

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE –KOLEA-

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master en
sciences commerciales et financières**

Spécialité : comptabilité et finances

Thème :

**La création d'une structure d'audit
interne**

Cas : Fruital Coca-Cola

Elaboré par :

BOUBEZARI Dina

ASSAMEUR Asma

Encadré par :

Pr : MOKRANI

Abdelkrim

Lieu de stage : Fruital Coca-Cola, Rouiba, Alger

Période de stage : du 10 avril 2017 au 25 mai 2017

Juin 1017

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE –KOLEA-

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master en
sciences commerciales et financières**

Spécialité : comptabilité et finances

Thème :

**La création d'une structure d'audit
interne**

Cas : Fruital Coca-Cola

Elaboré par :

BOUBEZARI Dina

ASSAMEUR Asma

Encadré par :

Pr : MOKRANI

Abdelkrim

Lieu de stage : Fruital Coca-Cola, Rouiba, Alger

Période de stage : du 10 avril 2017 au 25 mai 2017

Juin 1017

Remerciements :

*Nous remercions **Allah** le tout puissant de nous avoir donné le courage et la volonté de mener ce présent travail.*

*Nous remercions en premier, **Mr Mokrani Abdelkrim** d'avoir accepté de nous encadrer, nous sommes très reconnaissantes pour tous ses efforts, pour le temps qu'il nous a consacré tout au long de cette période, et sa participation au cheminement de ce mémoire par son expertise et son amical soutien.*

Vous êtes notre exemple monsieur !

*Nous remercions également toute **l'équipe de Fruital Coca-Cola** de nous avoir accueillis et intégrés.*

*Nous tenons aussi à adresser notre remerciement le plus sincère **aux membres de jury** pour l'honneur qu'ils nous ont attribué en faisant part de notre soutenance.*

*Aussi, nous tenons à exprimer notre profonde gratitude à nos **enseignants** à **l'Ecole Supérieure de Commerce et l'Ecole Préparatoire des Sciences Economiques et de Gestion d'Annaba et d'Alger.***

Dédicace :

Je dédie ce travail à :

Mes chers parents qui sont la source de mon éducation, de mon savoir et de mes principes.
Pour leur présence et leur encouragement, pour le réconfort qu'ils m'ont apporté quand le
besoin s'est fait sentir et à qui tout le mérite est rendu.

Mes chères sœurs **Nada** et **Anfel**, vous êtes le don du ciel pour moi, merci à vous aussi !

Mes meilleures amies **Asma**, **Sima**, **Messaouda**, **Meriem**, **Hanane** et **Sara**, merci d'être
présentes à mes côtés pendant ce parcours...

A tous ceux qui me sont chers

Dina

Dédicace :

Je dédie ce travail à :

Mes chers parents pour tous leurs sacrifices, leur amour, leur tendresse, leur soutien, leurs prières tout au long de mes études et pour toutes les valeurs qu'ils ont su m'inculquer.

A ma grand-mère pour sa douceur et sa gentillesse.

*Pour mes chers frères **Anis**, **Ayoub** et **Aymen** pour leur appui et leur encouragement.*

*A mon mari **Lyes** pour son soutien et pour son amour.*

*A mon binôme **Dina** pour son encouragement et son soutien.*

*A toute **ma famille** et **mes amies**.*

A tous ceux qui me sont chers.

Asma

Sommaire

	Page
Liste des tableaux.....	II
Liste des figures.....	III
Liste des abréviations.....	IV
Liste des annexes.....	V
Résumé.....	VI
Introduction générale.....	a
Chapitre 1 : Concepts de base sur l’audit interne	
Section 1 : Généralités sur l’audit interne.....	2
Section 2 : Le Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l’audit interne (CRIPP).....	9
Chapitre 2 : La création d’une structure d’audit interne	
Section 1 : Les critères d’opportunité et les outils de mise en place d’une structure d’audit interne.....	33
Section 2 : Les étapes de mise en place d’une structure d’audit interne.....	49
Chapitre 3 : La mise en place d’une structure (cellule) d’audit interne à Fruitil Coca-Cola	
Section 1 : La présentation de Fruitil Coca-Cola.....	61
Section 2 : les étapes de création de la structure (cellule) d’audit interne de Fruitil Coca-Cola.....	71
Conclusion générale	103
Bibliographie.....	108
Annexes.....	i
Table des matière.....	VII

Liste des tableaux

	Page
Tableau n°1 : Matrice d'évaluation des risques.....	84

Liste des figures

	Page
Figure n°1 : Organigramme général de Fruital Coca-Cola.....	68
Figure n°2 : Organigramme de la direction Finances et Contrôle de Gestion.....	69
Figure n°3 : Cartographie des risques.....	86
Figure n°4 : Cycle d'appréciation du contrôle interne.....	101

Liste des abréviations

Abréviation	Signification
IFACI	Institut Français de l’Audit et du Contrôle Interne
IIA	Institute of Internal Auditors
CRIPP	Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l’audit interne
QCI	Questionnaire du Contrôle Interne
FRAP	Feuille de Révélation et d’Analyse de Problème
SARL	Société A Responsabilité Limitée
ECCBC	Equatorial Coca-Cola Bottling Company
KEK	Khmis El Khechna
BBA	Bordj Bou Arreridj
IT	Information Technology
RI	Risque Inhérent
RC	Risque de Contrôle
RD	Risque de Détection
IA	Internal Auditors
KA	Key Account
TVA	Taxes sur Valeur Ajoutée

Liste des annexes

	Page
Annexe n°1 : Plan d'audit interne.....	i

Résumé :

L'Audit Interne est une activité indépendante et objective qui contribue à la maîtrise des entreprises et à créer de la valeur ajoutée, ce qui a conduit Fruitall Coca-Cola à donner plus d'importance et de considération à cette fonction afin de diminuer les risques, d'assurer la transparence et de contribuer à sa performance.

Le but de cette étude est d'aider Fruitall Coca-Cola à mettre en place une fonction d'audit interne.

Mots-clés :

Audit interne, valeur ajoutée, risques, performance, mise en place.

Abstract:

Internal Audit is an independent and objective activity that contributes to the control of companies and to create added value, which led Fruitall Coca-Cola to give more importance and consideration to this function in order to reduce risks, ensure transparency and to contribute to her performance.

The purpose of this study is to help Fruitall Coca-Cola to implement an internal audit function.

Key words:

Internal audit, added value, risks, performance, implementation.

INTRODUCTION GENERALE

Introduction générale :

Vu la mondialisation, où tous les secteurs sont désormais entrés dans le domaine de la concurrence, cette dernière est devenue incontestable pour toutes les entreprises. Elle leur permet de se positionner pour qu'elles puissent avancer dans un contexte beaucoup meilleur et évolutif.

L'entreprise est en permanence confrontée à l'amélioration de sa performance dans un environnement instable plein des multiplicateurs de risque qui rendent sa position de plus en plus difficile.

Dans la mesure où l'avenir est imprévisible, l'entreprise exprime son inquiétude par le risque que des événements probables pourraient intervenir dans son univers et impacter le fonctionnement normal de ses activités, ce qui va impliquer une déviation de ses objectifs assignés.

Dans ces conditions, les dirigeants sont naturellement amenés à s'interroger sur la maîtrise du fonctionnement de leur organisation. A cet égard, l'entreprise soucieuse de sa pérennité est tenue d'accorder une importance majeure à l'efficacité de son système de contrôle interne.

En effet, l'importance que connaît le contrôle interne au sein des entreprises traîne avec lui une augmentation de l'intérêt accordé à la fonction de l'audit interne. Ceci peut se justifier par le rôle important de l'audit interne dans l'évaluation du système de contrôle interne, qu'il contribue à maintenir à un niveau d'efficacité satisfaisant.

Pour ce faire, l'audit interne donne une assurance raisonnable que les opérations menées sont sous contrôle et qu'elles contribuent donc aux objectifs de l'entreprise. Si ce n'était pas le cas, elle apporterait des recommandations et des conseils pour remédier au dysfonctionnement, ce qui conduirait à une maîtrise des risques et des activités de l'entreprise.

Donc, les entreprises souhaitant renforcer leurs mécanismes de contrôle interne doivent envisager de créer une structure d'audit interne.

1. Choix et intérêt du sujet :

Le choix porté sur ce thème n'est pas fortuit, c'est pour plusieurs raisons que nous nous sommes intéressées à ce sujet :

- Cette courte formation sera pour nous l'occasion pour mieux asseoir nos connaissances théoriques dans le domaine d'audit interne qui est en relation directe avec notre spécialité, et surtout les confronter à des situations réelles et concrètes ;
- Aussi, l'exclusivité et l'importance qu'a connu l'audit interne récemment nous a poussé à faire une formation de qualité dans ce domaine afin d'enrichir notre expérience dans l'attente d'exercer la profession d'audit d'une façon efficace dans un avenir proche.

2. Objectif de l'étude :

Cette étude a pour objectif principal de donner une attention particulière à la démarche de la mise en place de la structure d'audit interne au sein des entreprises.

Ce travail de recherche sera un fil conducteur pour tout responsable d'audit interne devant créer une structure d'audit interne. Il donne une vision précise sur l'ensemble des étapes à suivre pour mettre en place une structure d'audit interne d'une manière efficace et correcte.

3. La problématique :

La préoccupation qui nous vient à l'esprit sera sous forme de la problématique principale suivante : « **quelle démarche à suivre pour mettre en place une structure d'audit interne ?** »

Afin de pouvoir répondre à notre problématique, nous avons posé les questions subsidiaires suivantes :

- Qu'est-ce que l'audit interne et quelle est sa finalité ?
- Qu'est ce qui justifie la création d'une structure d'audit interne ?
- Peut-on maîtriser l'entreprise sans avoir recours à l'audit interne ?

4. Les hypothèses :

Ainsi, nous avons essayé de donner comme réponse préalable aux questions subsidiaires précédentes les hypothèses suivantes :

- L'audit interne est une fonction indépendante et objective, elle vise à évaluer le système de contrôle interne et apporter des recommandations et des conseils pour l'améliorer ;
- La croissance et la complexité des activités de l'entreprise sont des raisons principalement avancées pour décider de la création d'un service d'audit interne. Dès lors qu'une entreprise se développe, que le nombre de ses filiales s'accroît, que le nombre d'activités se diversifie, il apparaît plus difficile aux dirigeants de garder la maîtrise des risques et d'obtenir toute la visibilité nécessaire au pilotage de l'entreprise ;
- L'entreprise peut être bien gérée et contrôlée sans se doter d'une structure d'audit interne.

5. Méthodologie de travail :

Pour réaliser notre étude, nous avons opté pour une approche descriptive afin de décrire l'ensemble des étapes de création de la structure d'audit interne au sein de l'entreprise d'accueil, nous avons utilisé aussi une approche analytique qui nous a permis d'analyser les données et ressortir des recommandations concernant cette mise en place.

Afin d'accomplir notre travail de recherche soit du côté théorique ou pratique, nous avons utilisé quelques outils importants dans la recherche scientifique.

Ces outils sont comme suit :

- La recherche bibliographique : comprend la consultation des ouvrages, des documents officiels, des sites internet, des travaux de recherche universitaires, des articles, des revues ainsi que tous ceux qui ont une relation directe avec notre travail afin de mieux comprendre notre sujet et bénéficier des études précédentes ;
- L'entretien : nous avons fait un entretien direct avec le responsable de l'audit interne où nous avons pu dessiner les grandes lignes de notre travail.

6. La structure de travail :

La présentation de notre étude dans sa forme définitive, se fera à travers trois chapitres : Le premier chapitre aura pour objectif de présenter le cadre conceptuel de l'audit interne. Il s'intitulera « Concepts de base sur l'audit interne ». A cet effet, il sera organisé en deux sections : Dans la première section, on présentera les fondamentaux de l'audit interne. La seconde va porter sur la présentation des différentes composantes du cadre référentiel de la fonction d'audit interne.

Quant au deuxième chapitre, il traitera dans la première section l'ensemble des critères d'opportunité expliquant la création d'une structure d'audit interne ainsi que l'ensemble des outils nécessaires à la mise en place. La deuxième section va être consacrée pour décrire les différentes étapes de création de la structure d'audit interne. Il s'intitulera « La création d'une structure d'audit interne ».

