce deuxième chapitre est de présenter la collaboration entre l'audit interne et l'audit externe. Il est subdivisé en trois sections. Nous allons commencer par des généralités sur le commissariat aux comptes, ensuite le déroulement de la mission de la certification des comptes au niveau de la deuxième section.

Et en fin, on trouve la troisième section qui présente la relation renforcée qui existe entre l'audit interne et l'audit externe.

**Section 1 : Approche conceptuelle du commissariat aux comptes**

Vu que les comptes de l'entreprise doivent refléter fidèlement la situation financière de l'entreprise. Par conséquent, il est évident que l'entreprise exerce un contrôle externe, ce qui est une obligation légale pour toute entité juridique. Ce dernier est désigné par les commissaires aux comptes qui jouent donc un rôle très important pour assurer la transparence et la loyauté des comptes.

Nous essayerons dans cette section de définir et de cerner le concept du commissariat aux comptes levant par-là toutes les confusions qui existent chez le lecteur.

**1. La notion du commissariat aux comptes**

Le commissariat aux comptes joue un rôle fondamental dans le fonctionnement normal c'est-à-dire : réaliser l'économie en assurant la transparence entre les parties prenantes.

La tâche du commissariat aux comptes fait partie du cadre juridique et vise à Exprimer des opinions sur les états financiers préparés par la société.

Pour atteindre cet objectif, le commissaire effectuera un audit en suivant des règles, procédures et méthodes d'utilisation standard.

**1.1. L'historique du commissariat aux comptes**

L'apparition de la notion du commissariat aux comptes est très liée à l'apparition des sociétés par actions, en effet l'évolution de ce dernier est aussi très lié à l'évolution du le droit commercial, et principalement le droit des sociétés dans les pays industrialisés.

Initialement, le commissaire a été nommé pour des tâches de contrôle à court terme précèdent généralement Assemblée générale des actionnaires ; leurs rôles comprennent principalement (et très Habituellement) établir des approbations courtes pour les comptes comptables sans aucune Contrôle complet.

C'est la loi du 23 mai 1863 relative aux sociétés à responsabilité limitée qui rend obligatoire le contrôle légal dans certaines entités ; celui-ci est exercé par des commissaires.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> MIKOL, Alain, **Audit et commissariat aux comptes**, Edition : e-theque, Edition 12, Paris, France, 2014, P : 36

Avant la loi de 1863 des fonctions de contrôle existaient dans certaines grandes entités mais elles étaient prévues par leurs statuts, non pas rendues obligatoires par la loi.<sup>1</sup>

La qualification de « commissaire » apparaît pour la première fois en 1863, c'est la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés qui a institué le « commissaire de sociétés » à l'époque de la révolution industrielle<sup>2</sup>. D'où La loi de 1863 est remplacée quatre ans plus tard par la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés par actions qui maintient les commissaires ; ils deviendront des commissaires aux comptes un siècle plus tard avec la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés Commerciales.

La loi du 24 juillet 1867, à une époque où le libéralisme était à son apogée, n'a imposé aucune condition pour devenir commissaire aux comptes. La loi prévoyait simplement l'obligation de désigner « un ou plusieurs commissaires, associés ou non »<sup>3</sup>.

Cette situation durera près de soixante-dix ans, bien avant les décrets lois de 1935 et de 1937 diverses tentatives de réforme de cette situation émergèrent par des propositions dont certaines proposant un contrôle étatique des sociétés par actions.<sup>4</sup>

Le décret-loi du 8 août 1935, modifiant les articles 32 à 34 de la loi du 24 juillet 1867 ne retiendra pas de propositions aussi radicales. Mais le rapport au Président de la République qui tenait lieu d'exposé des motifs précisait néanmoins : « il convient de réformer l'institution des commissaires aux comptes, qui ne répond plus actuellement à l'importance du rôle de ces agents, en exigeant de ces derniers des garanties de moralité et des conditions de capacité, en les rendant indépendants des conseils d'administration et en leur donnant les moyens d'investigation nécessaires ».<sup>5</sup>

Ainsi, En 1935, les pouvoirs du commissaire sont élargis du fait des scandales financiers de l'époque. Une procédure d'agrément par les cours d'appel est instituée pour les commissaires aux comptes contrôlant les Sociétés faisant publiquement appel à l'épargne et obligation est faite aux commissaires aux comptes de révéler au procureur de la république les faits délictueux dont il a eu connaissance.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> MIKOL, Alain, **Audit et commissariat aux comptes**, op.cit. P : 36

<sup>2</sup> Sur le site : <https://www.auditlegaletcommissariatauxcomptes.fr/peu-dhistoire/> consulté le 17 /03 /2020 à 03 :15

<sup>3</sup> LEJEUNE, Gérard, Emmerich, Jean-Pierre, **Audit et Commissariat aux comptes**, Edition : Gualino, 2007, Paris, France.P : 16

<sup>4</sup> Idem, P : 16

<sup>5</sup> Idem, P : 17

<sup>6</sup> Sur le site : <https://www.auditlegaletcommissariatauxcomptes.fr/peu-dhistoire/> consulté le 17 /03 /2020 à 03 :15

Après, la nécessité de promouvoir le marché financier pour soutenir l'expansion économique a suscité une réforme importante du commissariat aux comptes, réalisée par la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales.<sup>1</sup>

Le commissariat aux comptes est érigé en une profession qu'organise le décret du 12 août 1969, créant une Compagnie Nationale des commissaires aux comptes, placée auprès du ministre de la justice.<sup>2</sup>

## **1.2. Définitions du commissariat aux comptes**

Principalement le commissariat aux comptes est au sens de l'audit légal ou de l'audit financier<sup>3</sup>.

Selon l'article 22 de la loi n° 10-01 de juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé : « est commissaire aux comptes, au sens de la présente loi, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur »<sup>4</sup>

Les commissaires aux comptes sont : « Des professionnels indépendants investis d'une mission générale et permanente de vérification comptable et de contrôle du fonctionnement régulier de nombreuses personnes morales de droit privé, d'établissements publics de l'Etat à caractère industriel et commercial et d'entreprises nationales répondant à certains critères économiques »<sup>5</sup>.

Le commissariat aux comptes est une mission de vérification des informations de nature comptable et financière. S'il relève des irrégularités et inexactitudes, il lui appartient de les dénoncer en cas de fraude. Lorsque certains éléments peuvent nuire à la continuité d'exploitation de l'entité, il doit alerter les autorités.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Sur le site : <https://www.auditlegaletcommissariatauxcomptes.fr/peu-dhistoire/> consulté le 17 /03 /2020 à 03 :15

<sup>2</sup> Sur le site : <https://www.auditlegaletcommissariatauxcomptes.fr/peu-dhistoire/> consulté le 17 /03 /2020 à 03 :15

<sup>3</sup> LEJEUNE, Gérard, Emmerich, Jean-Pierre, **Audit et Commissariat aux comptes**, op.cit. P : 18

<sup>4</sup> Loi n° 10-01 du 16 RAJAB 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, journal officiel N°42, 11 juillet 2010, P :6

<sup>5</sup> Elisabeth BERTIN et Réda KHELASSI, Op.cit., P : 530

<sup>6</sup> Le MANH, Anne, WALLISER, Elisabeth, BURLAUD, Alain, **Comptabilité approfondie -Manuel et applications**, Edition : Foucher, 2019, France, P : 44

### 1.3. Les conditions d'exercice de la profession du commissariat aux comptes

Selon l'article 2 de la loi N° 10-01 du 29 juin 2010 stipule que : « Toute personne physique ou morale peut exercer, pour son propre compte, sous quelque dénomination que ce soit, la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes ou la profession de comptable agréé, si elle répond aux conditions et critères prévus par la présente loi ». <sup>1</sup>

L'article 8 de la loi N° 10-01 du 29 juin 2010 stipule que : « Pour exercer la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes ou la profession de comptable agréé, il faut remplir les conditions suivantes<sup>2</sup> :

- Être de nationalité algérienne ;
- Être titulaire d'un des diplômes suivants pour l'exercice de ces professions :
  - **Être titulaire pour la profession d'expert-comptable, du diplôme algérien d'expertise comptable ou d'un titre reconnu équivalent ;**
  - **Être titulaire, pour la profession de commissaire aux comptes, du diplôme algérien de commissaire aux comptes ou d'un titre reconnu équivalent ;**
  - **Être titulaire, pour la profession de comptable agréé, du diplôme algérien de comptable ou d'un titre permettant l'exercice de la profession ;**
- Jouir de tous les droits civiques ;
- Ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit, autre qu'involontaire, de nature à entacher l'honorabilité de la profession ;
- Être agréé par le ministre chargé des finances et être inscrit au tableau de l'ordre national des experts-comptables ou de la chambre nationale des commissaires aux comptes ou celui de l'organisation nationale des comptables agréés dans les conditions prévues par la présente loi ;
- Prêter le serment prévu à l'article 7 »

Les deux titres et diplômes mentionnés en gras ci-dessus sont délivrés par l'institut d'enseignement spécialisé placé auprès du ministre chargé des finances ou par des instituts agréés par celui-ci. <sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Loi n° 10-01 du 16 RAJAB 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, journal officiel N°42, 11 juillet 2010, P :1

<sup>2</sup> Idem, P : 3

<sup>3</sup> Idem, P :3

Le concours pour l'accès à l'institut d'enseignement spécialisé ou instituts agréés n'est ouvert qu'aux candidats titulaires d'un diplôme universitaire dans la spécialité fixée par voie réglementaire.<sup>1</sup>

Le dernier titre et diplôme mentionné en gras ci-dessus sont délivrés par les établissements de formation professionnelle placés auprès du ministre chargé de la formation professionnelle ou par des établissements agréés par celui-ci ou par des établissements d'enseignement supérieur.<sup>2</sup>

#### **1.4. Les missions du commissariat aux comptes**

Selon L'article 23 de la loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé indique : « le commissaire aux comptes a pour mission de<sup>3</sup> :

- Certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine des sociétés et des organismes,
- Vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires, associés ou porteurs de parts,
- Donner un avis sous forme de rapport spécial, sur les procédures de contrôle interne adoptées par le conseil d'administration, le directoire ou le gérant,
- Apprécier les conditions de conclusion des conventions entre l'entreprise contrôlée et les entreprises ou organismes qui lui sont affiliés ou avec les entreprises et organismes dans lesquels les administrateurs et dirigeants ont un intérêt direct ou indirect ;
- Signaler, aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise ou de l'organisme et dont il a pu avoir connaissance. »

Ces missions consistent, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, à vérifier les valeurs et documents de la société ou de l'organisme et à contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup>Loi n° 10-01 du 16 RAJAB 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, journal officiel N°42, 11 juillet 2010, P : 3

<sup>2</sup> Idem, P : 3

<sup>3</sup> Idem, P : 6

<sup>4</sup>Loi n° 10-01 du 16 RAJAB 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, journal officiel N°42, 11 juillet 2010, P : 6

Selon l'article 25 de la loi 10-01 « : La mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement<sup>1</sup> :

- D'un rapport de certification avec ou sans réserves de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des documents annuels, ou éventuellement au refus de certification dûment motivé,
- Eventuellement d'un rapport de certification des comptes consolidés ou des comptes combinés,
- D'un rapport spécial sur les conventions réglementées,
- D'un rapport spécial sur le détail des cinq rémunérations les plus élevées,
- D'un rapport spécial sur les avantages particuliers accordés au personnel,
- D'un rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale,
- D'un rapport spécial sur les procédures de contrôle interne,
- D'un rapport spécial lorsqu'il constate une menace sur la continuité d'exploitation. »

Les normes du rapport, les modalités et délais de leur transmission à l'assemblée générale et aux tiers concernés sont fixés par voie réglementaire.<sup>2</sup>

## **2. Rôles, principes et obligations liées au comportement professionnel du commissaire aux comptes**

### **2.1. Rôles du commissariat aux comptes**

Le commissariat aux comptes a un double rôle qui est :<sup>3</sup>

- **Donner une image fidèle** : c'est-à-dire
  - La régularité est la conformité envers les textes (lois, règlements...).
  - La sincérité est liée aux dirigeants de l'entité : ils doivent appliquer sans volonté de fraude les règles et procédures.
- **Certifier l'image fidèle** : Un des buts de la mission générale du commissaire aux comptes est de certifier l'image fidèle, ça veut dire que Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice.