Enfin le troisième chapitre abordera l'étude de notre cas pratique. Après une présentation de l'organisme d'accueil, nous ferons une description détaillée sur la méthode utilisée pour créer et mettre en place leur service d'audit interne. Ce chapitre aura pour intitulation « La création d'une structure Audit Interne au sein de Fruital Coca-Cola ».

CHAPITRE I

CONCEPTS DE BASE DE L'AUDIT INTERNE

Introduction du premier chapitre :

L'audit interne est devenu aujourd'hui un élément d'une importance majeure au sein des organisations. La mondialisation de l'économie, les crises qui secouent ces dernières années (Enron, WorldCom,...etc.) leur imposent l'introduction de l'audit interne comme fonction stratégique.

Ce premier chapitre aura pour objectif de définir et de cerner le concept d'audit interne. Nous essayerons d'aborder des généralités sur la fonction de l'audit, à travers deux sections :

Dans la première section, on présentera un aperçu général sur la dimension historique de l'audit interne, quelques définitions ainsi que ses objectifs, ses caractéristiques et enfin on le situera par rapport au contrôle interne.

La seconde, on va la consacrer en particulier aux différentes composantes du cadre référentiel de la fonction d'audit interne ainsi que l'utilité des normes internationales de l'audit interne.

Section 1 : Généralités sur l'audit interne

Le terme d'audit interne qui constitue l'objet de notre réflexion a des origines anciennes développées à travers le temps. Il est donc nécessaire avant de le définir, déterminer ses caractéristiques et ses objectifs, de présenter un aperçu historique sur son origine.

1. Historique :

La fonction d'audit interne est relativement récente, elle a été créée lors de la crise économique de 1929 aux Etats-Unis¹.

A cette époque, les entreprises américaines subissaient les effets néfastes de la récession économique, la priorité était alors à la réduction des charges, la moindre économie leur permettait de respirer. La plupart des entreprises américaines faisaient appel aux services des cabinets d'audit externes qui assumaient plusieurs tâches préparatoires : analyses des comptes, inventaires divers, sondages variés,... pour aboutir à la certification des états financiers.

Afin de réduire les honoraires versés à ces organismes indépendants, il a été suggéré de faire assurer certaines tâches secondaires par le personnel de l'entreprise. Les cabinets d'audit externes donnèrent leur accord, à condition d'une certaine supervision. Les entreprises réussirent à alléger leurs charges.

Ainsi sont apparus ces « **Auditeurs** » qui effectuaient des travaux d'audit, mais « **Internes** » puisque membre à part entière de l'entreprise. Ils travaillent en collaboration avec les auditeurs externes, ils étaient une sorte de sous-traitants, sans toutefois en établir les synthèses et les conclusions.

Une fois la crise économique est passée, les entreprises continuaient à utiliser leurs auditeurs internes, puisqu'ils avaient acquis le savoir, la méthodologie et les outils appliqués au domaine comptable, le champ d'application s'est étendu par la suite à toutes les fonctions de l'entreprise et n'est plus resté limité à l'audit comptable et financier.

Notons que la fonction d'audit interne est toujours considérée comme une fonction nouvelle, comparaison faite par rapport aux fonctions classiques qui ont toujours existées : la fonction commerciale, la fonction de production, la fonction comptable,... etc.

¹ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, édition EYROLLES, Paris, 2010, p.35.

La fonction d'audit interne n'est apparue en France que dans les années 1960, et ce n'est qu'à partir des années 1980 que l'originalité et la spécificité de l'audit interne se dégagèrent et se précisèrent.² Aujourd'hui, elle est considérée comme³ :

- Une fonction universelle : cette qualification a un double sens, car elle s'applique à toutes les entités et à toutes les fonctions là où elle s'exerce ;
- Une fonction permanente mais périodique pour ceux qui la pratiquent.

Ces caractéristiques de la fonction d'audit interne sont maintenant acquises et reconnues. Cette évolution ne s'est pas produite uniformément, ni brutalement, petit à petit la fonction s'est composée son nouveau visage. Pour ce faire, elle a progressivement étendu son champ d'application en franchissant des étapes significatives et qui ont laissé des strates qui en sont la superstructure⁴.

2. La définition de l'audit interne :

De nombreuses définitions ont été formulées pour définir ce concept. Cependant, compte tenu de leur exhaustivité, nous ne reprendrons que les plus importantes :

Selon l'IFACI :

« L'audit interne est la révision périodique des instruments dont dispose une direction pour contrôler et gérer l'entreprise, cette activité est exercée par un service dépendant de la direction de l'entreprise et indépendant des autres services.

Les objectifs principaux des auditeurs internes sont donc, dans le cadre de cette révision périodique, de vérifier si les procédures en place comportent les sécurités suffisantes, si les informations sont sincères, les opérations régulières, les organisations efficaces, les structures claires et actuelles.⁵ »

² RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., P.36.

³ KHALASSI, (Reda) : Les applications de l'audit interne, 2010, HOUMA édition, Alger, P.51.

⁴ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., P.46.

⁵ CHAOUCH, (Abdelaziz) : Thèse doctorat : Essai de mise en place d'une cellule d'audit interne, Ecole supérieure de commerce, Alger, 2005, P.10.

Selon l'IIA :

L'Institute of Internal Auditors (IIA), dont l'une des missions principales est d'élaborer les normes et les pratiques professionnelles de l'audit, a proposé en 1990 la définition suivante : « *L'audit interne est une fonction indépendante d'appréciation exercée au sein d'une organisation, au service de celle-ci, pour examiner et évaluer les activités de l'organisation. L'objectif de l'audit interne est d'aider les membres de l'organisation à s'acquitter efficacement de leurs responsabilités. A cette fin, l'audit interne leur fournit des analyses, appréciations, conseils et informations concernant les activités revues. L'objectif de l'audit inclut la promotion d'un contrôle efficace à un coût raisonnable.* »⁶

Mais la définition officielle la plus récente est celle qui a été donnée par l'IIA le 29 juin 1999 et traduite par le conseil d'administration de l'IFACI le 21 mars 2000 : « *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 son efficacité.* »⁷

Selon Olivier Lemont, « *l'audit interne est une activité indépendante, objective et impartiale, exercée dans une organisation (entreprise, organisme, ...), par des personnes formées, le plus souvent de l'organisation et en équipe; menée pour produire de la valeur ajoutée pour cette organisation en lui apportant assurance sur son fonctionnement et conseils pour l'améliorer : l'audit l'aide à atteindre ses objectifs par une approche systématique et méthodique d'évaluation et d'amélioration des processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise.* »⁸. Cette définition est très proche de celle adoptée en juin 1999 par l'IIA.

Les deux définitions, de l'IFACI et de l'IIA, mettent en exergue les fondements et les objectifs de l'audit interne :

⁶ BOUDRIGA, (Zied) : Audit interne : organisation et pratiques, collection Azurite, Tunisie, 2012, p.134.

⁷ <http://www.ifaci.com/bibliotheque/bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/referentiel-international-de-l-audit-interne/acces-par-composante-du-cadre-de-reference/definition-de-l-audit-interne-207.html>. (Consulté le 02/03/2017 à 21h06).

⁸ LEMONT, (Olivier) : l'audit interne, édition e-theque, Onnaing, 2003, P.03.

- L'objectivité et l'indépendance conditionne une mission d'audit interne efficace ;
- L'audit interne est une activité d'évaluation des processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise ;
- L'audit interne apporte à l'organisation une assurance sur son fonctionnement et des conseils pour l'améliorer ;
- L'audit interne, contrairement à ce qu'on peut penser, crée de la valeur ajoutée et aide l'organisation à atteindre les objectifs visés ;
- Il se pratique selon une méthode qui repose sur une approche par les risques.

Les instruments et les dispositions (procédures, organisations, systèmes d'informations...etc.) que la direction met en place pour maîtriser les activités de son entreprise, sont communément appelées « dispositifs du contrôle interne ». Donc, l'audit interne est une activité d'évaluation du contrôle interne.

3. Les objectifs de l'audit interne :

L'audit interne vise à fournir à tous les échelons de la hiérarchie des informations leur permettant de contrôler efficacement les opérations sous leur responsabilité, il vise également à faire peser sur toute prise de décision une rigueur méthodologique caractérisée notamment par :

- La prise en compte de toutes les informations pertinentes dont la fiabilité doit être contrôlée ;
- L'identification et la quantification des risques inhérents à chacun des choix examinés ;
- La mise en comparaison effective des divers choix possibles dont l'analyse objective doit être vérifiée.

Selon Mikol, l'audit interne peut avoir comme objectif⁹ :

- Le jugement de la qualité de gestion de l'entreprise ;
- L'amélioration des performances de l'entité auditée.

⁹MIKOL, (Alain) : « Forme d'audit : L'audit interne, encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », édition Economica, Paris, 2000, p.735.

D'autres objectifs qui sont considérés aujourd'hui comme un défi pour les auditeurs interne est, la création de la valeur ajoutée, cette dernière est devenue son objectif principal. La définition même de l'audit interne précise que l'auditeur interne « contribue à créer de la valeur ajoutée ». Cette exigence est traduite dans les recommandations de l'auditeur.

En effet, selon Jacques Renard, l'audit interne ne doit pas uniquement effacer les erreurs ou vérifier les procédures comptables, mais, il est là pour donner des recommandations et des conseils en toute matière de contrôle à fin d'améliorer la performance de l'entreprise¹⁰.

4. Les caractéristiques de l'audit interne :

L'audit interne se caractérise par :

- **L'universalité :** la fonction d'audit interne s'applique à toutes les organisations et à toutes les fonctions. En effet, quelle que soit la taille de l'entreprise (grande, moyenne, petite), sa nature (commerciale, industrielle, services), l'audit interne peut, sinon doit être utilisé pour maîtriser les activités de l'entreprise et atteindre les objectifs qui lui sont assignés ;
- **La périodicité :** l'audit interne est une fonction périodique, ce qui veut dire qu'elle s'effectue d'une manière ponctuelle et discontinue dans le temps et cela par rapport aux auditeurs internes, qui interviennent en fonction de la nature et de l'importance du risque à auditer¹¹ ;
- **L'indépendance :** les auditeurs internes doivent être indépendants des activités qu'ils auditent, pour cela le service d'audit interne doit être situé à un niveau hiérarchique qui lui confère une indépendance totale vis-à-vis les autres services et lui garantit une meilleure qualité d'intervention dans leurs missions¹² ;

¹⁰ RENARD, (Jacques) : La pratique de l'audit interne, Op.cit., p.57.

¹¹ SAWYER, (L.B) : La pratique de l'audit interne, IIA, 2^{ème} édition, 1976, p.2.

¹² KHALASSI, (Reda), op.cit., p.47.

- **L'Objectivité :** L'auditeur doit réaliser ses missions et présenter ses conclusions en toute indépendance, honnêteté intellectuelle, loyauté et impartialité. Pour cela, il ne doit pas être dans une position où il est juge et partie, qui risque de compromettre le caractère impartial de son jugement, il doit avoir une attitude non biaisée et éviter tout conflit d'intérêt¹³.

5. La différence entre l'audit interne et le contrôle interne :

L'audit interne est parfois assimilé au contrôle interne qui, en fait ne constitue qu'un champ sur lequel s'appuie l'audit interne pour se déployer.

Avant de déterminer la différence entre les deux concepts audit interne et contrôle interne, on doit définir d'abord le contrôle interne, les définitions sont nombreuses mais l'accord se fait sur l'essentiel, pour cela on a choisi les plus importantes¹⁴.

L' « American Institute of Certified Public Accountants » l'a défini comme suit :
« *Le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction.* »

Alors que le « Consultative Committee of Accountancy » de Grande Bretagne a donné la définition suivante : « *Le contrôle interne comprend l'ensemble des systèmes de contrôle, financiers et autres, mis en place par la direction à fin de pouvoir diriger les affaires de l'entreprise de façon ordonnée et efficace, assurer le respect des politiques de gestion sauvegarder les actifs et garantir autant que possible l'exactitude et l'état complet des informations enregistrées.* »

Pour Jacques Renard, le contrôle interne n'est qu'un ensemble de dispositifs mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités.