---

<sup>1</sup> Idem, P : 3

<sup>2</sup> Idem, P : 6

<sup>3</sup> MIKOL, Alain, **Audit et commissariat aux comptes** op.cit., PP : 102-103

## **2.2. Principes du commissariat aux comptes**

Pour certifier l'image fidèle des comptes, outre le respect des lois et règlements, le commissaire aux comptes <sup>1</sup>:

- Respecte le CDP en toutes circonstances ;
- Réalise sa mission conformément aux textes légaux et aux normes applicables ;
- Fait preuve d'un esprit critique et exerce son jugement professionnel.

## **2.3. Obligations liées au comportement professionnel du commissaire aux comptes**

Les obligations liées au comportement professionnel sont prévues par le Code de commerce et par le Code de déontologie de la profession.<sup>2</sup>

Ces obligations sont :

- **L'intégrité**<sup>3</sup> : Le commissaire aux comptes exerce sa profession avec honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité.
- **L'impartialité**<sup>4</sup> : Dans l'exercice de ses missions, le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris. Il évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité.
- **L'indépendance**<sup>5</sup> : Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. Son indépendance se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi.
- **Le conflit d'intérêts**<sup>6</sup> : Le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts. Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, il évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission.

---

<sup>1</sup> MIKOL, Alain, **Audit et commissariat aux comptes** op.cit., P : 104

<sup>2</sup> LEJEUNE, Gérard, Emmerich, Jean-Pierre, **Audit et Commissariat aux comptes**, op.cit. P : 67

<sup>3</sup> Idem, P : 67

<sup>4</sup> Idem, P : 68

<sup>5</sup> Idem, P : 68

<sup>6</sup> Idem, P : 68

- **La compétence<sup>1</sup>** : Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théorique et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation. Il veille à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie et à ce qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié. Lorsqu'il n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains contrôles indispensables à l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes fait appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité pour les comptes de laquelle leur concours est requis.
- **La confraternité<sup>2</sup>** : Dans le respect des obligations de la mission de contrôle légal, les commissaires aux comptes entretiennent entre eux des rapports de confraternité. Ils se gardent de tout acte ou propos déloyal à l'égard d'un confrère ou susceptible de ternir l'image de la profession. Ils s'efforcent de résoudre à l'amiable leurs différends professionnels. Si nécessaire, ils recourent à la conciliation du président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, des présidents de leur compagnie respective.
- **La discrétion<sup>3</sup>** : Le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet. Il fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes ou entités à l'égard desquelles il n'a pas de mission légale.

---

<sup>1</sup> Lejeune, Gérard, Emmerich, Jean-Pierre, Audit et Commissariat aux comptes, op.cit. P : 68

<sup>2</sup> Idem, P : 69

<sup>3</sup> Idem, P : 69

## **Section 2 : Le déroulement d'une mission de la certification des comptes**

Le commissaire aux comptes est le seul garant de la fiabilité et de la sincérité financière des entités qu'il contrôle. Il exerce une mission d'intérêt général et une mission de prévention.

Sa mission nécessite une méthodologie très importante qui consiste en plusieurs étapes ; A ce point-là on va détailler cette méthodologie dans cette section.

### **1. La mise en œuvre de la mission**

Afin de prouver l'image fidèle des comptes, le commissaire aux comptes effectue des étapes de travail continues et successives et des tâches élémentaires et principales qui sont comme suit :

#### **1.1.L'acceptation de la mission**

La conjonction des textes applicables à l'acceptation de sa mission conduit le commissaire aux comptes à mener plusieurs tâches avant d'accepter la mission puis après sa nomination : contacter le précédent commissaire, informer sa compagnie régionale, rédiger une lettre de mission.....etc.<sup>1</sup>

#### **1.2. Évaluation des risques et rédaction du plan de mission**

**1.2.1. Risques :** Le risque que l'auditeur exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes est appelé risque d'audit. Il se décompose en trois sous-risques<sup>2</sup>

- **Risque inhérent** à toute activité économique et à tout traitement comptable, même si les procédures de contrôle interne sont a priori satisfaisantes, certaines branches d'activité sont exposées à des risques inhérents plus importants que d'autres, par exemple les activités soumises à des réglementations contraignantes (industrie alimentaire, chimie lourde...)
- **Risque lié au contrôle** : il correspond au risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu, En d'autres termes le risque lié au contrôle est dû à de mauvaises procédures de contrôle interne
- **Risque de non-détection** : il est propre à la mission d'audit ; il correspond au risque que l'auditeur ne parvienne pas à détecter une anomalie significative.

---

<sup>1</sup>MIKOL, Alain, Audit et commissariat aux comptes, op.cit., P : 106

<sup>2</sup> Idem, PP : 106-107

**1.2.2. Sous-étapes :** La démarche de l'auditeur dans cette 2e étape comprend les trois sous-étapes suivantes<sup>1</sup> :

- **Prise de connaissance de l'entité et de son environnement :** Cette sous étape est nettement plus complète que la prise de connaissance globale menée avant l'acceptation de la mission. Ici l'auditeur prend en compte des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires, ou résultant de mauvaises estimations comptables.
- **Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit :** à ce niveau l'auditeur apprécie l'environnement de contrôle mais il ne mène pas de tests de procédures
- **Évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes :** Les deux sous-étapes précédentes aboutissent à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les comptes au niveau des comptes pris dans leur ensemble et au niveau des assertions

**1.2.3. Plan de mission :** Les éléments recueillis durant les 3 sous-étapes précédentes permettent à l'auditeur d'établir un plan de mission (qui comprend en particulier la détermination du seuil de signification) et des programmes de travail. Le plan décrit l'approche générale des travaux, qui comprend notamment : <sup>2</sup>

- L'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ;
- Le ou les seuils de signification retenus,
- Les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail.

**1.3. Etape de l'audit : réponses à l'évaluation du risque d'anomalies significatives :** Dans cette 3ème étape le commissaire aux comptes met en œuvre, à deux niveaux, des procédures d'audit (des travaux de contrôle) pour répondre aux risques d'anomalies significatives relevés à l'étape précédente<sup>3</sup> :

- L'auditeur adapte son approche générale pour réduire le risque d'anomalies significatives dans les comptes pris dans leur ensemble ; cela le conduit, par exemple, à affecter à la mission des collaborateurs plus expérimentés que ceux prévus à l'origine, de recourir à des experts, d'augmenter la quantité de travaux... toutes ces décisions conduisant à modifier le plan de mission.

---

<sup>1</sup>MIKOL, Alain, Audit et commissariat aux comptes, op.cit., PP : 107-108

<sup>2</sup> Idem, P : 108

<sup>3</sup> Idem, P : 111

- L'auditeur met en œuvre des procédures d'audit, complémentaires aux procédures d'audit mises en œuvre lors de l'étape précédente, pour contrôler le respect des assertions. Ces procédures d'audit complémentaire reposent sur des tests de procédures et sur des contrôles de substance.

Il n'existe pas de norme d'audit indiquant quelles procédures tester ni quelle quantité de tests mener : le commissaire aux comptes met en œuvre les diligences qu'il estime nécessaire dans chaque cas d'espèce pour réduire le risque d'audit et fonder l'opinion qu'il exprime dans son rapport sur les comptes.<sup>1</sup>

Le commissaire aux comptes n'a jamais consisté à refaire ou à vérifier tous les travaux comptables, mais bien à procéder par sondages<sup>2</sup>. C'est-à-dire Pour fonder son opinion, le commissaire aux comptes n'est pas tenu d'examiner toutes les informations disponibles dans l'entité dans la mesure où il peut généralement conclure sur la base d'approches par sondage et d'autres moyens de sélection d'éléments à tester.<sup>3</sup>

Ou Les techniques de sélection d'échantillons dans le cadre de sondages peuvent être statistiques ou non statistiques.<sup>4</sup>

**1.4. Travaux de fin de mission :** Avant d'effectuer la synthèse définitive de ses travaux et rédiger son rapport sur les comptes, l'auditeur procède à certains travaux qui doivent lui permettre d'obtenir l'assurance qu'il obtenu toutes les informations nécessaires à la formulation de son opinion sur les comptes annuels<sup>5</sup>.

Les principaux travaux à mener sont les suivants<sup>6</sup> :

- Examen des comptes annuels afin de vérifier une cohérence globale des divers chiffres et informations entre eux,
- Evènements postérieurs
- Lettre d'affirmation
- Bouclage des dossiers et questionnaire de fin de mission, pour s'assurer, avant de les archiver, que les dossiers sont complets et qu'ils peuvent être présentés en l'état lors d'un contrôle qualité.

---

<sup>1</sup>MIKOL, Alain, op.cit., Audit et commissariat aux comptes, P : 111

<sup>2</sup> Idem, P : 112

<sup>3</sup> Idem, P : 112

<sup>4</sup> Idem, P : 112

<sup>5</sup> Idem, P : 112

<sup>6</sup> Idem, PP : 112-113

- Revue indépendante, pour faire évaluer les conclusions de la mission par une personne indépendante de l'équipe qui l'a menée (l'article 15 du code de déontologie prévoit la revue indépendante sans pour autant la rendre obligatoire),
- Note de synthèse destinée à résumer les conclusions et les remarques les plus importantes.

**1.4.1. Évènements postérieurs à la clôture :** L'expression événements postérieurs à la clôture fait référence à des événements d'importance significative connus ou intervenus entre la date de clôture des comptes et la date de l'approbation des comptes par les actionnaires.<sup>1</sup>

Jusqu'à l'arrêté des comptes par le conseil d'administration, les comptes peuvent être modifiés sans difficulté. Il s'agit :<sup>2</sup>

- Soit d'une écriture qui modifie le bilan et le compte de résultat car l'évènement survenu est lié à une situation qui existait à la clôture ; par exemple une information permet d'ajuster une dépréciation sur un client déjà considéré comme douteux à la clôture ;
- Soit d'une information en annexe car l'évènement est survenu après la date de clôture : par exemple un emprunt très important a été souscrit après la clôture des comptes.

Après l'arrêté des comptes par le conseil d'administration les comptes ne peuvent plus être modifiés. Néanmoins, s'il est encore temps de réunir une 2e fois le conseil d'administration, celui-ci se réunit et modifie les comptes et le rapport de gestion, ou au moins le rapport de gestion.

Après l'arrêté des comptes par le conseil d'administration les comptes ne peuvent plus être modifiés. Néanmoins, s'il est encore temps de réunir une 2e fois le conseil d'administration<sup>25</sup>, celui-ci se réunit et modifie les comptes et le rapport de gestion, ou au moins le rapport de gestion. S'il ne reste pas assez de temps pour réunir le conseil d'administration, le conseil prévoit de faire une communication en assemblée générale. S'il en est encore temps, le commissaire établit un nouveau rapport dans lequel il est fait référence au rapport précédent. Si le commissaire aux comptes a déjà déposé son rapport cette même communication doit être faite en assemblée générale par les dirigeants et, s'ils refusent, par le commissaire aux comptes.<sup>3</sup>

**1.4.2. Lettre d'affirmation (déclarations de la direction) :** La lettre d'affirmation est rédigée par les dirigeants de l'entité auditée et adressée à l'auditeur. Elle comprend des déclarations demandées par l'auditeur et des éléments obligatoires<sup>4</sup>:

---

<sup>1</sup>MIKOL, Alain, op.cit., **Audit et commissariat aux comptes**, P : 113

<sup>2</sup> Idem, P : 113

<sup>3</sup> Idem, P : 114

<sup>4</sup> MIKOL, Alain, **Audit et commissariat aux comptes**, op.cit., PP : 114-115

- Déclarations demandées par l'auditeur. La lettre d'affirmation est une technique de collecte d'éléments probants quand l'auditeur ne peut utiliser les autres techniques de contrôle (inspection, observation physique...) ou quand il a besoin de les compléter par des déclarations formelles. Par exemple l'auditeur demande des déclarations sur des plans de restructuration ou des passifs éventuels importants.
- Des éléments obligatoires sont : informations concernant les fraudes, le respect des textes légaux obligatoires, la continuité d'exploitation, les estimations comptables, etc.