¹³ RENARD, (Jacques) : L'AUDIT INTERNE : ce qui fait débat, édition MAXIMA, Paris, 2003, p.239.

¹⁴ RENARD, (Jacques) : la pratique de l'audit interne, op.cit., p.135

L'audit est devenu un mot d'un usage courant et on ne peut pas parler d'audit sans étudier et comprendre les mécanismes de contrôle interne existant dans tout organisme.

D'après les définitions citées ci-dessus, on peut percevoir que toutes s'accordent pour préciser que, contrairement à l'audit interne, le contrôle interne n'est pas une fonction mais un ensemble de dispositifs mis en œuvre par les responsables pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités.

Pour les auditeurs externes, les commissaires aux comptes et les experts comptables et l'organisation elle-même, le contrôle interne est un moyen pour atteindre des objectifs spécifiques assignés tel que : assurer et certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et résultats alors que pour les auditeurs interne il s'agit d'une finalité.

En effet, l'audit interne a pour fonction principale l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne. Sans un tel dispositif de pilotage, le système de contrôle interne peut, avec le temps, perdre son efficacité et ne plus être capable de faire face aux risques ce qui pourrait provoquer un impact négatif sur la performance de l'entreprise, donc l'audit contrôle le contrôle interne¹⁵.

¹⁵ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., p.134.

Section 2 : Le Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles (CRIPP) de l'audit interne

Le caractère universel de l'audit interne fait que ses activités sont conduites dans différents environnements juridiques et culturels, dans des organisations dont l'objet, la taille et la structure sont divers.

Pour éviter que l'éthique et la pratique de l'audit interne ne soient influencées par chaque environnement, un ensemble de textes a été mis en place pour régir la fonction : le référentiel de l'audit interne.

Cet ensemble de document explicite tout ce qu'il faut savoir et respecter pour la pratique de l'audit interne.

1. Les composants du cadre de référence de l'audit interne :

1.1 La déclaration des responsabilités :

La déclaration des responsabilités se fait par le biais d'un document appelé « la charte d'audit interne », cette dernière est considérée comme importante qu'elle est exigée par la première des normes professionnelles, la norme 1000.

La charte d'audit interne est destinée à présenter la fonction d'audit interne et à la faire connaître aux autres acteurs de l'entreprise. Ce document formel définit la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation et son champ d'activité (autorisation d'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la bonne exécution des audits), garantit les conditions d'indépendance de la fonction et protège-les audits contre tout excès. Cela signifie que de ce document officiel sert à préciser les missions, les responsabilités et les pouvoirs de la fonction d'audit interne¹⁶.

1.2 Le code de déontologie :

Le Code de déontologie de l'IIA (The Institute of Internal Auditors) comprend des principes fondamentaux pertinents applicables à la profession et à la pratique de l'audit interne, ainsi que les règles de conduite décrivant le comportement attendu des auditeurs internes. Il s'applique à la fois aux personnes et aux entités qui réalisent des missions d'audit

¹⁶ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., P.398.

interne. Il a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne.

Il comprend trois (3) composantes essentielles¹⁷ :

1.2.1 Champ d'application et caractère obligatoire :

Le code de déontologie s'applique aux personnes et aux entités qui fournissent des services d'audit interne.

Toute violation du Code de Déontologie par des membres de l'Institut, des titulaires de certifications professionnelles de l'IIA ou des candidats à celles-ci, fera l'objet d'une évaluation et sera traitée en accord avec les Statuts de l'Institut et ses Directives Administratives. Le fait qu'un comportement donné ne figure pas dans les Règles de Conduite ne l'empêche pas d'être inacceptable ou déshonorant et peut donc entraîner une action disciplinaire à l'encontre de la personne qui s'en est rendu coupable.

1.2.2 Principes :

Le code de déontologie énonce quatre (4) principes fondamentaux, il est attendu des auditeurs internes qu'ils les respectent et les appliquent correctement :

Intégrité :

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

Objectivité :

Les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné.

Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui.

Confidentialité :

¹⁷ <http://www.ifaci.com/Bibliotheque/Bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/Referentiel-international-de-l-audit-interne/code-deontologie-394.html> (consulté le 26/03/2017 à 20h49)

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

Compétence :

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

Pour qu'une fonction d'audit interne soit efficace, l'ensemble des principes doivent être effectivement mis en place et fonctionner. Le non-respect de l'un de ces principes pourrait impliquer que l'activité d'audit interne ne réalise pas sa mission aussi efficacement qu'elle le pourrait.

1.2.3 Règles de conduite :

Les règles de conduite déclinent l'application des quatre (4) principes fondamentaux de façon claire et pratique, elles sont au nombre de douze et peuvent se résumer ainsi :

Intégrité

Les auditeurs internes :

- Doivent accomplir leur mission avec honnêteté, diligence et responsabilité ;
- Doivent respecter la loi et faire les révélations requises par les lois et les règles de la profession ;
- Ne doivent pas sciemment prendre part à des activités illégales ou s'engager dans des actes déshonorants pour la profession d'audit interne ou leur organisation ;
- Doivent respecter et contribuer aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.

Objectivité

Les auditeurs internes :

- Ne doivent pas prendre part à des activités ou établir des relations qui pourraient compromettre ou risquer de compromettre le caractère impartial de leur jugement. Ce principe vaut également pour les activités ou relations d'affaires qui pourraient entrer en conflit avec les intérêts de leur organisation ;

- Ne doivent rien accepter qui pourrait compromettre ou risquer de compromettre leur jugement professionnel ;
- Doivent révéler tous les faits matériels dont ils ont connaissance et qui, s'ils n'étaient pas révélés, auraient pour conséquence de fausser le rapport sur les activités examinées.

Confidentialité

Les auditeurs internes :

- Doivent utiliser avec prudence et protéger les informations recueillies dans le cadre de leurs activités ;
- Ne doivent pas utiliser ces informations pour en retirer un bénéfice personnel, ou d'une manière qui contreviendrait aux dispositions légales ou porterait préjudice aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.

Compétence

Les auditeurs internes :

- Ne doivent s'engager que dans des travaux pour lesquels ils ont les connaissances, le savoir-faire et l'expérience nécessaires ;
- Doivent réaliser leurs travaux d'audit interne dans le respect des Normes Internationales pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne ;
- Doivent toujours s'efforcer d'améliorer leur compétence, l'efficacité et la qualité de leurs travaux.

1.3 Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne :

La fonction d'audit interne s'exerce dans la limite des normes définies par la profession. Le respect de ces normes est essentiel pour que les auditeurs internes puissent s'acquitter de leurs responsabilités. Ces normes déclinent de deux (2) catégories essentielles : les normes de qualification et les normes de fonctionnement. Elles s'appliquent à toutes les missions d'audit.

Les normes de mise en œuvre complètent les normes de qualification et les normes de fonctionnement en indiquant les exigences applicables aux missions d'assurance (A) ou de conseil(C).¹⁸

1.3.1 Les normes de qualification : série 1000

Les normes de qualification énoncent les caractéristiques des entités et des personnes qui réalisent des activités d'audit interne.

1000 – Mission, pouvoirs et responsabilités

La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne, en cohérence avec la Mission de l'audit interne et les dispositions obligatoires du Cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP) de l'audit interne (les Principes fondamentaux pour la pratique professionnelle de l'audit interne, le Code de déontologie, les Normes et la Définition de l'audit interne). Le responsable de l'audit interne doit revoir périodiquement la charte d'audit interne et la soumettre à l'approbation de la direction générale et du Conseil.

1000. A1 - La nature des missions d'assurance doit être définie dans la charte d'audit interne. S'il est prévu d'effectuer des missions d'assurance à l'extérieur de l'organisation, leur nature doit être également définie dans la charte d'audit interne.

1000. C1 - La nature des missions de conseil doit être définie dans la charte d'audit interne.

1010 – Reconnaissance des dispositions obligatoires dans la charte d'audit interne

Le caractère obligatoire des Principes fondamentaux pour la pratique professionnelle de l'audit interne, du Code de déontologie, des *Normes* et de la Définition de l'audit interne doit être reconnu dans la charte d'audit interne.

Le responsable de l'audit interne devrait présenter la Mission de l'audit interne et les dispositions obligatoires du Cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP) de l'audit interne, à la direction générale et au Conseil.

¹⁸ <http://www.ifaci.com/Bibliotheque/Bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/Referentiel-international-de-l-audit-interne/normes-internationales-209.html> (consulté le 26/03/2017 à 20h53)

1100 – Indépendance et objectivité

L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité.

1110 – Indépendance dans l'organisation

Le responsable de l'audit interne doit être rattaché à un niveau de l'organisation qui permette à la fonction d'audit interne d'exercer ses responsabilités. Le responsable de l'audit interne doit, au moins chaque année, confirmer au Conseil, l'indépendance de l'audit interne dans l'organisation.

1110. A1 - L'audit interne ne doit subir aucune ingérence lors de la définition de son périmètre, de la réalisation des missions et de la communication des résultats. Dans l'éventualité de telles ingérences, le responsable de l'audit interne doit les exposer et discuter de leurs conséquences avec le Conseil.

1111 – Relation directe avec le Conseil

Le responsable de l'audit interne doit communiquer et dialoguer directement avec le Conseil.

1112 – Rôles du responsable de l'audit interne en dehors de l'audit interne

Lorsque le responsable de l'audit interne se voit confier, des rôles et/ou des responsabilités qui ne relèvent pas de l'audit interne, des précautions doivent être prises pour limiter les atteintes à l'indépendance ou à l'objectivité.

1120 – Objectivité individuelle

Les auditeurs internes doivent avoir une attitude impartiale et non biaisée, et éviter tout conflit d'intérêts.

1130 – Atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité

Si l'indépendance ou l'objectivité des auditeurs internes sont compromises dans les faits ou en apparence, les parties concernées doivent en être informées de manière précise. La forme de cette communication dépendra de la nature de l'atteinte à l'indépendance.

1130. A1 – Les auditeurs internes doivent s'abstenir d'auditer les opérations dont ils étaient auparavant responsables. L'objectivité d'un auditeur interne est présumée altérée lorsqu'il réalise une mission d'assurance pour une activité dont il a eu la responsabilité au cours de l'année précédente.

1130. A2 – Les missions d'assurance concernant des fonctions dont le responsable de l'audit a la charge doivent être supervisées par une personne ne relevant pas de la fonction d'audit interne.

1130. A3 – L'audit interne peut réaliser des missions d'assurance concernant des domaines où il a effectué précédemment des missions de conseil, à condition que la nature de cette activité de conseil n'ait pas porté atteinte à l'objectivité, et que l'objectivité individuelle soit gérée au moment de l'affectation des ressources à la mission.

1130. C1 – Les auditeurs internes peuvent être amenés à réaliser des missions de conseil liées à des opérations dont ils ont été auparavant responsables.

1130. C2 – Si l'indépendance ou l'objectivité des auditeurs internes sont susceptibles d'être compromises lors des missions de conseil qui leur sont proposées, ils doivent en informer le client donneur d'ordre avant de les accepter.

1200 – Compétence et conscience professionnelle

Les missions doivent être conduites avec compétence et conscience professionnelle.

1210 – Compétence

Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, les savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'équipe d'audit interne doit collectivement posséder ou acquérir les connaissances, les savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités.

1210. A1 – Le responsable de l'audit interne doit obtenir l'avis et l'assistance de personnes qualifiées si les auditeurs internes ne possèdent pas les connaissances, les savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de tout ou partie de leur mission.

1210. A2 – Les auditeurs internes doivent posséder des connaissances suffisantes pour évaluer le risque de fraude et la façon dont ce risque est géré par l'organisation. Toutefois, ils ne sont pas censés posséder l'expertise d'une personne dont la responsabilité première est la détection et l'investigation des fraudes.

1210. A3 – Les auditeurs internes doivent posséder des connaissances suffisantes des principaux risques et contrôles relatifs aux systèmes d'information, et des techniques d'audit informatisées susceptibles d'être mises en œuvre dans le cadre des travaux qui leur sont confiés. Toutefois, tous les auditeurs internes, ne sont pas censés posséder l'expertise d'un auditeur dont la responsabilité première est l'audit informatique.