**1.4.3. Documentation des travaux :** Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les documents qui permettent d'étayer l'opinion formulée dans son rapport et qui permettent d'établir que l'audit des comptes a été réalisé dans le respect des textes légaux et réglementaires et conformément aux normes d'exercice professionnel<sup>1</sup>.

Les documents comprennent de la documentation publique (statuts, extraits K-Bis...), la documentation constituée des documents réalisés par le commissaire aux comptes (feuilles de travail, synthèses...) et de la documentation émanant d'autres personnes (confrères, courriers d'avocats...)<sup>2</sup>.

**1.5. Rapports et communications :** Dans cette dernière étape l'auditeur établit ses rapports et communications, parmi lesquels figure le rapport sur les comptes (individuels et consolidés) dans lequel il exprime son opinion sur l'image fidèle des comptes.<sup>3</sup>

**1.5.1. Rapport sur les comptes :** Après un paragraphe d'introduction, le rapport sur les comptes annuels individuels et sur les comptes annuels consolidés comporte trois parties distinctes, nettement individualisées<sup>4</sup> :

- Opinion sur les comptes, le cas échéant avec des observations,
- Justification des appréciations,
- Vérifications & informations spécifiques.

**1.5.1.1. La première partie :** Dans la 1<sup>re</sup> partie le commissaire aux comptes donne son opinion sur l'image fidèle des comptes. Il a trois possibilités : la certification sans réserve (avec ou sans observation), la certification avec réserves, ou bien le refus de certifier.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Idem, P : 115

<sup>2</sup> Idem, P : 115

<sup>3</sup> Idem, P : 115

<sup>4</sup> Idem, P : 118

<sup>5</sup> IMIKOL, Alain, Audit et commissariat aux comptes, op.cit. P : 118

Dans certains cas la 1<sup>re</sup> partie du rapport comporte, dans un paragraphe distinct, des observations dont l'objectif est d'attirer l'attention du lecteur sur un point exposé de manière pertinente dans l'annexe<sup>1</sup>.

Une observation est obligatoire dans deux cas<sup>2</sup>:

- En cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation ;
- En cas de changement de méthodes comptables.

Aussi, le commissaire aux comptes peut, dans le cadre d'une consultation demandée par les dirigeants, faire des recommandations pour améliorer le contrôle interne<sup>3</sup>.

La certification avec réserve peut avoir deux causes, le désaccord et la limitation<sup>4</sup>:

- Désaccord. L'auditeur est en désaccord avec la traduction comptable d'un fait économique ou juridique dans les comptes annuels (le montant d'une provision, une durée d'amortissement, la date de prise en compte d'une vente...) ; le désaccord peut également résulter d'une insuffisance d'informations en annexe.
- Limitation due aux dirigeants. Le commissaire n'a pas pu mettre en œuvre les diligences qu'il estimait nécessaire car les dirigeants ont, par exemple, refusé de laisser l'auditeur procéder à une demande de confirmation fournisseurs.

Le refus de certification peut avoir trois causes : le désaccord, la limitation, ou l'existence d'incertitudes graves et multiples<sup>5</sup> :

- Désaccord ou limitation. Les motifs du refus de certifier pour désaccord ou pour limitation sont identiques à ceux qui conduisent l'auditeur à exprimer une réserve, mais ici l'incidence du désaccord ou de la limitation sont estimés suffisamment graves pour conduire l'auditeur à rejeter l'ensemble des comptes annuels.
- Incertitudes. L'existence d'incertitudes graves et multiples risquant d'affecter très significativement les comptes place l'auditeur dans l'impossibilité de les certifier ; par exemple, la continuité de l'entité dépend des résultats d'un procès dont nul ne connaît l'issue compte tenu de l'information disponible.

Conséquences des refus<sup>6</sup>:

---

<sup>1</sup> Idem, P : 118

<sup>2</sup> Idem, P : 118

<sup>3</sup> Idem, P : 119

<sup>4</sup> Idem, P : 119

<sup>5</sup> Idem, P : 120

<sup>6</sup> IMIKOL, Alain, **Audit et commissariat aux comptes**, op.cit. P : 120

- Le refus pour désaccord entraîne la révélation au procureur de la République du fait délictueux constitué par la présentation de comptes ne donnant pas une image fidèle
- Le refus pour limitation imposée par les dirigeants entraîne la révélation au procureur de la République du fait délictueux constitué par l'entrave aux vérifications du commissaire aux comptes
- Le refus pour incertitudes est nécessairement lié à une procédure d'alerte

**1.5.1.2. La deuxième partie :** Dans la 2ème partie de son rapport sur les comptes le commissaire aux comptes justifie ses appréciations. Celles-ci sont liées, le plus souvent en toute logique, à des sujets complexes (évaluations difficiles, décisions importantes, choix d'une méthode comptable entre plusieurs possibles, application délicate d'un principe comptable...) faisant déjà l'objet d'une information dans l'annexe.<sup>1</sup>

**1.5.1.3. La troisième et dernière partie :** la troisième partie comporte les éléments suivants<sup>2</sup> :

- Une introduction par laquelle le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué les vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ;
- Les conclusions exprimées sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur :
  - La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes et, le cas échéant, dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes sur la situation financière et les comptes annuels ;
  - Le cas échéant, la sincérité des informations données dans le rapport de gestion en application des trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1 du code de commerce
- Le cas échéant, les informations que les textes légaux et réglementaires font obligation au commissaire aux comptes de mentionner dans son rapport, telles que les prises de participation et les prises de contrôle intervenues au cours de l'exercice, les aliénations diverses intervenues en application de la législation sur les participations réciproques et l'identité des personnes détenant le capital et les droits de vote.

## **2. La responsabilité du commissaire aux comptes**

La responsabilité du commissaire aux comptes peut être recherchée sur le plan civil, pénal ou disciplinaire.

**2.1. La responsabilité civile :** La responsabilité civile du commissaire aux comptes est fixée dans le Code de commerce qui stipule que « les commissaires aux comptes sont

---

<sup>1</sup> Idem, P : 121

<sup>2</sup> Idem, P : 121

responsables, tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables des fautes et des négligences commises par eux dans l'exercice de leurs fonctions. »<sup>1</sup>.

Aussi, selon l'article 61 de la loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé indique : « Le commissaire aux comptes est responsable envers l'entité contrôlée des fautes commises par lui dans l'accomplissement de ses fonctions.

Il répond solidairement, tant envers l'entité qu'envers les tiers, de tout dommage résultant d'infractions aux dispositions de la présente loi.

Il n'est déchargé de sa responsabilité, quant aux infractions auxquelles il n'a pas pris part, que s'il prouve qu'il a accompli les diligences normales de sa fonction et qu'il a informé le conseil d'administration de ces infractions et s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus prochaine, après qu'il en aura eu connaissance et, en cas de constatation d'une infraction, il prouve qu'il a informé le Procureur de la République près le Tribunal compétent ».<sup>2</sup>

**2.2. La responsabilité pénale :** Selon l'article 62 de la loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé indique : « La responsabilité pénale de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée pour tout manquement à une obligation légale ».<sup>3</sup>

**2.3. La responsabilité disciplinaire :** Selon l'article 63 de la loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé indique : « La responsabilité disciplinaire de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après leur démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commise pendant l'exercice de leurs fonctions ».<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Lejeune, Gérard, Emmerich, Jean-Pierre, **Audit et Commissariat aux comptes**, op.cit. P : 77

<sup>2</sup> Loi n° 10-01 du 16 RAJAB 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, journal officiel N°42, 11 juillet 2010, P : 11

<sup>3</sup> Idem, P : 12

<sup>4</sup> Loi n° 10-01 du 16 RAJAB 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, journal officiel N°42, 11 juillet 2010, P : 12

### **Section 3 : la relation renforcée entre l'audit interne et le commissariat aux comptes**

D'après tous qui précède, on peut synthétiser que l'audit interne et le commissariat aux comptes sont complémentaires, Cette complémentarité se manifeste par le fait que l'auditeur externe est conduit à apprécier différemment les qualités de régularité, de sincérité et l'image des comptes qui lui sont présentés. La complémentarité peut se manifester à travers l'échange de rapport entre les auditeurs externes et ceux internes, et ceci tout en respectant le principe de confidentialité des deux fonctions. Par ailleurs, ils peuvent établir en commun des plannings d'intervention, des réunions et des travaux périodiques.

A ce titre on va présenter dans cette section la forte collaboration entre l'audit interne et l'audit externe

#### **1. L'évaluation du contrôle interne, point de convergence de l'audit interne et du commissariat aux comptes**

La prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour la certification des comptes permet de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

##### **1.1. Définition du contrôle interne**

Les anciennes normes de la CNCC en donnaient cette définition : « Le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle, comptable ou autre, que la direction définit, applique et surveille, sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent ».<sup>1</sup>

##### **1.2. Finalité du contrôle interne**

Le contrôle interne comporte les principaux objectifs suivants<sup>2</sup> :

- **Sauvegarde des actifs** : le contrôle interne mis en place par l'entité doit permettre de s'assurer de la protection du patrimoine de l'entreprise ;

---

<sup>1</sup> LEJEUNE, Gérard, Emmerich, Jean-Pierre, **Audit et Commissariat aux comptes**, op.cit. : 101

<sup>2</sup> Idem, P : 102

- **Prévention et détection des irrégularités et inexactitudes** : le contrôle interne doit tenter de pallier le risque que des opérations de l'entité ne soient pas conformes aux dispositions légales et réglementaires ou que ces opérations ne soient pas correctement traitées ;
- **Exactitude et exhaustivité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent** : le contrôle interne doit tenter de pallier le risque d'inexactitude et de non exhaustivité des enregistrements comptables de l'entité.

### **1.3. Nécessité de l'évaluation du contrôle interne par le commissaire aux comptes**

L'appréciation du contrôle interne est une étape essentielle dans la démarche générale d'audit.<sup>1</sup>

Il est nécessaire de rappeler que le commissaire aux comptes ne peut contrôler exhaustivement l'ensemble des opérations sur un exercice donné. Il est donc nécessaire d'étudier si les procédures de contrôle interne mises en place par la direction retracent exhaustivement les opérations de l'exercice dans la comptabilité et permettent une minimisation des risques d'erreurs ou de fraudes.<sup>2</sup>

### **1.4. La prise de connaissance par le commissaire aux comptes du contrôle interne**

La prise de connaissance du contrôle interne va permettre d'apprécier l'existence des procédures de contrôle interne et leur niveau de formalisation.

#### **1.4.1. Méthodologie de prise de connaissance des procédures**

Pour réaliser l'étape de prise de connaissance, le commissaire aux comptes dispose des moyens suivants<sup>3</sup> :

- Entretiens avec les principaux responsables de l'entreprise afin de cerner les objectifs généraux de la direction en matière de contrôle interne ;
- Entretiens avec les intervenants chargés d'effectuer un contrôle interne ;
- Analyse des manuels de procédures ;
- Analyse de documents d'évaluation d'intervenants externes (documents du commissaire aux comptes précédent, ...).

#### **1.4.2. Outils de description des procédures**

---

<sup>1</sup> Lejeune, Gérard, Emmerich, Jean-Pierre, **Audit et Commissariat aux comptes**, op.cit. P : 102

<sup>2</sup> Idem, PP : 102-103

<sup>3</sup> Idem, P : 104

Différentes techniques permettent de décrire les procédures de contrôle interne qui sont <sup>1</sup>:

- Une annotation des manuels de procédures existants dans la société si ceux-ci sont correctement réalisés et à jour ;
- Notes descriptives (forme narrative). Cette description sous forme narrative est particulièrement adaptée aux systèmes simples car elle est facile d'utilisation mais ne permet pas d'avoir une vision d'ensemble du système et une chronologie claire des opérations ;
- Diagrammes de circulation d'informations (flow-chart). Bien que plus complexe à mettre en œuvre car nécessitant une bonne pratique, cette technique de description permet de cerner globalement un système et d'obtenir une chronologie claire des opérations

### **1.5. L'évaluation théorique et le contrôle de l'application permanente des procédures de contrôle interne**

Après avoir pris connaissance des procédures de contrôle interne, le commissaire aux comptes procède à leur évaluation afin d'en recenser les points forts et les points faibles.<sup>2</sup>

D'une autre manière le CAC doit assurer que les procédures de contrôle interne permettent de garantir <sup>3</sup>:

- **L'exhaustivité** des enregistrements (toutes les opérations sont bien comptabilisées) ;
- **La réalité** des enregistrements (toutes les opérations comptabilisées sont réelles) ;
- **L'exactitude** de l'enregistrement comptable (toutes les opérations comptabilisées respectent les règles et méthodes de comptabilisation. Par exemple, évaluation correcte des opérations en devises, séparation correcte des exercices, ...)