1210. C1 – Le responsable de l'audit interne doit refuser une mission de conseil ou obtenir l'avis et l'assistance de personnes qualifiées si les auditeurs internes ne possèdent pas les connaissances, les savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de tout ou partie de la mission.

1220 – Conscience professionnelle

Les auditeurs internes doivent apporter à leur travail la diligence et le savoir-faire que l'on peut attendre d'un auditeur interne raisonnablement averti et compétent. La conscience professionnelle n'implique pas l'infaillibilité.

1220. A1 – Les auditeurs internes doivent faire preuve de conscience professionnelle en prenant en considération les éléments suivants :

- l'étendue du travail nécessaire pour atteindre les objectifs de la mission ;
- la complexité relative, la matérialité ou le caractère significatif des domaines auxquels sont appliquées les procédures relatives aux missions d'assurance ;
- l'adéquation et l'efficacité des processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle ;
- la probabilité d'erreurs significatives, de fraudes ou de non-conformités ;
- le coût de l'assurance fournie par rapport aux avantages escomptés.

1220. A2 – Pour faire preuve de conscience professionnelle, l'auditeur interne doit envisager l'utilisation de techniques d'audit informatisées et d'analyse des données.

1220. A3 – Les auditeurs internes doivent exercer une vigilance particulière à l'égard des risques significatifs susceptibles d'avoir un impact sur les objectifs, les opérations ou les ressources de l'organisation. Toutefois, les procédures d'audit seules, même lorsqu'elles sont appliquées avec la conscience professionnelle requise, ne garantissent pas que tous les risques significatifs seront détectés.

1220. C1 – Les auditeurs internes doivent apporter à une mission de conseil toute leur conscience professionnelle, en prenant en considération les éléments suivants :

- les besoins et attentes des clients, y compris à propos de la nature de la mission, du calendrier et de la communication des résultats ;
- la complexité de la mission et l'étendue des travaux nécessaires pour atteindre les objectifs fixés ;
- son coût par rapport aux avantages escomptés.

1230 – Formation professionnelle continue

Les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, leurs savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue.

1300 – Programme d'assurance et d'amélioration qualité

Le responsable de l'audit interne doit concevoir et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne.

1310 – Exigences du programme d'assurance et d'amélioration qualité

Le programme d'assurance et d'amélioration qualité doit comporter des évaluations tant internes qu'externes.

1311 – Évaluations internes

Les évaluations internes doivent comporter :

- Une surveillance continue de la performance de l'audit interne ;
- Des évaluations périodiques, effectuées par auto-évaluation ou par d'autres personnes de l'organisation possédant une connaissance suffisante des pratiques d'audit interne.

1312 – Évaluations externes

Des évaluations externes doivent être réalisées au moins tous les cinq ans par un évaluateur ou une équipe qualifiés, indépendants et extérieurs à l'organisation. Le responsable de l'audit interne doit s'entretenir avec le Conseil au sujet :

- Des modalités et de la fréquence de l'évaluation externe ;
- Des qualifications de l'évaluateur ou de l'équipe d'évaluation externes ainsi que de leur indépendance y compris au regard de tout conflit d'intérêts potentiel.

1320 – Communication relative au programme d'assurance et d'amélioration qualité

Le responsable de l'audit interne doit communiquer les résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité à la direction générale ainsi qu'au Conseil. Cette communication devrait inclure :

- le périmètre et la fréquence des évaluations internes et externes ;
- les qualifications et l'indépendance du ou de(s) évaluateur(s) ou de l'équipe d'évaluateurs y compris les conflits d'intérêts potentiels ;
- les conclusions des évaluateurs ;
- les plans d'actions correctives.

1321 – Utilisation de la mention « conforme aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne ».

Indiquer que l'audit interne est conforme aux *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne* est approprié seulement si, les résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité le confirment.

1322 – Indication de non-conformité

Quand la non-conformité de l'audit interne avec le Code de déontologie ou les *Normes* a une incidence sur le périmètre ou sur le fonctionnement de l'audit interne, le responsable de l'audit interne doit informer la direction générale et le Conseil de cette non-conformité et de ses conséquences.

1.3.2 Les normes de fonctionnement : série 2000

Les normes de fonctionnement décrivent la nature des activités d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant de mesurer leur performance.

2000 – Gestion de l'audit interne

Le responsable de l'audit interne doit gérer efficacement cette activité de façon à garantir qu'elle apporte une valeur ajoutée à l'organisation.

2010 – Planification

Le responsable de l'audit interne doit établir un plan d'audit fondé sur une approche par les risques afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation.

2010. A1 – Le plan d'audit interne doit s'appuyer sur une évaluation des risques documentée et réalisée au moins une fois par an. Les points de vue de la direction générale et du Conseil doivent être pris en compte dans ce processus.

2010. A2 – Le responsable de l'audit interne doit identifier et prendre en considération les attentes de la direction générale, du Conseil et des autres parties prenantes concernant les opinions et d'autres conclusions de l'audit interne.

2010. C1 – Lorsqu'on lui propose une mission de conseil, le responsable de l'audit interne, avant de l'accepter, devrait considérer dans quelle mesure elle est susceptible de créer de la valeur ajoutée, d'améliorer le management des risques et le fonctionnement de l'organisation. Les missions de conseil qui ont été acceptées doivent être intégrées dans le plan d'audit.

2020 – Communication et approbation

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

2030 – Gestion des ressources

Le responsable de l'audit interne doit veiller à ce que les ressources affectées à l'audit interne soient adéquates, suffisantes et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser le plan d'audit approuvé.

2040 – Règles et procédures

Le responsable de l'audit interne doit établir les règles et procédures pour guider l'audit interne.

2050 – Coordination et utilisation d'autres travaux

Afin d'assurer une couverture adéquate et d'éviter les doubles emplois, le responsable de l'audit interne devrait partager des informations, coordonner les activités, et envisager d'utiliser les travaux des autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil.

2060 – Communication à la direction générale et au Conseil

Le responsable de l'audit interne doit rendre compte périodiquement à la direction générale et au Conseil des missions, des pouvoirs et des responsabilités de l'audit interne, du niveau de réalisation du plan d'audit ainsi que de la conformité avec le Code de déontologie et les normes. Il doit notamment rendre compte :

- des risques significatifs, y compris les risques de fraude, et des contrôles correspondants ;
- des sujets relatifs à la gouvernance et ;
- de tout autre problème nécessitant l'attention de la direction générale et/ou du Conseil.

2070 – Responsabilité de l'organisation en cas de recours à un prestataire externe pour ses activités d'audit interne

Lorsque l'audit interne est réalisé par un prestataire de service externe, ce dernier doit avertir l'organisation qu'elle reste responsable du maintien de l'efficacité de cette activité.

2100 – Nature du travail

L'audit interne doit évaluer les processus de gouvernance de l'organisation, de management des risques et de contrôle, et contribuer à leur amélioration sur la base d'une approche systématique, méthodique et fondée sur une approche par les risques. La crédibilité et la valeur de l'audit interne sont renforcées lorsque les auditeurs internes sont proactifs, que leurs évaluations offrent de nouveaux points de vue et prennent en considération les impacts futurs.

2110 – Gouvernance

L'audit interne doit évaluer et formuler des recommandations appropriées en vue d'améliorer les processus de gouvernance de l'organisation pour :

- Les prises de décisions stratégiques et opérationnelles ;
- La surveillance des processus de management des risques et de contrôle ;
- La promotion des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation ;
- Une gestion efficace des performances de l'organisation, assortie d'une obligation de rendre compte

- La communication aux services concernés des informations relatives aux risques et aux contrôles ;
- La coordination des activités et la communication des informations entre le Conseil, les auditeurs externes, les auditeurs internes, les autres prestataires d'assurance, et le management.

2110. A1 – L'audit interne doit évaluer la conception, la mise en œuvre et l'efficacité des objectifs, des programmes et des activités de l'organisation liés à l'éthique.

2110. A2 – L'audit interne doit évaluer si la gouvernance des systèmes d'information de l'organisation soutient la stratégie et les objectifs de l'organisation.

2120 – Management des risques

L'audit interne doit évaluer l'efficacité des processus de management des risques et contribuer à leur amélioration.

2120. A1 – L'audit interne doit évaluer les risques afférents à la gouvernance, aux opérations et aux systèmes d'information de l'organisation au regard de :

- L'atteinte des objectifs stratégiques de l'organisation ;
- La fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- L'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes ;
- La protection des actifs ;
- Le respect des lois, règlements, règles, procédures et contrats.

2120. A2 - L'audit interne doit évaluer la possibilité de fraude et la manière dont ce risque est géré par l'organisation.

2120. C1 – Au cours des missions de conseil, les auditeurs internes doivent couvrir les risques liés aux objectifs de la mission et demeurer vigilants vis-à-vis de l'existence de tout autre risque susceptible d'être significatif.

2120. C2 – Les auditeurs internes doivent utiliser leurs connaissances des risques acquises lors de missions de conseil, pour évaluer les processus de management des risques de l'organisation.

2120. C3 - Lorsque les auditeurs internes accompagnent le management dans la conception et l'amélioration des processus de management des risques, ils doivent s'abstenir d'assumer une responsabilité opérationnelle en la matière.

2130 – Contrôle

L'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité ainsi que son efficience et en encourageant son amélioration continue.

2130. A1 – L'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle choisi pour faire face aux risques relatifs à la gouvernance, aux opérations et systèmes d'information de l'organisation. Cette évaluation doit porter sur les aspects suivants :

- L'atteinte des objectifs stratégiques de l'organisation ;
- La fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- L'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes ;
- La protection des actifs ;
- Le respect des lois, règlements, règles, procédures et contrats.

2130. C1 – Les auditeurs internes doivent utiliser leurs connaissances des dispositifs de contrôle acquises lors de missions de conseil lorsqu'ils évaluent les processus de contrôle de l'organisation.

2200 – Planification de la mission

Les auditeurs internes doivent concevoir et documenter un plan pour chaque mission. Ce plan de mission précise les objectifs, le périmètre d'intervention, le calendrier de la mission, ainsi que les ressources allouées. Ce plan doit prendre en considération la stratégie, les objectifs et les risques de l'organisation pertinents au regard de la mission.

2201 – Considérations relatives à la planification

Lors de la planification de la mission, les auditeurs internes doivent prendre en compte :

- La stratégie, les objectifs de l'activité auditée et la manière dont elle pilote sa performance ;
- Les risques significatifs liés aux objectifs de l'activité, à ses ressources et à ses opérations, ainsi que les moyens par lesquels l'impact potentiel des risques est maintenu à un niveau acceptable ;
- La pertinence et l'efficacité des processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle de l'activité, en référence à un cadre ou un modèle approprié ;
- Les opportunités d'améliorer de manière significative les processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle de l'activité.

2201. A1 – Lorsqu'ils planifient une mission pour des tiers extérieurs à l'organisation, les auditeurs internes doivent élaborer avec eux un accord écrit sur les objectifs et le périmètre d'intervention de la mission, les responsabilités et les attentes respectives, et préciser les restrictions à observer en matière de diffusion des résultats de la mission et d'accès aux dossiers.

2201. C1 – Les auditeurs internes doivent conclure avec le client donneur d'ordre un accord sur les objectifs et le périmètre d'intervention de la mission de conseil, les responsabilités de chacun et plus généralement sur les attentes du client donneur d'ordre. Pour les missions importantes, cet accord doit être formalisé.

2210 – Objectifs de la mission

Les objectifs doivent être précisés pour chaque mission.

2210. A1 – Les auditeurs internes doivent procéder à une évaluation préliminaire des risques liés à l'activité soumise à l'audit. Les objectifs de la mission doivent être déterminés en fonction des résultats de cette évaluation.

2210. A2 – En déterminant les objectifs de la mission, les auditeurs internes doivent tenir compte de la probabilité qu'il existe des erreurs significatives, des cas de fraudes ou de non-conformités et d'autres risques importants.

2210. A3 – Des critères adéquats sont nécessaires pour évaluer la gouvernance, le management des risques et le dispositif de contrôle. Les auditeurs internes doivent déterminer dans quelle mesure le management et/ou le Conseil a défini des critères adéquats pour apprécier si les objectifs et les buts ont été atteints. Si ces critères sont adéquats, les auditeurs internes doivent les utiliser dans leur évaluation. S'ils sont inadéquats, les auditeurs internes doivent identifier, à travers une discussion avec le management et le Conseil, les critères d'évaluation appropriés.

2210. C1 – Les objectifs d'une mission de conseil doivent porter sur les processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle dans la limite convenue avec le client.

2210. C2 – Les objectifs de la mission de conseil doivent être en cohérence avec les valeurs, la stratégie et les objectifs de l'organisation.

2220 – Périmètre d'intervention de la mission

Le périmètre d'intervention doit être suffisant pour **atteindre les** objectifs de la mission.

2220. A1 – Le périmètre d'intervention de la mission doit couvrir les systèmes, les données, les personnes et les biens concernés, y compris ceux qui se trouvent sous le contrôle de tiers.

2220. A2 – Lorsque d'importantes opportunités en termes de conseil apparaissent au cours d'une mission, un accord écrit devrait être conclu pour préciser les objectifs et le périmètre d'intervention de la mission de conseil, les responsabilités et les attentes

respectives. Les résultats de la mission de conseil sont communiqués conformément aux *Normes* applicables à ces missions.

2220. C1 – Quand ils effectuent une mission de conseil, les auditeurs internes doivent s'assurer que le périmètre d'intervention permet de répondre aux objectifs convenus. Si, en cours de mission, les auditeurs internes émettent des réserves sur ce périmètre, ils doivent en discuter avec le client donneur d'ordre afin de décider s'il y a lieu de poursuivre la mission.

2220. C2 – Au cours des missions de conseil, les auditeurs internes doivent examiner les dispositifs de contrôle pertinents par rapport aux objectifs de la mission. Ils doivent également être attentifs aux enjeux significatifs de contrôle.

2230 – Ressources affectées à la mission

Les auditeurs internes doivent déterminer les ressources appropriées et suffisantes pour atteindre les objectifs de la mission. Ils s'appuient sur une évaluation de la nature et de la complexité de chaque mission, des contraintes de temps et des ressources disponibles.

2240 – Programme de travail de la mission

Les auditeurs internes doivent élaborer et documenter un programme de travail permettant d'atteindre les objectifs de la mission.

2240. A1 – Les programmes de travail doivent faire référence aux procédures à appliquer pour identifier, analyser, évaluer et documenter les informations lors de la mission. Le programme de travail doit être approuvé avant sa mise en œuvre. Les ajustements éventuels doivent être approuvés rapidement.

2240. C1 – Les programmes de travail des missions de conseil peuvent varier, dans leur forme et leur contenu, selon la nature de la mission.

2300 – Réalisation de la mission

Les auditeurs internes doivent identifier, analyser, évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission.

2310 – Identification des informations

Les auditeurs internes doivent identifier les informations suffisantes, fiables, pertinentes et utiles pour atteindre les objectifs de la mission.

2320 – Analyse et évaluation

Les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions et les résultats de leur mission sur des analyses et évaluations appropriées.

2330 – Documentation des informations

Les auditeurs internes doivent documenter les informations suffisantes, fiables, pertinentes et utiles pour étayer les résultats et les conclusions de la mission.

2330. A1 – Le responsable de l'audit interne doit contrôler l'accès aux dossiers de la mission. Il doit, si nécessaire, obtenir l'accord de la direction générale et/ou l'avis d'un juriste avant de communiquer ces dossiers à des parties extérieures.

2330. A2 – Le responsable de l'audit interne doit arrêter des règles en matière de conservation des dossiers de la mission et ce, quel que soit le support d'archivage utilisé. Ces règles doivent être cohérentes avec les orientations définies par l'organisation et avec les exigences réglementaires ou toute autre exigence pertinente.

2330. C1 – Le responsable de l'audit interne doit définir des procédures concernant la protection et la conservation des dossiers de la mission de conseil ainsi que leur diffusion à l'intérieur et à l'extérieur de l'organisation. Ces procédures doivent être cohérentes avec les orientations définies par l'organisation et avec les exigences réglementaires ou toute autre exigence pertinente.

2340 – Supervision de la mission

Les missions doivent faire l'objet d'une supervision appropriée afin de garantir que les objectifs sont atteints, la qualité assurée et le développement professionnel des auditeurs effectué.

2400 – Communication des résultats

Les auditeurs internes doivent communiquer les résultats des missions.

2410 – Contenu de la communication

La communication doit inclure les objectifs, le périmètre d'intervention, et les résultats de la mission.

2410. A1 – La communication finale des résultats de la mission doit inclure les conclusions ainsi que les recommandations et/ou les plans d'actions appropriés. Le cas échéant, l'opinion des auditeurs internes devrait être fournie. Une opinion doit prendre en compte les attentes de la direction générale, du Conseil, et des autres parties prenantes. Elle doit également s'appuyer sur une information suffisante, fiable, pertinente et utile.

2410. A2 – Les auditeurs internes sont encouragés à faire état des points forts constatés, lors de la communication des résultats de la mission.

2410. A3 – Lorsque les résultats de la mission sont communiqués à des destinataires ne faisant pas partie de l'organisation, les documents communiqués doivent préciser les restrictions à observer en matière de diffusion et d'exploitation des résultats.

2410. C1 – La communication sur l'avancement et les résultats d'une mission de conseil varie dans sa forme et son contenu en fonction de la nature de la mission et des besoins du client donneur d'ordre.

2420 – Qualité de la communication

La communication doit être exacte, objective, claire, concise, constructive, complète et émise en temps utile.

2421 – Erreurs et omissions

Si une communication finale contient une erreur ou une omission significative, le responsable de l'audit interne doit faire parvenir les informations corrigées à tous les destinataires de la version initiale.

2430 – Utilisation de la mention « conduit conformément aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne »

Indiquer que les missions sont « conduites conformément aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne » est approprié seulement si les résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité le démontrent.

2431 – Indication de non-conformité

- Lorsqu'une mission donnée n'a pas été conduite conformément au Code de déontologie ou aux Normes, la communication des résultats doit indiquer :
- Les principes et règles de conduite du Code de déontologie, ou les Normes avec lesquels la mission n'a pas été en conformité ;
- La ou les raisons de la non-conformité ;
- L'incidence de la non-conformité sur la mission et sur les résultats communiqués.

2440 – Diffusion des résultats

Le responsable de l'audit interne doit diffuser les résultats aux destinataires appropriés.

2440. A1 – Le responsable de l'audit interne est chargé de communiquer les résultats définitifs aux destinataires à même de garantir que ces résultats recevront l'attention nécessaire.

2440. A2 – Sauf indication contraire de la loi, de la réglementation ou des statuts, le responsable de l'audit doit accomplir les tâches suivantes avant de diffuser les résultats à des destinataires ne faisant pas partie de l'organisation :

- Évaluer les risques potentiels pour l'organisation ;
- Consulter la direction générale et/ou, selon les cas, un conseil juridique ;
- Maîtriser la diffusion en imposant des restrictions quant à l'utilisation des résultats.

2440. C1 – Le responsable de l'audit interne est chargé de communiquer les résultats définitifs des missions de conseil à son client donneur d'ordre.

2440. C2 – Au cours des missions de conseil, il peut arriver que des problèmes relatifs aux processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle soient

identifiés. Chaque fois que ces problèmes sont significatifs pour l'organisation, ils doivent être communiqués à la direction générale et au Conseil.

2450 – Les opinions globales

Lorsqu'une opinion globale est émise, elle doit prendre en compte la stratégie, les objectifs et les risques de l'organisation ainsi que les attentes de la direction générale, du Conseil et des autres parties prenantes. L'opinion globale doit également s'appuyer sur une information suffisante, fiable, pertinente et utile.

2500 – Surveillance des actions de progrès

Le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller les suites données aux résultats communiqués au management.

2500-A1 – Le responsable de l'audit interne doit mettre en place un processus de suivi permettant de surveiller et de garantir que des mesures ont été effectivement mises en œuvre par le management ou que la direction générale a accepté de prendre le risque de ne rien faire.

2500-C1 – L'audit interne doit surveiller les suites données aux résultats des missions de conseil conformément à l'accord passé avec le client donneur d'ordre.

2600 – Communication relative à l'acceptation des risques

Lorsque le responsable de l'audit interne conclut que le management a accepté un niveau de risque qui pourrait s'avérer inacceptable pour l'organisation, il doit examiner la question avec la direction générale. Si le responsable de l'audit interne estime que le problème n'a pas été résolu, il doit soumettre la question au Conseil.

2. L'utilité des normes et les difficultés liées à leur application :

Il est nécessaire de disposer des normes car¹⁹ :

- Les normes professionnelles définissent des principes fondamentaux qui contribuent largement à la création et la pratique de l'audit interne ;
- Les normes professionnelles permettent de développer et améliorer la fonction d'audit interne à travers les commentaires et modalités d'application qu'elles suscitent ;
- En déterminant un programme d'assurance qualité, les normes classent l'audit interne au niveau des activités organisées et certifiées ;
- L'existence des normes professionnelles permet aux auditeurs d'exercer la fonction d'audit interne avec plus d'autorité.

¹⁹ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., P.121.

Conclusion du premier chapitre :

A l'heure de la mondialisation de l'économie, des privatisations, des crises économiques, etc., l'utilité de l'audit interne est de plus en plus évidente.

Outil d'aide à la gestion pour améliorer le potentiel compétitif de l'entreprise et accroître sa créativité dans un contexte qui impose d'améliorer sans cesse son fonctionnement, l'audit interne s'avère un outil indispensable et adapté. Son but essentiel est de s'assurer de la maîtrise de la gestion de l'entreprise et de proposer des actions de progrès pour la rendre plus performante et, par-là, plus compétitive.

L'audit interne est positionné dans les normes internationales comme une véritable source de valeur ajoutée et d'amélioration continue pour accroître l'efficacité du système de contrôle de l'entreprise et l'aider à atteindre ses objectifs.

Pour conclure, nous reprenons la déclaration de LARRY SAWYER le père et le défenseur de l'audit : « la phase que nous présentons au monde doit être le portrait de quelqu'un qui fait partie de la mission et non celle d'un policier frappant à la porte, d'un guide pour améliorer les opérations et non d'un doigt pointé, de quelqu'un qui entraîne les autres et non qui les abaisse, d'un catalyseur qui aide les dirigeants à tous les niveaux de l'entreprise à corriger leurs propres problèmes faisant en sorte qu'ils reçoivent le crédit de ces actions correctives et non d'un projecteur braqué sans merci sur leurs défaillances et surtout un agent de construction et non de destruction ».

CHAPITRE II

**LA CREATION
D'UNE
STRUCTURE
D'AUDIT INTERNE**

Introduction du deuxième chapitre :

La mise en place d'une structure d'audit interne au sein d'une organisation ne peut se faire par une simple décision hiérarchique et sans passer par une étude préalable des conditions optimales de sa réussite. Ainsi, la mise en place nécessite une organisation solide de l'audit interne. Organiser l'audit interne ce n'est pas seulement organiser le service mais c'est aussi organiser le travail.

Dans la première section du présent chapitre intitulé « la création d'une structure d'audit interne » nous présenterons un ensemble de critères qui expliquent la création de la structure d'audit interne. Nous traiterons par la suite l'ensemble d'outils nécessaires à la création et à l'organisation de la structure.

Par la suite et à travers la deuxième section, nous présenterons la démarche à suivre pour réaliser la création de la structure d'audit interne.

Section 1 : Les critères d'opportunité et les outils de mise en place d'une structure d'audit interne

La mise en place d'une structure d'audit interne au sein d'une organisation ou il n'existe pas encore implique la détermination d'un ensemble de critères possibles qui expliquent sa création.

1. Les critères d'opportunité à la mise en place d'une fonction d'audit interne :

Parmi les attributions de la direction générale d'une entreprise est l'appréciation du contrôle des opérations. Mais par faute de temps, de moyens, ou de compétences techniques, et par le fait que la direction ne pouvant assurer seule cette responsabilité, la constitution d'un service d'audit indépendant se justifie.