### **1.6. Les conclusions sur l'évaluation du contrôle interne**

Les conclusions du commissaire aux comptes différeront à la lecture de la synthèse des travaux de contrôle d'évaluation et d'application permanente des procédures de contrôle interne.<sup>4</sup>

Il est donc nécessaire d'envisager plusieurs hypothèses<sup>5</sup> :

- **Le contrôle interne est bien conçu et bien appliqué** : Dans ce cas, le risque lié au contrôle est fortement réduit ce qui allège à l'étendue de ses contrôles. Ces contrôles ne seront cependant pas totalement supprimés.

---

<sup>1</sup> Idem, P : 104

<sup>2</sup> Lejeune, Gérard, Emmerich, Jean-Pierre, **Audit et Commissariat aux comptes**, op.cit. : 105

<sup>3</sup> Idem, P : 105

<sup>4</sup> Idem, P : 106

<sup>5</sup> Idem PP : 106-107

- **Le contrôle interne est mal conçu :** Dans ce cas, et compte tenu de la faiblesse du contrôle interne, le risque de survenance d'anomalies significatives dans les comptes est fixé à un niveau élevé. En effet, le contrôle interne n'est pas en mesure d'identifier et de corriger les anomalies pouvant survenir. Le commissaire aux comptes devra donc en tirer les conséquences nécessaires et mettre en place des procédures d'audit complémentaires.
- **Le contrôle interne est bien conçu mais mal appliqué :** Les conséquences pour le commissaire aux comptes seront les mêmes que lorsqu'il établit que le contrôle interne est mal conçu. En effet, le risque de survenance d'anomalies significatives dans les comptes demeure à un niveau élevé puisque les procédures de contrôle interne sont mal appliquées.

A ce titre on peut synthétiser que Même si l'appréhension du contrôle interne est différente entre les deux professions celle d'audit interne et celle du commissariat aux comptes, elle n'en est pas moins une préoccupation majeure pour l'une et l'autre. Il est donc souhaitable, dans un souci d'efficacité, qu'elles coordonnent au mieux leurs activités et s'appuient sur leurs compétences et ressources respectives.<sup>1</sup>

## **2. Les relations entre les auditeurs internes et les commissaires aux comptes**

Sur un plan historique, les services d'audit interne les plus anciens ont été établis sur les fondements de départements de révision comptable qui collaboraient étroitement avec les commissaires aux comptes. L'évolution des travaux des auditeurs internes vers l'audit opérationnel a conduit à relâcher progressivement les liens existants.<sup>2</sup>

Aujourd'hui, l'importance des relations entre auditeurs internes et auditeurs externes varie avec l'implication des intéressés et l'orientation des travaux des auditeurs internes. Elle dépend aussi de l'existence d'une structure dédiée au contrôle des procédures et logiciels comptables et de la volonté de la Direction Générale. Ces relations sont parfois intenses, souvent occasionnelles, voire totalement inexistantes.<sup>3</sup>

### **2.1. Les différences qui existent entre audit interne et commissariat aux comptes**

La différence entre ces deux fonctions est présentée selon les critères suivant<sup>4</sup> :

---

<sup>1</sup> Sur le site : <https://www.ifaci.com/>, « L'AUDIT INTERNE VERS UNE COLLABORATION RENFORCÉE AVEC SES PARTENAIRES EXTERNES, Septembre 1998, P : 2, consulté le 03 /05 /2020 à 04 :30

<sup>2</sup> Idem, P : 1

<sup>3</sup> Idem, P : 1

<sup>4</sup> Idem, PP : 1-2

- **Au plan du statut** : le statut de l'audit interne est défini dans le cadre d'une charte d'audit approuvée par la Direction Générale et / ou le Conseil d'Administration de l'organisation ; celui du commissariat aux comptes est défini dans un cadre légal et réglementaire.
- **Au plan de l'indépendance** : garantie par un rattachement au plus haut niveau et une relation étroite avec le Comité d'audit pour l'audit interne ; statutairement et juridiquement protégée pour le commissariat aux comptes.
- **Au plan de l'objectif** : l'audit interne s'assure que les différentes activités sont sous contrôle et que l'organisation est efficiente ; dans ce contexte, il est amené à examiner l'ensemble du dispositif de contrôle interne et à se prononcer sur la qualité de la gestion. L'audit externe certifie les comptes en s'assurant de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des états financiers. A ce titre, il s'intéresse essentiellement au dispositif de contrôle interne comptable.
- **Au plan du champ d'investigation** : pour l'audit interne, il ne peut y avoir de sanctuaires échappant à ses contrôles ; pour le commissariat aux comptes, le champ d'intervention englobe tout ce qui concourt à la détermination des résultats, à l'élaboration des états financiers et rien que cela.
- **Au plan de la périodicité des interventions** : l'audit interne intervient de manière permanente au sein de son organisation, dans le cadre de missions le plus souvent planifiées en avance mais pouvant être, selon les circonstances, non programmées ou décidées en urgence ; par contre, la présence des commissaires aux comptes est rythmée sur l'exercice comptable.

## **2.2. La collaboration fructueuse entre l'audit interne et l'audit externe**

Quelle que soit la taille de l'entité et des équipes d'auditeurs internes et externes, la collaboration des auditeurs internes et des auditeurs externes est pertinente et porteuse de valeur ajoutée pour l'entité<sup>1</sup> :

- Lors de la prise de connaissance de l'entité et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les comptes, afin de partager leur connaissance de l'organisation et des procédures de l'entité, ainsi que des faiblesses de contrôle interne et le cas échéant des fraudes identifiées ou suspectées.
- Tout au long de l'année, dans le cadre de la préparation des réunions des organes de gouvernance (comité d'audit / conseil d'administration ou conseil de surveillance), afin de

---

<sup>1</sup> Sur le site : <https://www.ifaci.com/>, IFACI, CNCC, **AMÉLIORER LA COOPÉRATION ENTRE L'AUDIT INTERNE ET L'AUDIT EXTERNE**, 2014, PP : 5-6

présenter une information coordonnée et pertinente sur les sujets relatifs au contrôle interne et à l'établissement des comptes.

- Plus particulièrement, quand, en application de ses normes professionnelles, l'auditeur externe a déterminé que les qualifications professionnelles, l'expérience, la compétence, l'objectivité des membres de l'audit interne, les procédures qu'ils appliquent et leur documentation lui permettent de s'appuyer sur ses travaux dans certains domaines. L'auditeur externe prend alors connaissance des travaux réalisés par l'audit interne dans ces domaines et réalise des travaux pour en vérifier la fiabilité. Ainsi, la redondance de certaines procédures entre l'audit interne et l'audit externe peut être évitée.

### **2.3. Interaction entre l'audit interne et l'audit externe**

L'audit interne est une fonction qui fait partie intégrante des structures de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle interne d'une entité. La possibilité pour l'audit interne d'avoir recours à d'autres fonctions d'assurance est définie dans les Normes internationales d'audit interne (Norme 2050). Dans certains secteurs, comme le secteur financier, l'établissement d'une fonction d'audit interne est une obligation légale. Encadrée par des normes internationales, les objectifs et le périmètre d'une fonction d'audit interne peuvent être modulés en fonction de la taille et de la structure de l'entité et en tenant compte des attentes de la direction.<sup>1</sup>

La Norme ISA 61012 précise comment les compétences et l'expérience de l'équipe d'audit interne peuvent aider l'auditeur externe à mieux appréhender l'entité et son environnement. Les normes d'audit interne ainsi que celles d'audit externe requièrent partage d'informations et coordination.<sup>2</sup>

L'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion qu'il exprime, et cette responsabilité n'est pas atténuée par l'utilisation qu'il fait des travaux des auditeurs internes.<sup>3</sup>

### **3. La coopération d'audit interne et du commissariat aux comptes**

L'interaction et la coopération entre les auditeurs internes et les auditeurs externes permettent de donner à l'organe de gouvernance une vision plus globale des activités et des risques tout en limitant l'éventuelle duplication des efforts d'audit<sup>4</sup>. Une bonne communication entre l'audit interne et l'audit externe s'avère également bénéfique pour les dirigeants car les missions

---

<sup>1</sup> Sur le site : <https://www.ifaci.com/>, IFACI, CNCC, **AMÉLIORER LA COOPÉRATION ENTRE L'AUDIT INTERNE ET L'AUDIT EXTERNE** op.cit., P : 9

<sup>2</sup> Idem, P : 9

<sup>3</sup> Idem, P : 9

<sup>4</sup> Idem ; P : 11

d'audit et les recommandations qui en résultent pour l'amélioration du management des risques et du contrôle interne seront mieux coordonnées.<sup>1</sup>

L'auditeur externe qui décide d'utiliser les travaux de l'audit interne pour formuler son opinion, le fera dans le cadre de la Norme ISA 610.<sup>2</sup>

Étant donné les objectifs et le périmètre spécifiques de leur mission, les informations concernant les risques recueillies par les auditeurs externes se limitent généralement aux risques liés au reporting financier, et ne portent pas sur la manière dont la direction générale et le Conseil d'administration / le Comité d'audit gère ou pilotent les risques liés à la stratégie de l'organisation, aux opérations et à la conformité. L'audit interne peut cependant donner à la direction générale ainsi qu'à l'organe de gouvernance une assurance sur ces points.<sup>3</sup>

Malgré les objectifs de l'audit externe et de l'audit interne soient différents, il peut y avoir des domaines où ils se recoupent, en particulier dans le cadre du reporting financier. L'audit externe peut notamment fournir des lettres de recommandations à la direction concernant les faiblesses du contrôle interne relevées au cours de la mission d'audit.<sup>4</sup>

C'est pour cela L'audit interne devrait prendre ces éléments en considération dans son processus de planification et prendre l'initiative de s'assurer de l'efficacité des mesures correctives de la direction. De même, l'audit externe devrait prendre en considération les résultats de l'audit interne dans le cadre de ses propres travaux.<sup>5</sup>

Avant que la coopération ne soit mise en place, l'auditeur externe doit déterminer quels sont les travaux de l'audit interne sur lesquels il pourrait s'appuyer et vice versa.<sup>6</sup>

Cette interaction se caractérise, au minimum, de la manière suivante<sup>7</sup> :

- La planification de l'audit par les deux catégories d'auditeurs devrait faire l'objet d'une coordination afin d'éviter la duplication et les chevauchements.

---

<sup>1</sup> Sur le site : <https://www.ifaci.com/>, IFACI, CNCC, **AMÉLIORER LA COOPÉRATION ENTRE L'AUDIT INTERNE ET L'AUDIT EXTERNE** op.cit., P : 11

<sup>2</sup> Idem, P : 11

<sup>3</sup> Idem, P : 11

<sup>4</sup> Idem, P : 11

<sup>5</sup> Idem, P : 11

<sup>6</sup> Idem, P : 11

<sup>7</sup> Idem ; P : 12

- Les auditeurs internes devraient mettre à disposition des auditeurs externes la synthèse de leur rapport et l'auditeur externe devrait envoyer une copie de son rapport et de sa lettre de recommandations au responsable de l'audit interne.
- Les auditeurs internes et les auditeurs externes devraient se réunir au moins une fois par an pour discuter de problématiques et de préoccupations communes et pour assurer leur coordination
- Le responsable de l'audit interne devrait assister aux réunions du Comité d'audit (ou du Conseil) au cours desquelles les auditeurs externes présentent leurs travaux.

Un niveau de coopération plus élevé et plus fréquent pourrait comprendre les éléments suivants<sup>1</sup> :

- L'échange d'informations et des discussions durant l'exercice d'évaluation des risques financiers et d'autres types de risques ;
- L'évaluation des dispositifs de contrôle interne figurant dans les rapports détaillés d'audit interne, qui pourrait être mise à disposition des auditeurs externes ;
- L'échange de points de vue concernant les méthodologies et les référentiels afin d'établir une compréhension mutuelle de l'approche d'audit ;
- La transmission régulière d'informations à l'auditeur externe sur les mises à jour du plan d'audit interne ;
- A la demande, et si la loi le permet, l'autorisation d'accès à certains documents de travail
- Les rapports semestriels d'audit interne, comprenant l'état d'avancement et les progrès réalisés quant à la mise en œuvre des recommandations, qui pourraient être mis à disposition de l'audit externe ;
- Des réunions régulières entre les auditeurs internes et les auditeurs externes pour discuter de toute question pertinente ;
- Selon le niveau des risques, l'inclusion des recommandations des auditeurs externes dans les rapports d'audit interne.

Il est recommandé que le degré de coopération soit discuté et défini au niveau du Comité d'audit (ou du Conseil). La confidentialité des travaux de l'audit doit être respectée. La nature de la coopération peut également être spécifiée dans la charte d'audit interne. Le responsable de

---

<sup>1</sup> Sur le site : <https://www.ifaci.com/>, IFACI, CNCC, **AMÉLIORER LA COOPÉRATION ENTRE L'AUDIT INTERNE ET L'AUDIT EXTERNE** op.cit., P : 12

l'audit interne devrait régulièrement évaluer la coordination entre les auditeurs internes et les auditeurs externes.<sup>1</sup>

Aussi, cette coopération est formellement prévue par les normes édictées par les deux professions. La norme 550 de l'Institute of Internal Auditors précise que le directeur de l'audit interne doit coordonner les efforts de l'audit interne et de l'audit externe ; de son côté, la norme 2106 de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes définit les conditions d'utilisation des travaux des auditeurs internes. On peut, à partir de là, définir les conditions et modalités d'une collaboration entre audit interne et commissariat aux comptes <sup>2</sup>:

- Existence d'un service d'audit interne compétent, indépendant, disposant de moyens adaptés à sa mission, respectueux des normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne et à même d'appréhender les techniques, les méthodes et la terminologie des commissaires aux comptes.
- A l'initiative du directeur de l'audit interne et en concertation avec les commissaires aux comptes, identification des missions d'intérêt commun et coordination des travaux pour s'assurer de leur déroulement efficace.
- Transmission des rapports de missions d'intérim à l'audit interne, et libre accès des commissaires aux comptes aux rapports des auditeurs internes dont le contenu est en relation avec l'exécution de leur mandat.
- Communication aux commissaires aux comptes du rapport annuel de l'audit interne sur les conditions dans lesquelles le contrôle interne est assuré dans l'organisation, et transmission, à l'audit interne, de la note de synthèse des contrôles effectués par ces derniers.
- Réunions de travail périodiques, une à deux fois par an, au cours desquelles chacun rend compte de ses investigations et de ses conclusions sur les sujets d'intérêt commun.
- Information annuelle du Conseil d'Administration ou du Comité d'audit lorsqu'il existe, sur les résultats de la collaboration entre l'audit interne et le commissariat aux comptes en mettant notamment en évidence les convergences ou divergences d'appréciation concernant l'efficacité du dispositif de contrôle interne.

---

<sup>1</sup>Sur le site : <https://www.ifaci.com/> IFACI, CNCC, **AMÉLIORER LA COOPÉRATION ENTRE L'AUDIT INTERNE ET L'AUDIT EXTERNE**, op.cit., P : 12

<sup>2</sup> Idem, P : 12

- Information de l'audit interne par les commissaires aux comptes, de toute mission spécifique qui leur a été confiée et qui n'entre pas dans le cadre légal de la certification des comptes.
- Participation de l'audit interne à la détermination des honoraires des commissaires aux comptes.

### **Conclusion du chapitre**

Dans ce chapitre, on s'est approfondie sur l'audit légal qui est l'examen qui dépend un agent compétent et indépendant pour exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états financiers, ce professionnel est le commissaire aux comptes.

Aussi on a présenté la relation forte qui existe entre l'auditeur interne et le commissaire aux comptes qui aide ce dernier dans le processus de la certification des comptes.

# **Chapitre 3 :**

## **L'étude de cas**

**Introduction du chapitre**

L'objectif de ce chapitre consiste à mettre en pratique les notions essentielles abordées dans la partie théorique de notre mémoire. A ce point-là nous avons basé sur une recherche documentaire et deux rapports d'audit, l'un le rapport d'auditeur interne du groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE EST qui concerne l'UAB de TEBESSA et l'autre le rapport est du CAC de ce groupe en basant sur les points cités par ce dernier pour cette unité.

Notre chapitre pratique s'articule autour de quatre sections présentées comme suit :

La première section consiste à une brève présentation du groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE EST d'OUM EL BOUAGHI ; son historique, ses missions et ses produits.

La deuxième section sera consacrée à la conduite d'une mission d'audit interne au sein d'UAB de TEBESSA. Cette section a pour but de savoir la méthodologie de travail de l'auditeur en commençons par l'élaboration du plan d'audit jusqu'à l'élaboration et la mise en œuvre des recommandations.

En ce qui concerne la troisième section, elle est consacrée à montrer la contribution du rapport d'auditeur interne dans le processus de la certification des comptes.

## **Section 1 : Présentation Générale du groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE DE L'EST**

En Algérie, le géant groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE DE L'EST est spécialisé dans la fabrication d'élément de batail, l'élevage chair (l'engraissement) et la ponte. Aujourd'hui ce groupe couvre 70% de la consommation national. Les filiales de ce groupe sont parmi les entreprises qui ont connu une grande évolution dans la fonction d'audit interne.

A ce titre, l'objectif de cette section est de présenter l'entreprise en général :

### **1. Historique du groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE DE L'EST**

Le groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE DE L'EST – OUM EL BOUAGHI a été créé en 1998 suite d'une restructuration de l'entreprise ONAB et l'entreprise ORAVIE qui ont été créé depuis l'exercice 1973.

Ce groupe est composé de 7 unités spécialisées dans la fabrication d'élément de batail qui sont soumis à la gestion directe et indirect. Ces unités sont plantées dans les régions suivantes :

- Unité d'aliment de bétail (UAB) TEBESSA.
- UAB GEULMA
- UAB ANNABA
- UAB BISKRA
- UAB EL-ELMA – SETIF
- UAB HARROUCHE – SKIKDA
- UAB OULED HAMLAM- OUM EL BOUAGHI.

Par contre les filiales (SPA) sont en nombre de 7, dont trois filiales sont spécialisées dans l'engraissement qui sont plantées dans les régions suivantes :

- SPA SETIF
- SPA SEKIKDA
- SPA ANNABA

Et le reste des filiales sont spécialisées dans la ponte :

- SPA MILA
- SPA SOUK-AHRAS
- SPA AZZABA – SEKIKDA

- SPA BORDJ BOU ARRERIDJ

## **2. Les missions du groupe**

Le groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE DE L'EST spécialisé dans la fabrication la distribution d'élément de batail, l'élevage chair (l'engraissement) et la ponte sur le marché national.

Elle intervient dans les domaines suivants :

- Organiser et développer l'activité de commercialisation et distribution de l'aliment de bétail
- Veiller soigneusement pour assurer le produit pour l'organe de MDN à l'échelle nationale
- Veiller à l'application et le respect des mesures relatives à la sécurité industrielle, la Sauvegarde et la protection de l'environnement en relation avec les organismes concernés.
- Procéder à toutes études de marché en matière de consommation d'aliment de bétail, la viande blanche et les œufs
- Définir et développer une politique en matière d'audit interne
- Développer une image de marque et de qualité.

## **3. Les produits du groupe**

Les produits commercialisés par le groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE DE L'EST sont présentés comme suit :

- Aliments de bétail pour animaux
- La viande blanche PPC (poulet prix à cuisier)
- Les œufs à la consommation
- Les sous-produits

## **Section 2 : La conduite d'une mission d'audit interne au sein du groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE DE L'EST UAB TEBESSA**

La conduite d'une mission d'audit interne au sein d'ORAVIE GROUPE AVICOLE DE L'EST au niveau ses unités se déroule en trois phases : la phase de préparation, la phase de vérification et la phase de conclusion.

A cet effet, l'objectif de cette section consiste à présenter le déroulement d'une mission d'audit interne, à compter de son inscription dans le plan d'audit jusqu'à la préparation du rapport d'audit définitif et le suivi de la mise en œuvre des recommandations.

### **1. Elaboration du plan d'audit interne**

Le processus d'élaboration du plan d'audit suit les étapes suivantes :

- Diffusion à la fin de N-1 de la note d'orientation relative à l'élaboration du plan annuel d'audit de l'année N ;
- Recueil des besoins en matière d'audit des responsables des Branches d'activités et Structures du Siège à travers les Fiches d'Opportunités (annexées à la note d'orientation) ;
- Tenues de réunions pour l'examen des projets de plans d'audit des Branches d'Activités ;
- Consolidation du projet de Plan d'Audit Entreprise ;
- Validation du projet de plan d'audit par le Comité de Coordination Audit ;
- Approbation du plan d'audit par le Comité Exécutif de la Société (Top Management).

La note d'orientation est un document qui fixe les conditions d'arrêté du plan d'audit interne. Il est transmis par la direction centrale d'audit à l'agence du directeur général et Branche d'activité. Il joint une liste d'opportunités à compléter, et Transfert dans le délai fixé dans le calendrier.

Cette fiche d'opportunité exprime la participation des branches d'activités ainsi que les directions exécutives et centrales, dans la détection et la réduction des risques qui peuvent empêcher l'atteinte des objectifs de l'entreprise.

Après la réception des fiches d'opportunité, et bien sur la validation de cette fiche les auditeurs vont commencer la préparation du planning d'audit.

## **2. Préparation du programme d'Audit**

Il précise pour chaque mission, le thème de l'audit, la durée, la période de la mission à effectuer et les structures à auditer.

Ainsi, la préparation de ce programme s'effectue à partir d'un budget temps à respecter.

### **2.1. Le thème d'audit**

Les thèmes des audits validés durant l'exercice 2019 pour l'unité de TEBESSA sont présentés comme suit :

- Niveau d'application des procédures
- Comptabilité et finances.
- Gestion de la ressource humaine.
- Evolution et recouvrement créances.
- Gestion de production.
- Commercialisation.

### **2.2. La durée d'une mission d'audit**

Une mission d'audit interne au sein d'UAB TEBESSA peut durer de 5 jours à 20 jours selon l'importance du domaine à auditer. En effet, la durée moyenne d'une mission d'audit durant l'exercice 2019 a été égale à 10 jours.

### **2.3. Le choix d'équipe**

L'équipe d'audit interne au sein le groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE DE L'EST est constituée d'un chef division d'audit et le chef de département d'audit et des auditeurs. Pour le choix de l'équipe, le chef division d'audit doit prendre en considération les éléments suivants :

- La nature et la complexité de la mission.
- Le profil des auditeurs
- La période de disponibilité des personnes.
- Le degré de collaboration entre le chef de mission et l'auditeur.

## **3. Les trois phases fondamentales de conduire une mission d'audit interne au sein d'UAB TESESSA**

La conduite d'une mission d'audit interne au sein UAB TEBESSA se déroule en trois phases présentées comme suit :

### **3.1. La phase de préparation**

Après la réception d'ordre de mission par le chef de division d'audit qui a été envoyée par le directeur générale du groupe, le chef de la division d'audit va entamer la phase de préparation au sein d'UAB TEBESSA qui se déroule comme suit :

#### **3.1.1. La Lettre de mission**

Au moins 10 jours avant le démarrage de la mission d'audit, la division d'audit adresse au directeur d'UAB TEBESSA une « Lettre de Mission » par courrier pour informer les audités qu'un audit va être réalisé, ça ce qu'on l'appelle l'audit ordinaire.

Par contre dans le cas d'un audit inopiné, le chef de la division d'audit n'informe pas le chef de l'UAB TEBESSA qu'il y'aura un audit va réaliser.

La réception de ce message par son destinataire est systématiquement vérifiée par un appel téléphonique dans les 24 heures suivant l'envoi.

Une copie de la lettre de mission est conservée dans la section « Préparation de la mission » du dossier d'audit interne.

#### **3.1.2. L'étude préliminaire**

Dans cette étape, les auditeurs internes étudient toutes les informations utiles « collectables » concernant les structures à auditer. Le temps consacré à cette étape est en moyenne de 20% du temps total prévu pour la mission.