Sans déterminer des critères absolus qui justifieraient la création de la fonction d'audit interne, L.Collins et G.Valin citent un certain nombre de facteurs, qui se retrouvent dans la plus part des entreprises équipées d'un tel service.

Les auteurs signalent un certain nombre de critères possibles : taille de l'entreprise, décentralisation géographique, secteurs d'activité, qualifications du personnel et politique de gestion¹. Mais, dans quelle mesure ces critères peuvent justifier la création de la fonction dans l'entreprise ?

1.1 Taille de l'entreprise :

Les deux auteurs se basent sur la prépondérance du phénomène auprès des entreprises. Ils ont pris un cas français avancé comme exemple, et ils ont remarqué certes que les plus grandes affaires cotées à la bourse de Paris ont créé ces services d'audit interne, un phénomène particulièrement remarqué depuis les années 1960.

On pouvait, en effet, considérer avant cette date que la grande majorité des auditeurs internes appartenant à des filiales françaises de sociétés étrangères. Ces filiales étaient de taille variable, l'existence du service de révision interne était souvent exigée par la maison

¹ DIDI, (Adil) : La pratique de l'audit interne au sein des entreprises marocaines : Un essai sur les enjeux, les contraintes et les opportunités, mémoire de master en audit, comptabilité et système d'information, Ecole Supérieure de Commerce de Lille, 2003, p.05.

mère étrangère. Il ne s'agissait donc pas de création spontanée. Par contre, il faut constater que les grandes entreprises françaises ont constitué un corps de révision pour résoudre certains problèmes dus à leur taille. Celle-ci peut être mesurée en termes de chiffres d'affaires, de production industrielle ou d'effectifs. C'est ce dernier indice qui est retenu.

Cette référence montre selon L.Collins et G.Valin que ce n'est pas seulement la complexité des problèmes techniques, financiers ou commerciaux qui justifie un corps d'auditeurs internes, mais avant tout, la distance qui sépare la direction des échelons d'exécution. Celle-ci risque de provoquer selon les mêmes auteurs, une déformation des informations transmises à la direction et une mauvaise compréhension des décisions de cette dernière. En contrôlant et en expliquant l'information, l'auditeur interne peut atténuer le phénomène de dispersion qui se crée inévitablement dans les grandes entreprises².

1.2 Décentralisation géographique de l'entreprise :

Indépendamment de la taille de l'entreprise, la répartition géographique des centres d'activité joue un rôle fondamental en ce qui concerne la qualité des informations. De nombreuses sociétés françaises ont un siège à Paris et diverses usines ou agences en Province.

Le siège réunit certains services centraux tels que les services financiers, juridiques, informatiques qui subissent parfois des difficultés pour saisir une information exacte du fait de l'éloignement géographique. Inversement, les usines ne reçoivent pas toujours du siège toutes les informations qui leur seraient nécessaires pour leur gestion. Les auditeurs internes contribuent à résoudre, en général, selon L.Collins et G.Valin, ce problème de dispersion géographique, et il faut bien reconnaître, selon les mêmes auteurs, que les déplacements fréquents sont devenus une caractéristique de l'emploi du temps des auditeurs.

La décentralisation géographique dont le rôle n'est certes pas à négliger mais joue davantage sur le nombre des auditeurs que sur la décision de créer un service. Il est évident donc qu'une organisation décentralisée est plus difficile à maintenir et incite donc à la mise en place d'un audit interne. Mais, il est surtout évident que dans une telle structure, l'organisation des missions exige plus de personnel pour être menée efficacement³.

² DID1, (Adil): Op.cit, p.05.

³ Idem, p.07.

1.3 Secteur d'activité de l'entreprise :

L.Collins et G.Valin avancent la diversification ou la multiplication des secteurs d'activité de l'entreprise comme second critère pour la mise en place de la fonction d'audit interne dans l'entreprise. Les risques d'erreur les plus importants en matière d'information existent dans les entreprises disposant de secteurs d'activité différents. Les entreprises diversifiées risquent, en voulant uniformiser les procédures de tous les secteurs d'activité, d'obtenir une information de gestion qui n'est plus le reflet fidèle de la situation de tel ou tel domaine. Cette critique s'applique surtout à l'information concernant le cycle de production et la fixation des normes et des standards (qualitatifs et quantitatifs)⁴.

L'auditeur interne peut alors susciter, selon les mêmes auteurs, la création de procédures d'information spécifique à chaque secteur : son apport peut devenir particulièrement important quand une entreprise n'a pas de service de contrôle de gestion bien adapté à ses besoins dans chaque secteur d'activité. La synthèse de ces diverses informations doit être faite néanmoins au niveau « holding » avec toute la prudence que requiert la comparaison d'informations fournies par des procédures différentes ; à ce niveau, également, le service d'audit interne peut contribuer considérablement à la conception de l'information synthétique à travers les tableaux de bord adaptés.

Certes, la multiplication des secteurs d'activité a une influence non négligeable pour expliquer la création d'une fonction d'audit interne mais elle a surtout beaucoup plus d'incidence sur l'importance de l'équipe des auditeurs⁵.

1.4 Qualification du personnel :

Il n'y aurait évidemment pas de problème d'information si, malgré la taille de l'entreprise, son implantation géographique, le personnel faisant preuve d'un niveau de qualification excellent et uniforme et une capacité suffisante d'adaptation. Ceci n'est malheureusement pas toujours le cas, surtout dans les entreprises employant de nombreuses personnes. En particulier, les qualifications satisfaisantes à un moment déterminé peuvent ne plus être adaptées aux exigences imposées par l'évolution de l'environnement. L'auditeur interne peut réduire les risques d'erreurs provenant d'une sous-qualification du personnel en

⁴ DIDI, (Adil): Op.cit., p.07.

⁵ Idem, p.08.

suscitant des réunions de formation sur les objectifs et les procédures à suivre et en expliquant aux employés les erreurs d'adaptation qu'il a pu déceler⁶.

La dimension humaine est tellement déterminante pour réaliser efficacement l'audit interne dans l'entreprise qu'il revient tant aux auditeurs internes qu'aux directions générales de créer un état d'esprit permettant cet épanouissement et favorisant les nécessaires adaptations aux mutations de l'environnement et des techniques⁷.

1.5 Politique de gestion :

La délégation des pouvoirs dans les centres d'exécution n'est possible que dans la mesure où les objectifs des procédures et systèmes administratifs soient suffisamment précis et qu'il soit ménagé un certain nombre de moyens de contrôle à posteriori (en particulier sur les résultats ou performances).

Le risque d'erreur en matière d'information existe alors à trois niveaux⁸ :

- ✓ Celui de la compréhension de ces objectifs par les centres d'exécution. Le respect de ces objectifs conditionne le succès de la décentralisation des pouvoirs à travers l'administration courante ;
- ✓ Celui de la sincérité des informations fournies par les centres d'exécution, la tentation étant forte d'améliorer fictivement les ratios de performance ;
- ✓ Celui du non-respect des politiques établies par le centre.

L'audit interne est alors indispensable pour s'assurer que les règles du jeu sont respectées de part et d'autres.

Il est certain que la délégation de pouvoir génère de façon quasi-automatique l'exigence d'un regard à posteriori, mais allant au-delà, J.Renard affirme que la culture d'entreprise et plus particulièrement la culture de gestion est dans l'immense majorité des cas à l'origine de la naissance de la fonction. Culture de spécialisation dans laquelle l'appréciation du contrôle interne est considérée comme une spécialité à côté des autres et qui exige pour son exercice

⁶ DIDI, (Adil): Op.cit., p.08.

⁷ Idem, p.08.

⁸ Ibid., p.08.

l'apprentissage d'une organisation sans qu'elle ait été soumise à une contre vérification par un tiers et ce pour le plus grand profit de l'entreprise⁹.

2. **Les outils de mise en place d'une structure d'audit interne :**

La structure d'audit interne doit disposer d'un ensemble de documents permettant l'organisation, la facilité et la compréhension des travaux à effectuer, ces documents sont les suivants :

2.1 **La charte d'audit interne :**

La charte d'audit interne est un document qui spécifie le rôle, les responsabilités et le cadre d'intervention de l'audit interne, elle est exigée par la norme internationale 1000 pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

La publication de la charte d'audit interne est souvent perçue comme l'acte fondateur du service. Sa publication est ainsi l'occasion de communiquer sur la création du service d'audit interne et de légitimer son intervention¹⁰.

La charte comporte un certain nombre de similitudes et les points les plus fréquemment abordés sont les suivants¹¹ :

- Un rappel du Cadre de Référence International de la Pratique Professionnelle de l'audit interne ;
- La définition, le rôle et les objectifs de l'audit interne ;
- L'organisation et le rattachement du service ;
- Le périmètre d'intervention de l'audit interne ;
- Les droits et devoirs des auditeurs ;
- Le déroulement d'une mission d'audit ;
- Le rapport de mission et/ou le rapport annuel.

Certaines chartes d'audit ajoutent des informations supplémentaires sur¹² :

- Le contrôle interne ;

⁹ DIDI, (Adil): Op.cit., p.09.

¹⁰ Unité de recherche de l'IFACI : Cahier de la recherche: La création et la gestion d'une petite structure d'audit interne, Paris, 2009, P.14.

¹¹ Idem, p.14.

¹² RENARD, (Jacques) : théorie et pratique de l'audit interne, Paris, 2010, P.398.

- Le recrutement et la formation des auditeurs.

La charte d'audit interne est élaborée par le responsable du service d'audit interne. C'est l'occasion pour lui de formaliser la méthodologie qu'il souhaite mettre en œuvre et de proposer une démarche structurée à la direction générale¹³.

La charte d'audit interne doit être revue périodiquement par le responsable de l'audit interne et validée par la direction générale et le conseil¹⁴. Cette validation permet de donner au service d'audit interne toute sa légitimité et marquer le soutien des organes dirigeants à l'approche d'audit interne.

La charte doit être publiée et diffusée à tous ceux qui sont susceptibles d'être un jour en position d'audité. Pour accomplir l'effet d'annonce, mieux que de l'envoyer par un courrier ou une lettre de mission, des réunions explicatives constituent la meilleure solution car elles donnent l'occasion de répondre aux questions et d'étouffer toute erreur d'interprétation¹⁵.

Après avoir élaborer et diffuser la charte d'audit interne, l'organisation du travail va consister à l'élaboration de la cartographie des risques de l'organisation¹⁶.

2.2 La cartographie des risques :

La cartographie des risques est un document d'inventaire des risques de l'organisation, elle est utile pour créer et gérer une structure d'audit interne car elle lui permet de se focaliser sur les risques clés de l'entreprise et de s'assurer des moyens déployés pour y répondre¹⁷.

Elle permet de tracer les objectifs suivants¹⁸ :

- Inventorier, évaluer et classer les risques de l'organisation ;
- Avoir une vision interne des risques auxquels l'organisation est exposée, cette vision est partagée avec les responsables à fin que chacun soit en mesure d'y adapter le management de ses activités ;

¹³ Unité de recherche de l'IFACI : Op.cit., p.15.

¹⁴ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., p.398.

¹⁵ Idem., p.399.

¹⁶ RENARD, (Jacques) : L'AUDIT INTERNE : ce qui fait débat, édition MAXIMA, 2003, p.133.

¹⁷ Unité de recherche de l'IFACI : Op.cit., p.44.

¹⁸ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, Op.cit., p.157.

- Permettre à la direction générale d'élaborer une politique de risque et définir les moyens à mettre en œuvre qui vont s'imposer à tous les responsables opérationnels dans la mise en place de leur système de contrôle interne et à tous les auditeurs internes pour élaborer leur plan d'audit interne.

L'élaboration et la mise à jour de la cartographie des risques peuvent être confiées à différents départements au sein de l'entreprise tels que gestion des risques et assurances, secrétariat général, direction juridique, ... Mais le service d'audit interne est l'un des services qui réunit le plus d'expertise pour mener à bien une telle démarche et, s'il n'en a pas la responsabilité complète, il est recommandé qu'il y soit largement associé.

La cartographie des risques ne peut toutefois pas être réalisée sans consulter les cadres dirigeants et les principaux responsables de filiales et/ou de processus pour identifier, puis hiérarchiser les risques¹⁹.