➤ **Prise de connaissance :** Cette prise de connaissance se déroule à partir :

- Des réunions avec l'entité auditée
- Réalisation des entretiens.
- Un rapprochement des documents.
- Consultation et exploitation des bases de données de l'UAB
- Elaboration d'une grille d'analyse des tâches.
- Elaboration d'un circuit documentaire.

### **3.2. La phase de vérification**

**3.2.1. La réunion d'ouverture :** cette réunion se déroule comme suit :

- Présentation des auditeurs, leur expérience, leur fonction ;
- Identification des audités et de leur fonction ;

- Rappel de la définition de la fonction Audit Interne et sa place dans l'entreprise, en
- Faisant éventuellement référence à la Charte d'Audit ;
- Annonce du déroulement prévisionnel de la mission ;
- Expliquer les objectifs de la mission ;
- Sensibiliser les audités présents sur l'importance de la mission et leur demander de collaborer avec l'équipe d'audit pour le bon déroulement de la mission ;
- Rappel de la procédure d'audit ; et description du déroulement de la mission en  
Différentes phases ;

### **3.2.2. Le travail sur le terrain**

Le travail sur le terrain consiste à effectuer des tests en utilisant des outils qui sont : un questionnaire de contrôle interne, le rapprochement des documents, l'observation physique, l'entretien et le sondage.

Un test d'audit donne lieu à l'élaboration d'une feuille de test. Cette feuille définit les objectifs, les modalités d'exécution du test, les résultats et les conclusions qui ont été déduits après la réalisation du test d'audit.

### **3.2.3. La réunion de clôture**

La réunion de clôture se déroule comme suit :

- Remercier le Directeur pour son accueil et sa coopération lors de la mission
- Présenter les constats qui ont été validés avec les responsables audités
- Discuter des recommandations et des plans d'action, recueillir les commentaires
- Aborder les éventuels points en suspens et obstacles à la réalisation de la mission
- Rappeler la procédure d'audit et décrire le déroulement des phases suivantes.

## **3.3. La phase de conclusion**

La phase de conclusion comporte trois étapes : le projet de rapport, le rapport définitif, le suivi du plan d'action.

### **3.3.1. Le projet de rapport**

Le projet de rapport est composé d'une introduction, les anomalies détectées et en fin le cahier des recommandations.

Dans l'introduction, le chef de division d'audit interne contient les points suivants :

- Nature de la mission

- Le thème d'audit
- La structure auditée
- La période d'audit
- L'équipe d'audit
- Les objectifs de la mission

Après, le chef de la division d'audit va citer les anomalies détectées appropriés à chaque structure. Ces anomalies détectées au cours du mois juin 2019 sont comme suit :

➤ **Au niveau le département d'exploitation :**

- Depuis la création du point des ventes de l'UAB de TEBESSA en 2011 à ce jour la facturation a été effectuée sur la base des prix de vente ordinaire sans compter le montant en plus de 50.00 par quintal ou 2% de la TAP, par contre le montant qui a été encaissé et conforme à la réglementation, néanmoins les différences (50.00 ou 2%) comptabilisé comme des produits exceptionnels sur le compte 758.
- Par ailleurs les déclarations des différences (TVA et TAP) ne sont pas déclarées à ce jour.

**Le solde des divers clients (point des ventes) affiche un montant de 5 474 336,29 au 31/05/2019 +et qui est repartis sur trois clients à savoir ;**

- Monsieur A	<b>5 278 656.29</b>
- Monsieur B	<b>191 080,00</b>
- Monsieur C	<b><u>4 600,00</u></b>
<b>TOTAL</b>	<b>5 474 336,29</b>

➤ **Au niveau le département ROUSSOURCE HUMAINE :**

Nous avons constaté des erreurs lors de la vérification de la paye exercice 2018 et 2019 notamment sur les deux fiches de paie afférant les deux responsables « X » sur le mois de mai et juin 2018 et « Y » sur le mois de mars et avril 2019, lors de calcul de la prime d'intérim.

**Le responsable « X » :**

- Trop perçu concernant le salaire appliqué pour l'intérim du D.R.H Mr : « X » mois de MAI '2018 montant à rembourser mois mai 2018 18.289 ,18 D.A & 32.591 ,19 DA le mois juin 2018 (voir situation de régule en annexe).
- Le montant restant non récupéré de 197 250,60 DA concerne les deux catégories pour le départ en retraite depuis le 21/12/2015

- La clef de logiciel DLG PAIE non récupéré par Mr « X » depuis son départ (suspension) jusqu'aujourd'hui.

**Le responsable « Y » :**

- L'application de frais de restauration pour l'intérim du D.F.C Mr : « Y » mois Mars 2019 le trop-perçu d'un montant de 29.766 ,00 D.A ; et le mois Avril d'un montant de 29.766,00 D.A 2018
- Le cas de chef de service maintenance qui est concerné par la prime de nuisance de 15% suivant la convention collective du groupe alors que le taux qui a été appliqué est de 5% à partir de l'exercice 2000 jusqu'au mois de juillet 2015, bien que l'ex directeur de l'UAB a été régularisé sa situation du mois d'aout à ce jour, donc le reliquat des années antérieurs demeures non régularisé jusqu'à maintenant.

Par ailleurs des indemnités de l'IFSP ont été octroyées à tort pour quelques éléments (agent de sécurité, électricien et manutentionnaire).

Ainsi que le calcul de paie CTA est effectué sur une méthode erronée ou nous avons constaté de trop perçu qui doit être défalqué sur salaire et mois par mois depuis l'exercice 2014 à ce jour qui touche pratiquement huit éléments, dont trois éléments ont été quitté l'unité.

**Les livres légaux :**

- Le livre de paie non à jour depuis janvier 2018 et l'exercice antérieur non signée par les responsables concernés.
- Les registres réglementaires sont mal tenus (le registre des immobilisations ; le registre de médecine de travail ; le registre des congés annule ; le registre des accidents de travail).
- Manque de registre des installations technique.
- L'absence du registre d'hygiène et sécurité.
- L'inexistence des notifications ou décisions pour attribution ou changement des indemnités ou primes des salariées.

En fin le chef de la division d'audit interne va préparer le cahier des recommandations qui sera diffuser au l'unité audité. Ces recommandations sont comme suit :

« Dans la cadre de la mission d'audit effectuée en mois juin 2019, Nous vous transmettons pour exécution les recommandations suivantes :

- Le directeur d'unité doit suivre soigneusement et correctement la méthode de la facturation du point de ventes suivant les orientations qui ont été prise sur place notamment le prix de vente avec 50,00 DA par quintal.
- Suivre rigoureusement les créances et notamment les créances du point de vente qui doit être apuré au plus tard 31/08/2019
- Le directeur d'unité doit veiller personnellement de défalquer sur salaire le trop perçu concerne Mr »X«, « Y » et les éléments de CTA
- Régulariser la situation de chef de service maintenance suivant la convention collective et l'application de taux 15% au lieu 5%.
- Récupérer la clef DLG/PAIE dans les brefs délais de Mr »X«.
- L'indemnité IFSP est octroyée uniquement pour les chauffeurs ou convoyeurs en cas de nécessité.
- Mettre les registres et livres légaux à jour dans les meilleurs délais. »

### **Les réponses aux recommandations**

La structure auditée peut formuler des remarques et/ou des réserves sur les recommandations des auditeurs. La structure d'audit doit prendre en charge les remarques de l'audit et s'assurer de leur pertinence. A ce titre, la structure d'audit peut soit :

- Rejeter les réserves et maintenir la recommandation.
- Reformuler la recommandation.
- Supprimer la recommandation.

Dans notre cas, le directeur d'UAB TEBESSA a refusé ces recommandations.

#### **3.3.2. Le rapport définitif**

Le rapport définitif se présente de la même manière que le projet de rapport avec les Modifications ci-après :

- Reformulation éventuelle ou retrait de certaines recommandations au regard des commentaires de l'audité ;

Et vu que le directeur d'UAB TEBESSA a refusé les recommandations u chef de division d'audit interne, dans ce cas on trouve que le rapport définitif et le projet de rapport sont identiques.

**3.3.3. Les suivis des recommandations**

Afin de bien contribuer à améliorer l'activité auditée, les auditeurs internes précisent dans le rapport définitif les délais d'application des recommandations. Dans le cas où les audités ne respectent pas ces délais de mise en œuvre des actions de progrès, les auditeurs internes vont réaliser une mission d'audit ultérieure qui a pour but de suivre les recommandations des audits.

### **Section 3 : L'apport de l'auditeur interne pour le commissaire aux comptes dans le processus de la certification des comptes**

Le CAC intervient pour vérifier la sincérité et la conformité des données financières de du groupe avec les normes en vigueur. Il réalise pour cela un audit légal, dont la procédure est strictement définie par la loi. Ce CAC qui est élu par CA pour une période de 3 à 6 ans suite à une convention qui a été signé et arrêté par les deux parties.

A ce point-là on va voir dans cette section le déroulement du processus de la certification des comptes et l'apport du l'auditeur interne pour cette processus.

#### **1. Prise de connaissance du groupe et planification de la mission**

Dans cette étape le CAC a procédé à la prise de connaissance de l'entité et de son environnement. C'est une des étapes indispensables de la mission. Elle doit permettre au commissaire aux comptes de constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et y répondre tout au long de son audit.

Cette prise de connaissance préalable vise à couvrir des aspects fondamentaux à savoir le recensement des cycles principaux et l'identification des zones de risques auxquels est soumise l'entreprise, lesquels risques pouvant influencer sur les comptes.

Le commissaire aux comptes a pris connaissance :

- Du secteur d'activité de l'entité.
- De son environnement règlementaire notamment du référentiel comptable applicable.  
Copie des statuts.
- Historique de l'entreprise.
- De l'organigramme.
- Des principaux concurrents de sa place sur le marché.

Et pour compléter sa connaissance de l'entité, il a effectué des demandes d'informations auprès de la direction et a mis en œuvre des procédures analytiques qui sont une technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir de leur corrélation avec d'autres informations issues ou non des comptes.

Tous les éléments recueillis pendant cette phase sont consignés dans le dossier permanent de la mission et aident le commissaire aux comptes dans la planification de sa mission, qui contient la description des risques qu'il a identifiés, les cycles concernés.

Le commissaire aux comptes a établi la lettre de mission qu'il a adressée à l'entreprise X dans laquelle il a exposé les travaux qu'il comptait mettre en œuvre pour l'accomplissement de sa mission conformément à la NAA 210.

**1.1. Moyens de la prise de connaissance :** Ces moyens sont :

- Entretiens avec les dirigeants ;
- Entretien avec les principaux cadres de la société ;
- Entretien avec le personnel de la société.
- La collection des documents internes à la société.

**1.2. Planification de la mission :** Avant la réalisation de la mission d'audit, le CAC va planifier sa mission afin que cette dernière puisse être réalisée dans des conditions optimales d'efficacité.

## **2. Evaluation du contrôle interne**

Ce groupe se caractérise par l'existence d'un bon système de contrôle interne qui est occupé par les dirigeants et les salariés du groupe.

Les dirigeants du groupe sont chargés de définir, d'impulser et de surveiller le dispositif le mieux adapté à la situation et à l'activité de la société, et les salariés doivent avoir la connaissance et l'information nécessaires pour établir, faire fonctionner et surveiller le dispositif de contrôle interne, au regard des objectifs qui leur ont été assignés.

L'évaluation du contrôle interne constitue une étape fondamentale dans la démarche d'audit. Elle permet d'évaluer l'organisation comptable et financière, d'en déterminer les forces et les faiblesses et d'orienter en conséquence le programme de contrôle.

L'auditeur externe, chargé de donner une opinion sur les comptes de l'entreprise, établit un programme de vérification. Mais, pour que ce dernier puisse véritablement aboutir à des investigations efficaces, il y a tout intérêt à ce qu'il soit rédigé après un examen critique du contrôle interne.

Le but de cette étape a consisté à examiner les systèmes et procédures comptables et d'évaluer la qualité du contrôle interne en vigueur.

Le guide d'audit propose une démarche méthodologique en trois étapes.

**2.1. Prise de connaissance générale du contrôle interne :** Le but de cette phase est :

- **Comprendre l'organisation comptable et financière de l'entité auditée :** Il s'agira pour l'auditeur de collecter l'ensemble des informations documentaires sur le dispositif de contrôle interne :
  - Guide de procédures,
  - Cartographie des processus – activités – acteurs,
  - Cartographie des risques – méthode d'évaluation,
  - Plan d'actions,
  - Liste des acteurs du dispositif : référent contrôle interne, audit interne, comité d'audit,
  - Tableau de bord du contrôle de gestion.
- **Procéder à des tests de conformité :** Pour s'assurer de sa compréhension des procédures, l'auditeur procèdera à des :
  - Tests de cheminement : retracer point après point une procédure,
  - Tests spécifiques : sélection sur certaines activités ou par rapport à certains acteurs,
  - Restitutions aux acteurs de l'entité de sa compréhension de la procédure.

**2.2. Evaluation du dispositif de contrôle interne :** Les objectifs des travaux sont les suivants :

- **Identifier les forces et les faiblesses du dispositif de contrôle interne :**
  - Force du dispositif du contrôle interne : risque possible, résultat de procédures insuffisantes pour réduire le risque potentiel à un niveau acceptable.
  - Force du dispositif du contrôle interne : correspond à une procédure existante qui, par sa présence, couvre complètement ou partiellement un risque potentiel.
- **Evaluer la fonction informatique :** L'importance majeure des systèmes d'information comptables et financiers nécessite une évaluation par l'auditeur. Ces travaux vont consister notamment à :
  - Elaborer ou mettre à jour la cartographie ;
  - Identifier les applications, interfaces manuelles automatiques, périodicité, acteurs des contrôles, contrôles automatiques ;
  - Appréhender l'organisation de l'exploitation ;
  - Comprendre les incidents d'exploitation au cours de l'exercice ;

- Maîtriser les règles de sécurité physique et logique ;
- Identifier les plans de secours ;
- Procéder à des tests spécifiques sur des applications ;
- Procéder à des tests spécifiques sur des données.
- **Procéder à des tests de procédure sur les points forts** : Il s'agit de s'assurer par une série de tests de la véracité des points forts. Les tests de permanence ont pour objectif de valider l'existence des points forts et d'en mesurer l'impact réel sur la couverture des risques.

**2.3. Elaboration du programme de travail** : A l'issue de ces travaux, l'auditeur détermine les forces et faiblesses du dispositif de contrôle interne. Au regard de ces conclusions et en cohérence avec les assertions d'audit, l'auditeur va élaborer une note d'orientation document fondateur de son programme de contrôle.

Pour mémoire les assertions d'audit communément admises sont les suivantes :

- **Flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période** :
  - Réalité : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ;
  - Mesure : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés ;
  - Exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés sont enregistrés ;
  - Séparation des exercices : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période ;
  - Classification : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes adéquats.
- **Soldes des comptes en fin de période** :
  - Existence : les actifs et les passifs existent ;
  - Droits et obligations : l'entité détient et contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;
  - Exhaustivité : tous les actifs et passifs qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;
  - Évaluation et imputation : les actifs et les passifs sont inscrits dans les comptes pour des montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés ;

➤ **Présentation des comptes et informations fournies en annexe :**

- Réalité et droits et obligations : les événements, les transactions et les autres éléments fournis se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- Exhaustivité : toutes les informations relatives à l'annexe des comptes ont été fournies ;
- Présentation et intelligibilité : les comptes et l'information financière sont présentés de manière appropriée et les informations données dans l'annexe sont clairement présentées ;
- Mesure et évaluation : les informations financières et les autres informations sont donnés fidèlement et pour les bons montants.

### **3. L'apport effectué par l'auditeur interne pour aider le commissaire aux comptes**

Lors de l'intervention du CAC et au cours de l'exercice de 2019, le CAC a visité tout d'abord le groupe ou il a demandé d'effectuer des réunions avec les auditeurs interne afin d'étudier si les procédures de contrôle interne mises en place par la direction sont à la norme ou non. C'est-à-dire il va évaluer l'évaluation du contrôle interne qui est déjà faite par les auditeurs interne au sein de chaque unité et procède à leur évaluation afin d'en recenser les points forts et les points faibles. Aussi de consulter les rapports d'audit interne de chaque unité comme un support appréciable pour le lui évaluer les anomalies qui sont levées par les auditeurs internes et les recommandations qui ont été prise en ce sens.

La finalité de ces réunions aussi est de discuter de problématiques et de préoccupations communes et pour assurer leur coordination.

Pour notre recherche on a choisi de faire notre étude au niveau l'unité TEBESSA. A ce titre le CAC du groupe a consulté le rapport d'audit interne relatif à l'UAB de TEBESSA.

Vu que l'audit externe devrait prendre en considération les résultats de l'audit interne dans le cadre de ses propres travaux, donc il a pris en considération tous les anomalies détectées par le chef de division d'audit interne et à préparer son plan de mission sur la base de ces derniers.

Aussi le CAC a pris en considération les recommandations proposées par les auditeurs internes pour qu'il puisse assurer la bonne application des procédures de la gestion.

Aussi, le chef de la division d'audit interne a transmis tous les rapports de missions d'intérim afin de faciliter la fonction du CAC.

Lors de son passage au niveau l'UAB de TEBESSA et après des recherches et des investigations, le CAC a pu d'affirmer que les points qui ont été constatées par l'auditeur interne du groupe ne sont pas pris en considération par cette unité vue que l'unité audité n'a pas appliqué les recommandations en question. Ce qui a donné l'occasion à monsieur le CAC de mettre des réserves en ce sens.

Le CAC mentionne dans son rapport les réserves relatives à chaque unité.

Dans la partie relative à l'UAB de TEBESSA ce CAC a mis les anomalies détectées durant sa mission et parmi ces anomalies on trouve les mêmes anomalies détectés par l'auditeur interne du groupe plus d'autres anomalies détectées.

Les réserves supplémentaires mentionnées sont comme suit :

- Le manque d'application des procédures de gestion de faible valeur moins de 30.000 DA.
- Le non application des recommandations transmis par la direction générale du groupe.
- Le non-respect des procédures de gestion de l'investissement en cours
- Le manque de séparation des taches : le chef de service finance gère la caisse régie de l'unité.

Ainsi, l'auditeur externe devrait envoyer une copie de son rapport et de sa lettre de recommandations au responsable de l'audit interne.

A la fin, le commissaire aux comptes présenter à l'assemblée générale des actionnaires les conclusions de ses travaux, et il élabore les rapports spéciaux.

**Conclusion du chapitre**

Nous avons abordé dans ce chapitre la partie pratique de notre étude, qui a pour objectif de montrer la relation qui existe entre l'auditeur interne et l'auditeur externe lors de processus de la certification des comptes au sein du groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE EST.

Pour atteindre cet objectif, on s'est appuyé sur un rapport d'audit interne relatif à l'unité de TEBESSA et un rapport du CAC.

Après la consultation de ces deux rapports nous avons pu présenter la relation et la collaboration qui existe entre ces deux types d'audit

# **La conclusion générale**

**Conclusion générale**

Afin d'assurer le bon fonctionnement et l'efficacité des activités de l'entreprise, il est nécessaire d'existence d'un contrôle interne au sein l'entreprise qui assure le bon déroulement les procédures de travail élaboré par la direction générale. Et pour mieux d'efficacité il est quasi obligatoire d'évaluer ce système de contrôle interne par la fonction d'audit interne.

Afin de refléter l'image fidèle et la sincérité de l'entreprise, il est obligatoire d'un contrôle externe élaboré par un agent externe, indépendant et qui représente l'état afin de garder le patrimoine de l'entité d'une part et le patrimoine de l'état d'autre part.

L'audit interne et l'audit externe sont deux types d'audit qui veulent beaucoup plus pour protéger le patrimoine d'entreprise et de refléter l'image fidèle d'entreprise pour des objectifs interne et externe.

Le reflet de l'image fidèles d'entreprise se faite absolument et seulement par le processus de la certification. A ce titre, l'objectif de notre étude vise à répondre à la problématique suivante : **« Comment l'auditeur interne peut aider le commissaire aux comptes dans le processus de certification des comptes ? »**

Pour ce faire, nous avons adopté dans notre travail deux démarches. Une démarche théorique étalée sur deux chapitres afin de bien cerner les notions fondamentales liées à notre recherche. Une démarche pratique en appliquant les conclusions théoriques sur la partie pratique qui se déroule au sein le groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE EST.

Après la présentation et l'analyse des différentes parties de notre recherche, on a obtenu les réponses aux hypothèses données précédemment comme suit :

La première hypothèse a été vérifiée, car l'auditeur interne veille pour assurer le bon déroulement des processus de gestion et pour assurer le patrimoine de l'entreprise.

La deuxième hypothèse a été vérifiée, car le commissaire aux comptes suit une démarche dure qui consiste à vérifier le processus comptable de l'entreprise pour assurer l'image fidèle de l'entreprise, cette démarche passe par quatre étapes principales, la première consiste à la prise de connaissance de l'entité, la deuxième consiste à l'évaluation du contrôle interne, la troisième consiste à contrôler les comptes et la dernière c'est l'élaboration des rapports.

La troisième hypothèse se vérifie car au sein l'UAB de TEBESSA on a pu de voir comment le chef division d'audit interne de ce groupe fait une grande contribution dans le processus de la certification des comptes par les informations fournies dans ses rapports afin de faciliter ce processus.

### **Les résultats de recherche**

A partir des deux démarches théorique et pratique, nous avons pu ressortir un certain nombre de résultats relatifs aux hypothèses formulées qui se présentent comme suit :

- La fonction d'audit interne au sein le groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE EST est bien organisée et suit une méthodologie professionnelle. Cela confirme la première hypothèse de notre travail. Ce résultat a été constaté à partir de la deuxième section de la partie pratique.
- Nous avons constaté que la démarche de la mission du commissariat aux comptes passe par plusieurs étapes fondamentales.
- La mission du commissariat aux comptes occupe une place importante car une activité qui permet de certifier les comptes annuels.
- L'auditeur externe doit élaborer un plan d'audit s'appuyant sur le travail de l'audit interne qu'il remet au conseil d'administration de l'entreprise pour la vérification des comptes.
- Pour plus d'efficacité le commissariat aux comptes doit il s'appuyer sur le travail de l'audit interne.
- L'audit interne présente une valeur ajoutée dans la mission du commissariat aux comptes.
- Un travail de complémentarité des réviseurs internes qu'externe permet d'avoir un degré de sécurité sur la certification des comptes annuels.

### **Les recommandations**

- Les responsables audités doivent veiller rigoureusement et songeusement pour les strictes applications des conseils et l'orientation de l'audit interne de l'entité afin d'éviter les éventuelles réserves du CAC.
- Mettre à jour les auditeurs interne notamment d'être au courant de la loi de finance annuellement.

**Les limites de recherches**

- Suit à la conjoncture actuelle « La pandémie de COVID 19 », on n'a pas pu approfondir très bien au niveau la partie théorique suit au manque des recherches documentaire en ligne.
- Vu le Covid-19, on n'a pu faire le stage pratique au niveau du siège du groupe pour mieux crédibiliser la recherche, donc on s'est appuie seulement sur les rapports d'audit du groupe.

**Les perspectives**

- « L'audit Interne Valeur Ajoutée Au Commissariat Aux Comptes » ;
- « La contribution d'audit interne dans l'amélioration du contrôle interne ».