Les méthodes d'élaboration de la cartographie des risques sont multiples, mais toutes se déroulent en quatre étapes :

Première étape : élaboration d'une nomenclature des risques

On détermine une liste qui contient toutes les natures de risques susceptibles d'être rencontrées dans l'organisation²⁰.

Exemple d'une nomenclature élémentaire :

- Risques financiers ;
- Risques commerciaux ;
- Risques sociaux ;
- Etc.

Les rubriques de la nomenclature peuvent être détaillées, ainsi « risques financiers » peut devenir :

- Gestion de trésorerie déficiente ;
- Détournement des fonds ;
- Etc.

¹⁹ Unité de recherche de l'IFACI : Op.cit., p.44.

²⁰ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., p.157.

Les risques peuvent être classés par nature avant de les détailler, dans ce cas on peut distinguer :

- Les risques opérationnels liés aux opérations courantes ;
- Les risques stratégiques ;
- Les risques projets ;
- Etc.

Deuxième étape: identification de chaque processus/fonction/activité devant faire l'objet d'une estimation

La liste doit couvrir toutes les activités de l'organisation. Elle sera détaillée selon les objectifs et chaque rubrique doit être dimensionnée de telle sorte qu'elle puisse faire l'objet d'une mission d'audit²¹.

Troisième étape: estimation de chaque risque pour chacune des processus/fonctions/activités

L'estimation du risque de chaque processus/fonction/activité se fait par l'appréciation de l'impact (gravité) et la vulnérabilité (fréquence) du risque. L'appréciation globale du chaque risque dans chaque processus/fonction/activité sera le produit des deux appréciations²².

Quatrième étape : calcul du risque spécifique de chaque fonction/activité

L'appréciation sera égale au cumul de tous les coefficients identifiés pour chaque risque concernant chaque activité²³.

2.3 Le plan d'audit interne :

Le plan d'audit est un document exigé par la norme 2010 : « *Le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques à fin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation.* »

Ce document est fondé sur une approche par les risques, il permet de s'assurer que toutes les problématiques clés soulevées lors de l'établissement de la cartographie des risques,

²¹ RENARD, (Jaques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., p.158.

²² Idem, p.158.

²³ Ibid., p.159.

puis lors d'entretiens avec la direction de l'entreprise ont été ou seront étudiées par l'audit interne selon un calendrier préétabli et en accord avec la direction de l'entreprise et le comité d'audit, donc il permet de communiquer à la direction générale et au conseil les éventuels changements susceptibles d'intervenir en cours d'exercice²⁴.

Ce plan est établi par le responsable du service d'audit interne et est validé par la direction générale et le conseil. Sa préparation nécessite de mettre le point sur les missions déjà réalisées et les risques actuels, donc de préférence il faut l'établir un ou deux mois avant de le soumettre à la hiérarchie²⁵.

Les plans d'audit peuvent être annuels ou pluriannuels. La période couverte par le plan dépend de l'environnement de l'entreprise, de sa stratégie et de sa politique de contrôle ainsi que de la taille et de la maturité de l'équipe d'audit.

Il est recommandé de le mettre à jour, au moins, une fois par an pour prendre en compte les modifications demandées par la direction générale ou bien liées à des changements d'orientation stratégiques ou de périmètre d'intervention, en particulier en cas d'acquisition ou de cession²⁶.

La cartographie des risques permet l'identification de chaque processus/activité/fonction devant faire l'objet d'une évaluation de risque et pour l'élaboration d'un plan d'audit, il est recommandé de coïncider chacune de ces rubriques avec la dimension possible d'un audit interne.

Pour élaborer la liste des missions, il existe quatre approches, chacune correspond à un regroupement spécifique des missions²⁷:

Approche par les métiers :

C'est une approche par structure, elle correspond exactement à l'organigramme dont chaque case doit être auditée.

²⁴ Unité de recherche de l'IFACI : op.cit., p.50.

²⁵ Idem., p.51.

²⁶ Ibid, p.51.

²⁷ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., p.401.

Approche par les fonctions :

C'est l'audit des grandes fonctions de l'entreprise (fonction production, fonction achat/vente, fonction trésorerie, etc.). Cette approche réalise l'audit des services et des fonctions en même temps, mais le plan d'audit reste incomplet.

Approche par les thèmes :

On trouve dans ce cas l'audit de l'archivage, des contrats, de la sécurité, de la communication, etc.

Approche par les processus :

Cette approche englobe les trois autres et permet une présentation cohérente et plus logique. Elle exige que chaque activité doive se lier à un processus et que chaque processus doive avoir un responsable qui sera audité lors de la mission.

La cartographie présente une évaluation du risque potentiel, pour avoir une évaluation réelle l'auditeur interne affecte le chiffre mesurant le risque d'un coefficient représentant la qualité du contrôle interne telle qu'il la perçoit.

A la fin, l'audit interne va disposer pour chaque activité/fonction/processus d'un coefficient de risque à partir duquel il va définir la fréquence des missions²⁸.

Une fois définie la liste des activités/fonctions/processus qui devront être audités, le responsable de l'audit interne doit ²⁹:

- Classer les audits par priorité ; toutes les missions peuvent ne pas pouvoir être réalisées dans le cadre d'une année, il est dans ce cas souhaitable de les positionner sur un plan pluriannuel ;
- Evaluer la durée et la fréquence des missions (jours/hommes) en fonction du degré de risque ainsi que les ressources nécessaires à l'exécution des missions tant en matière de compétences que de nombre de personnes ;
- Positionner dans le temps les différentes missions en tenant compte du rythme de fonctionnement de l'entreprise (dates des clôtures et arrêtés des comptes, planning de

²⁸ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., p.405.

²⁹ Unité de recherche de l'IFACI : op.cit., p.52.

déploiement de grands projets, mise en place de nouveaux systèmes, changements organisationnels, dates des congés et jours fériés).

Plus le plan d'audit est précis, plus il est facile pour la direction générale et le conseil de le valider et d'en suivre l'exécution. Il contient au minimum³⁰ :

- le nom des filiales/sites à auditer ;
- les objectifs et les thèmes des interventions ;
- leurs durées et dates approximatives.

Et éventuellement :

- les lieux ;
- les noms des auditeurs affectés à la mission ;
- le contexte et les risques (et éventuellement leur niveau) auxquels la mission répond.

2.4 Le manuel d'audit interne :

Le manuel d'audit interne est un document d'entreprise utilisé en interne par les auditeurs. Il est exigé par la norme 2040. Il sert à formaliser l'organisation et les méthodes de travail du service d'audit interne.

Ce document répond aux objectifs suivants :

- Définir le cadre de travail ;
- Aider à la formation des auditeurs débutants ;
- Servir de référentiel.

2.4.1 La définition du cadre de travail :

Le manuel d'audit interne contient l'organigramme du service ainsi que son rattachement. Il comporte l'analyse de poste de chaque auditeur interne à fin qu'il puisse

³⁰Unité de recherche de l'IFACI : op.cit., p.52.

connaître avec précision les missions qui lui sont assignées. Il indique les pouvoirs dévolus aux différents membres du service et il se comporte d'une copie de la charte d'audit interne³¹.

Ce document présente également les conditions générales de travail des auditeurs³² :

- Les horaires ;
- Les dispositions relatives aux déplacements professionnels et aux remboursements des frais ;
- L'installation matérielle.

2.4.2 Aider à la formation des auditeurs débutants :

A partir du manuel d'audit interne, l'auditeur découvre les objectifs et les spécificités du service d'audit interne³³.

2.4.3 Servir de référentiel :

Le manuel comporte un rappel des normes de l'IIA ainsi que les normes propres au service d'audit interne de l'entreprise, et plus précisément³⁴ :

- Le rappel des règles d'engagement et de gestion du personnel. Ce rappel indique les règles suivies pour la formation professionnelle des auditeurs ainsi que les compétences exigées ;
- Les règles appliquées pour les voyages et déplacements. Cette rubrique précise les dispositions relatives aux classes à retenir dans les trains ou les avions, aux catégories d'hôtels ... etc. ;
- La méthode d'élaboration du plan d'audit et les procédures de sa révision retenues par le service d'audit interne ;
- La méthodologie appliquée par le service, les règles et les méthodes retenues par le service portent sur :
 - L'ordre de mission ;
 - L'analyse des risques ;
 - La définition des objectifs ;

³¹ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, Op.cit., p.418.

³² Idem, p.418.

³³ Ibid., p.418.

³⁴ Ibid., p.419.

- La réalisation des observations (QCI, FRAP ...)
- Les normes retenues pour présenter et diffuser les rapports d'audit et suivre les recommandations.

2.5 Les dossiers d'audit interne et les papiers de travail :

A chaque mission, l'auditeur interne doit utiliser des dossiers et des papiers de travail, cette exigence a une triple justification³⁵ :

Exigence de preuve

Disposer d'un dossier et des papiers d'audit permet de justifier les affirmations signalées dans le rapport d'audit interne. Ces pièces justificatives peuvent être produites durant ou après la mission d'audit.

Exigence d'efficacité

L'auditeur les utilise comme une référence de base départ pour une nouvelle mission d'audit, ça aide à aller plus vite et faire mieux.

Exigence de formation

Pour les auditeurs débutants, ces dossiers et papiers de travail servent de guide d'audit.

2.5.1 Les dossiers d'audit interne :

Un dossier d'audit contient deux catégories de documents³⁶ :

- Des documents descriptifs : organigrammes, analyses de postes, diagrammes de circulation, tableau des risques, etc. ;
- Des documents explicatifs : questionnaires, feuilles d'interview, (FRAP), résultats des tests, tableaux de rapprochements significatifs, etc.

D. BAULON propose les documents d'analyse et les documents de synthèses et suggère de retenir que ces derniers, parmi les documents de synthèse on trouve :

- Les feuilles de synthèse d'interviews ;
- Les feuilles de conclusions partielles ou générales ;

³⁵ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., p.420.

³⁶ Idem, p.421.

- Les feuilles de couvertures de tests ;
- Les feuilles d'anomalies (FRAP).

L'ensemble de document doit être présenté et organisé selon un classement précis, chaque entreprise ou service d'audit a le sien.

Les dossiers d'audit doivent³⁷ :

- Etre standardisés ;
- Permettre la lisibilité du classement des pièces contenues à l'intérieur ;
- Pouvoir être utilisés par des tiers ;
- Contenir l'exhaustivité de la documentation indispensable ;
- Comporter toutes les explications nécessaires à la compréhension ;
- Faire l'objet du plan d'archivage.

2.5.2 Les papiers de travail :

Le papier de travail est un support obligatoire sur lequel l'auditeur interne note toute observation, tout constat. Ce document doit avoir un format standard prédéfini : couleurs précises, structures de dessin appropriées, etc. pour que l'auditeur s'y retrouve facilement.

Les papiers de travail doivent être référencés pour les organiser dans un ordre logique, éviter les oublis, suivre l'enchaînement des travaux et des conclusions, et faciliter de les faire croiser avec les documents correspondants du dossier d'audit.

En plus de la référence, chaque papier de travail doit obligatoirement contenir les indications suivantes³⁸ :

- Le nom de la société auditée ;
- La désignation du service audité ;
- Le nom de l'auditeur ;
- Et la date.

Quand le papier du travail se rapporte à un test, il doit indiquer :

- L'objectif du test : en tête du document ;

³⁷ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., p.423.

³⁸ Idem, p.424.

- La structure du test : documents utilisés ou transactions examinés ;
- Les détails du travail réalisé ainsi que les résultats point par point ;
- L'interprétation des résultats en précisant le point de contrôle interne déficient ;
- Le numéro de la FRAP sur laquelle ces résultats sont analysés ;
- La référence du document, la date et les initiales de l'auditeur qui a réalisé le test.