# **BIBLIOGRAPHIE**

**I. Ouvrages**

1. BELAIBOUD Mokhtar, **pratique de l'audit**, Edition : BERTI, Alger, Algérie, 2011,
2. BENHAYOUN SADAFI Mohamed Adel, **L'Audit Interne : levier de performance dans les organisations publiques**, Cycle Supérieur de Gestion, Rabat, Maroc, 2011,
3. BERTIN Elisabeth, **Audit interne : enjeux et pratiques à l'international**, édition d'organisation, EYROLLES, Paris, France, 2007.
4. DJERBI Zouhair, Xavier DURAND, Catherine KUSZLA, **Contrôle de Gestion**, Edition : DUNOD, Paris, France, 2014.
5. FEUJO Isidore, **Guide des Audits : Quelles Synergies Gagnantes pour l'Entreprise ?** Edition AFNOR, 20050
6. FRATTA, Hervé, Asselin, Jean-Luc, Maders, Henri-Pierre, **Les métiers d'auditeur interne et de contrôleur permanent**, Edition EYROLLES, EDITION 1, 2014,
7. GENARD Valin, **Controlor & Auditor**, Edition DUNOD, Paris, France, 2006,
8. IFACI, IAS (Institut international de l'audit social), Des **mots pour l'audit**, Edition : Imprimerie Compédit Beaugard S.A, Paris, France, 1995.
9. IFACI, Les Outils de L'Audit Interne : **40 Fiches pour conduire une mission d'audit**, Edition EYROLLES, paris, France, 2013.
10. IFACI, Olivier Lemant, **La conduite d'une mission d'audit interne**, Edition DUNOD, 2ème édition, Paris, France, 1995.
11. KHELASSI Réda, Audit Social Audit GRH, Edition HOUMA, Alger, Algérie, 2014,
12. KHELASSI Réda, **Les Applications de l'Audit Interne**, Edition HOUMA, Alger, 2010
13. LE MANH, Anne, Walliser, Elisabeth, Burlaud, Alain, **Comptabilité approfondie - Manuel et applications**, Edition : Foucher, 2019.
14. LEJEUNE, Gérard, Emmerich, Jean-Pierre, **Audit et Commissariat aux comptes**, Edition : Gualino, Paris, France.
15. LOUIS V, **audit interne enjeux et pratique à l'international**, Edition groupe Edition Eyrolles, Saint-Germain, Paris, France 2007.
16. MADERS Henri-Pierre, Jean-Luc Masselin, Hervé Fratta, **Tout Pour Réussir Dans le Métier d'Auditeur Interne et Contrôleur Permanent**, Edition EYROLLES, Paris, 2015.
17. MIKOL, Alain, **Audit et commissariat aux comptes**, Edition : e-theque, Edition 12, Paris, France, 2014.
18. RENARD Jacques, Audit Interne : **ce qui fait débat**, Edition MAXIMA, Paris, France, 2003.
19. RENARD Jacques, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Edition : Eyrolles, Edition : 10, Paris, France, 2017.
20. RENARD Jacques, **Théorie et pratique de l'audit interne**, 8ème édition, Edition : EYROLLES, Paris, France, 2013.
21. SCHICK Pierre, Mémento d'Audit Interne, **méthode de conduite d'une mission**, Edition DUNOD, Paris, 2007.
22. SCHICK, J. Vera, O. Bourrouilh-parège, Audit **Interne et Référentiels de Risques**, Edition : DUNOD, Paris, 2010 ;

23. RANANJASON RALAZA Tokiniaina, Marie-Christine ROSIER, Guillaume Saby, comptabilité **et audit**, Edition : MILLESIME, 2015-2016, France
24. VANDEVILLE, (Pierre), **Audit qualité-sécurité-environnement**, Edition AFNOR, France ; 2003.

## II. Mémoires et thèses

1. CHEKROUN Meriem, **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne**, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion LMD, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, 2014.
2. ZIANI Abdelhak, **Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise**, Thèse de doctorat en sciences économiques, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, 2014.
3. KALACHE Meryem, **L'Appréciation de la Performance de la Fonction d'Audit Interne**, Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention d'un Diplôme de Magister en Sciences Commerciales et Financières Option : Comptabilité, Audit et Contrôle, ESC, 2016

## III. Articles

1. Journal Officiel, Article 40, 27ème Année, N 2, du 13 Janvier 1988,
2. Loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, journal officiel N°42, 11 juillet
3. La charte d'audit interne du groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE EST.

## IV. Sites Web

1. <https://www.auditlegaletcommissariatauxcomptes.fr/peu-dhistoire/>
2. <https://www.ifaci.com/>, « **L'AUDIT INTERNE VERS UNE COLLABORATION RENFORCÉE AVEC SES PARTENAIRES EXTERNES** », Septembre 1998.
3. <https://www.ifaci.com/>, « **AMÉLIORER LA COOPÉRATION ENTRE L'AUDIT INTERNE ET L'AUDIT EXTERNE** », 2014.

# **Table des matières**

## Table des matières

Titre	Page
<b>Remerciement</b>	
<b>Dédicaces</b>	
<b>SOMMAIRE</b>	<b>I</b>
<b>LISTE DES ABREVIATIONS</b>	<b>II</b>
<b>LISTE DES FIGURES</b>	<b>III</b>
<b>LISTE DES TABLEAUX</b>	<b>IV</b>
<b>RESUME</b>	<b>V</b>
<b>ABSTRACT</b>	<b>VI</b>
<b>INTRODUCTION GENERALE</b>	<b>A-E</b>
<b>Chapitre 1 : Fondements théoriques de l'audit interne</b>	<b>1</b>
<b>Introduction du chapitre</b>	<b>2</b>
Section 1 : Approche conceptuelle de l'audit interne	3
1. La notion de l'audit interne	3
1.1. Un aperçu historique sur l'audit interne	3
1.2. Définitions de l'audit interne	4
1.3. L'audit interne en Algérie	5
1.4. Les objectifs de l'audit interne	6
2. La typologie de l'audit interne	6
2.1. Selon le domaine concerné	7
2.1.1. Audit social	7
2.1.2. Audit qualité	7
2.1.3. Audit thématique	7
2.2. Selon la nature de l'audit ou son objectif	7
2.2.1. L'audit de conformité	7
2.2.2. L'audit de management	7
2.2.3. Audit de stratégie	7
2.3. Selon le domaine d'intervention de l'auditeur	8
2.3.1. Audit financier	8
2.3.2. Audit opérationnel	8
Section 2 : organisation structurelle et le Positionnement hiérarchique, d'audit interne	9
1. L'Organisation structurelle d'audit interne	9
1.1. L'organisation centralisée de l'audit interne	9
1.1.1. La segmentation du service d'audit interne par métier	9
1.1.2. La segmentation du service d'audit interne par domaine	10
1.2. L'organisation décentralisée de l'audit interne	10
1.3. L'organisation moyenne	11
2. Le positionnement hiérarchique d'audit interne	12
2.1. Le rattachement du service d'audit interne à la direction générale	12
2.2. Le rattachement au conseil d'administration ou au comité d'audit	13
2.3. Le rattachement à une direction opérationnelle	13
3. La distinction entre l'audit et les fonctions voisines	13
3.1. L'audit interne et l'audit externe	13
3.2. L'audit interne et le contrôle de gestion	14
3.3. L'audit interne et la gestion des risques	15
3.4. Audit interne et audit qualité	16
3.5. Audit interne et contrôle interne	17

3.6. Audit interne et l'inspection	17
Section 3 : La méthodologie de conduire une mission d'audit interne	19
1. Les Trois Phases Fondamentales d'une Mission d'Audit Interne	19
1.1. La phase de préparation	19
1.1.1. L'étape de familiarisation	21
1.1.2. L'étape d'identification des risques	22
1.1.3. L'étape de la définition des objectifs	24
1.2. La phase de réalisation	25
1.2.1. La réunion d'ouverture	25
1.2.2. Le programme d'audit ou programme de travail	26
1.2.3. Le travail sur le terrain	27
1.3. La phase de conclusion	28
1.3.1. Le projet de rapport d'audit	29
1.3.2. La réunion de clôture	29
1.3.3. Le rapport d'audit interne	30
1.3.4. Le suivi des recommandations	30
<b>Conclusion du chapitre</b>	<b>31</b>
<b>Chapitre 2 : La collaboration renforcée entre l'audit interne et le commissariat aux comptes</b>	<b>32</b>
<b>Introduction du chapitre</b>	<b>33</b>
Section 1 : Approche conceptuelle du commissariat aux comptes	34
1. La notion du commissariat aux comptes	34
1.1. L'historique du commissariat aux comptes	34
1.2. Définitions du commissariat aux comptes	36
1.3. Les conditions d'exercice de la profession du CAC	37
1.4. Les missions du commissariat aux comptes	38
2. Rôles, principes et obligations liées au comportement professionnel du CAC	39
2.1. Rôles du commissariat aux comptes	39
2.2. Principes du commissariat aux comptes	40
2.3. Obligations liées au comportement professionnel du CAC	40
Section 2 : Le déroulement d'une mission de la certification des comptes	42
1. La mise en œuvre de la mission	42
1.1. L'acceptation de la mission	42
1.2. Évaluation des risques et rédaction du plan de mission	42
1.2.1. Risque	42
1.2.2. Sous-étapes	43
1.2.3. Plan de mission	43
1.3. Étape de l'audit : réponses à l'évaluation du risque d'anomalies significatives	43
1.4. Travaux de fin de mission	44
1.4.1. Évènements postérieurs à la clôture	45
1.4.2. Lettre d'affirmation (déclarations de la direction)	46
1.4.3. Documentation des travaux	46
1.5. Rapports et communications	46
1.5.1. Rapport sur les comptes	46
1.5.1.1. La première partie	47
1.5.1.2. La deuxième partie	48
1.5.1.3. La troisième et dernière partie	48
2. La responsabilité du commissaire aux comptes	49
2.1. La responsabilité civile	49

2.2. La responsabilité pénale	49
2.3. La responsabilité disciplinaire	50
Section 3 : la collaboration renforcée entre l'audit interne et le CAC	51
1. L'évaluation du contrôle interne, point de convergence de l'audit interne et du commissariat aux comptes	51
1.1. Définition du contrôle interne	51
1.2. Finalité du contrôle interne	51
1.3. Nécessité de l'évaluation du contrôle interne par le CAC	52
1.4. La prise de connaissance par le commissaire aux comptes du contrôle interne	52
1.4.1. Méthodologie de prise de connaissance des procédures	52
1.4.2. Outils de description des procédures	52
1.5. L'évaluation théorique et le contrôle de l'application permanente des procédures de contrôle interne	53
1.6. Les conclusions sur l'évaluation du contrôle interne	53
2. Les relations entre les auditeurs internes et les commissaires aux comptes	54
2.1. Les différences qui existent entre audit interne et commissariat aux comptes	54
2.2. La collaboration fructueuse entre l'audit interne et l'audit externe	55
2.3. Interaction entre l'audit interne et l'audit externe	56
3. La coopération d'audit interne et du commissariat aux comptes	56
<b>Conclusion du chapitre</b>	<b>61</b>
<b>Chapitre3 : l'étude de cas</b>	<b>62</b>
<b>Introduction du chapitre</b>	<b>63</b>
Section 1 : Présentation Générale du groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE DE L'EST	64
1. Historique du groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE DE L'EST	64
2. Les missions du groupe	65
3. Les produits du groupe	65
Section 2 : La conduite d'une mission d'audit interne au sein du groupe ORAVIE GROUPE AVICOLE DE L'EST UAB TEBESSA	66
1. Elaboration du plan d'audit interne	66
2. Préparation du programme d'Audit	67
2.1. Le thème d'audit	67
2.2. La durée d'une mission d'audit	67
2.3. Le choix d'équipe	67
3. Les trois phases fondamentales de conduire une mission d'audit interne au sein d'UAB TEBESSA	67
3.1. La phase de préparation	68
3.1.1. La Lettre de mission	68
3.1.2. L'étude préliminaire	68
3.2. La phase de vérification	68
3.2.1. La réunion d'ouverture	68
3.2.2. Le travail sur le terrain	69
3.2.3. La réunion de clôture	69
3.3. La phase de conclusion	69
3.3.1. Le projet de rapport	69
3.3.2. Le rapport définitif	72
3.3.3. Le suivi des recommandations	73

Section 3 : L'apport de l'auditeur interne pour le commissaire aux comptes dans le processus de la certification des comptes	74
1. Prise de connaissance du groupe et planification de la mission	74
1.1. Moyens de la prise de connaissance	75
1.2. Planification de la mission	75
2. Evaluation du contrôle interne	75
2.1. Prise de connaissance générale du contrôle interne	76
2.2. Evaluation du dispositif de contrôle interne	76
2.3. Elaboration du programme de travail	77
3. L'apport effectué par l'auditeur interne pour aider le commissaire aux comptes	78
<b>Conclusion du chapitre</b>	<b>80</b>
<b>Conclusion générale</b>	<b>81-84</b>
<b>Bibliographie</b>	<b>85-87</b>
<b>Table des matières</b>	<b>I-IV</b>