2.6 Les normes pour le fonctionnement du service d'audit interne :

Il est nécessaire d'élaborer des normes pour un bon fonctionnement du service d'audit interne³⁹ :

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

2.7 Documentation et autres moyens :

2.7.1 La documentation :

On peut distinguer deux types de documentation⁴⁰ :

- ❖ **La documentation externe** : elle est composée essentiellement d'ouvrages et revues traitant l'audit interne, les documents de l'institut professionnel (la revue d'audit), ainsi que les rapports et mémoires d'étudiants et de stagiaires. Elle comprend aussi les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne, les documents et revues fiscales, juridiques, comptables, etc. ainsi que les rapports du commissaire aux comptes.
- ❖ **La documentation interne** : elle est composée principalement par des guides d'audit, élaborés et rassemblés par le service d'audit interne. Le guide d'audit doit exister pour chaque grand thème de mission d'audit, il est établi à partir du questionnaire de

³⁹ RENARD, (Jacques) : L'AUDIT INTERNE : ce qui fait débat, Op.cit., p.135.

⁴⁰ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., p.425.

contrôle interne et du programme d'audit. La documentation interne comprend également :

- Les recueils de méthodes et procédures en vigueur ;
- Les organigrammes des différentes unités ;
- Les conventions collectives.

2.7.2 Les moyens matériels et logiciels :

Le recours au centre informatique

Le centre informatique n'a jamais été très bien développé en audit interne et cela pour deux raisons⁴¹ :

La première est la difficulté à pénétrer dans un centre informatique pour y effectuer ou y faire effectuer des opérations non programmées et inhabituelles.

La seconde est la nécessité de sous-traiter le travail, ou bien à un auditeur informaticien compétent ou bien à défaut de compétences dans le service d'audit aux informaticiens eux-mêmes d'où des difficultés de compréhension et des délais de réalisation peu compatibles avec le déroulement planifié d'une mission.

Pour y faire face, les auditeurs internes ont opté pour l'utilisation des logiciels spécifiques ou achetés. Grâce à l'utilisation directe ou indirecte, selon ses compétences, de ces logiciels, l'auditeur va pouvoir procéder à des tests et détecter les erreurs ou dysfonctionnement.

Le recours à la micro-informatique

Le micro-ordinateur est devenu un outil de base pour l'auditeur, ce dernier l'utilise pour les usages suivants⁴² :

- L'assistance à la méthodologie ;
- La gestion du service d'audit interne ;
- L'utilisation du logiciel d'audit interne ;
- Le courrier électronique.

⁴¹ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., p.427.

⁴² Idem, P.428.

Section 2 : Les étapes de mise en place de la fonction d'audit interne

Pour bien réussir la mise en place de la fonction d'audit interne au sein d'une organisation, on doit passer par les étapes suivantes :

1. Identification des besoins et des risques :

Pour identifier les besoins et les risques auxquels est confrontée l'entreprise, cette dernière est amenée à engager une démarche de cartographie des risques.

Le responsable de l'audit interne devra lancer **une démarche d'analyse des risques**, ou s'inspirer de celle qui existe le cas échéant, pour pouvoir identifier les sujets les plus sensibles et envisager les grandes orientations du plan d'audit.

Cette analyse repose sur un questionnaire ouvert adressé aux personnes clés de l'entreprise et sur des interviews. Ces entretiens permettent de faire **une appréciation des mécanismes de contrôle interne** déployés au sein de l'entreprise, d'identifier **les risques spécifiques** liés aux insuffisances détectées, les évaluer et de les **hiérarchiser** du plus important au moins important⁴³.

2. L'organisation du service d'audit interne :

2.1 Le rattachement de l'audit interne :

Lorsqu'il y'a service d'audit interne, celui-ci s'insère dans l'organisation et peut adopter plusieurs structures possibles.

La question qui se pose est la suivante : A qui l'audit doit-il être attaché ? Selon la norme 1110, l'audit interne doit être rattaché à un niveau d'organisation qui lui permet un large domaine d'investigation, la liberté de son opinion et la considération adéquate de ses recommandations.

Le rattachement au chef comptable : cette situation a pratiquement disparu que l'on trouvait dans les années 1960 et 1970⁴⁴.

Dans certains cas, l'audit interne est rattaché à la direction financière ce qui lui donne une image et une orientation financière et comptable. Dans ce cas, le directeur financier a souvent

⁴³ Unité de recherche de l'IFACI : Op.cit., p.23.

⁴⁴ RENARD, (Jaques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., p.375.

une bonne idée de la méthodologie, du mode de fonctionnement et de l'organisation d'un service d'audit.

En revanche, ce rattachement peut créer de réels problèmes d'indépendance de l'audit interne. De plus, il cantonne très largement l'audit interne à une revue des processus financiers et ne lui donne pas la légitimité nécessaire pour intervenir sur d'autres problématiques (organisation commerciale, stratégie informatique, ...) ⁴⁵.

Le rattachement à la direction générale : Le rattachement à la direction générale permet de garantir l'indépendance de l'audit interne. Un tel rattachement permet également à l'audit d'être en permanence à l'écoute de la stratégie de l'entreprise et de définir un plan annuel d'intervention en parfaite adéquation avec l'évolution du Groupe et les principaux risques qui pourraient l'affecter. Enfin, il garantit la visibilité de l'audit et l'attention que porteront les audités aux recommandations formulées à l'issue de chaque mission.

En revanche, d'un point de vue opérationnel, il est fort probable que la direction générale aura peu de temps à consacrer à l'audit. Le responsable de l'audit interne doit donc être suffisamment autonome et expérimenté pour gérer le service et ne faire remonter que les points les plus critiques à la direction générale ⁴⁶.

Le rattachement au comité d'audit : ce type de rattachement est très largement pratiqué dans les groupes anglo-saxons, ils avancent que c'est le meilleur moyen de garantir l'indépendance de la fonction.

SCHICK Pierre propose un double rattachement : quotidien à un directeur pour qu'il l'aide en cas de besoin et fonctionnel à un comité d'audit ou le conseil d'administration, un tel rattachement permet au responsable de l'audit interne de communiquer directement avec les administrateurs sur des sujets critiques et s'assurer que les points relevés lors des missions seront portés à la connaissance des représentants des actionnaires ⁴⁷.

RENARD Jacques confirme que les choix assumés sont tous définis selon un certain nombre de critères, est sont largement fonction de la dimension de l'organisation ⁴⁸.

⁴⁵ RENARD, (Jaques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., p.376.

⁴⁶ Unité de recherche de l'IFACI : Op.cit., p.21.

⁴⁷ SCHICK, (Pierre) : Mémento d'audit interne, édition DUNOD, Paris, 2007, p.27.

⁴⁸ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne : op.cit., p.376.

2.2 La taille du service d'audit interne :

La taille d'un service d'audit interne dépend tout d'abord des objectifs que la direction générale se fixe en créant le service, du périmètre confié à l'audit et des moyens qu'elle veut bien affecter à cette activité. Elle va également varier en fonction des synergies envisagées avec les autres services de l'entreprise tels que la qualité ou des entités chargées de la gestion des risques.

Il existe néanmoins des ratios donnant une indication de la taille moyenne d'une équipe d'audit. Selon l'enquête de l'IFACI sur la pratique de l'audit interne en France en 2005, le nombre moyen d'auditeurs pour 1000 salariés est de 2,85. C'est une moyenne arithmétique qui couvre des situations hétérogènes car on peut trouver de grandes entreprises dotées d'une petite structure d'audit interne.

Il est nécessaire de définir le périmètre et les objectifs de l'audit pour déterminer la taille critique qui permettra au service de remplir efficacement sa mission en fonction des spécificités de chaque entreprise.

Pour un début, lors de la création d'un service d'audit interne il est préférable d'adopter une démarche progressive. Ainsi, un service d'une ou deux personnes pourra remplir très efficacement son rôle pendant quelques années. Par la suite, une fois que la valeur ajoutée de l'audit interne aura été établie, la taille du service pourra évoluer pour accompagner la croissance de l'entreprise⁴⁹.

2.3 L'organisation interne du service d'audit interne :

L'organisation interne du service dépend de la taille, des objectifs, des risques et du périmètre d'intervention du service.

Dans les petites structures (moins de cinq personnes), le service est généralement organisé avec⁵⁰ :

- Un responsable de service qui est l'interlocuteur de la direction générale et qui définit la méthodologie et le plan d'audit. Il est également amené à réaliser ou à participer activement à certaines missions ;

⁴⁹ Unité de recherche de l'IFACI : op.cit., p.32.

⁵⁰ Idem, p.32.

- et des auditeurs souvent généralistes. Dans de tels services, il est recommandé de recruter des auditeurs expérimentés qui pourront travailler de façon autonome.

Dans une structure de taille moyenne (de 5 à 10 auditeurs), une organisation hiérarchique plus structurée peut être envisagée avec ⁵¹:

- Un responsable de service qui est l'interlocuteur de la direction générale et qui définit la méthodologie et le plan d'audit. Le responsable est parfois assisté d'un adjoint qui va gérer les tâches d'organisation courante, l'élaboration ou la mise à jour des méthodes ;
- Des chefs de missions : auditeurs confirmés qui encadreront les missions, formeront des auditeurs juniors et réaliseront les tâches les plus complexes ;
- Des auditeurs juniors qui réaliseront les travaux d'audit les plus simples ;
- En fonction de l'activité de l'entreprise, il peut également être envisagé d'intégrer un ou deux auditeurs spécialisés (par exemple un auditeur informatique).

Le secrétariat :

Le secrétariat n'assure pas que les corrections, les mises en forme et présentations des documents, mais son rôle va au-delà de ça, c'est une cellule à ne pas négliger.

Cette cellule est souvent composée d'une seule personne, elle exerce deux fonctions principales⁵² :

Une fonction de liaison et d'information : c'est une unité qui maintient le dialogue et le contact avec l'ensemble de l'équipe, surtout dans le cas d'absence des auditeurs, elle a tous les moyens pour les joindre. Egalement, elle tient le planning travail de chaque auditeur et très souvent un planning sur lequel est mentionné son lieu de présence dans un temps futur.

Une fonction logistique : le secrétariat s'occupe de tout ce qui concerne le transport, réservations d'hôtels, location de voitures, etc. mais surtout il s'occupe de modifier les planning en cours de route.

⁵¹ Unité de recherche de l'IFACI : op.cit., p.33.

⁵² RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., p.394.

On plus de ces deux fonctions, on peut citer également :

- La gestion des données informatiques ;
- La gestion des imprimés spécialisés ;
- La diffusion des rapports d'audit ;
- Le classement ;
- La documentation.

3. La définition des méthodes de recrutement et des besoins en profil :

3.1 Les méthodes de recrutement :

Il existe deux conceptions de recrutement en audit interne⁵³ :

Une conception traditionnelle ou il est considéré que l'auditeur interne ne peut exercer son métier sans être imprégné par la culture de l'organisation :

- Au titre des avantages, l'auditeur interne a une bonne connaissance de l'entreprise ce qui lui permet d'éviter les faux pas et viser juste ;
- Parmi les inconvénients : la fréquentation habituelle des structures et des méthodes rend l'esprit critique de l'auditeur moins sensible et sa réaction plus lente.

Une conception novatrice qui permet de mettre en place des jeunes cadres externes ayant une vision nouvelle, esprit critique développé et une capacité de faire évoluer la fonction mais ce qui est d'inconvénient c'est que l'auditeur nouvellement recruté a une connaissance imparfaite du milieu, et fort possible qu'il aura de faux pas.

Généralement, les entreprises optent pour la création des équipes mixtes par un recrutement interne et externe pour gagner des deux côtés. Mais les questions qui se posent : quel est le profil des auditeurs à recruter et quelles sont les techniques utilisées pour les sélectionner ?

⁵³ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., p.386.

3.2 Le profil des auditeurs :

On peut se permettre de dire qu'il n'y a pas un profil type des auditeurs internes sauf à exiger de bonnes aptitudes à communiquer et une solide connaissances des techniques d'audit et de langues étrangères, la première des deux qualités est affaire de caractère, la deuxième est affaire de formation.

En ce qui concerne l'équipe d'audit interne, sa richesse est largement fonction de sa diversité mais ce n'est pas une obligation.

Dans une organisation où coexistent plusieurs cultures, il est nécessaire que le groupe d'audit possède aussi une diversité d'origine et de formation pour savoir dialoguer, comprendre et être mieux accepté : des auditeurs diplômés des universités, des grandes écoles, une population masculine et féminine, etc.⁵⁴

4. La réalisation du recrutement, la formation et la gestion des auditeurs internes :

4.1 Le recrutement :

Deux techniques de recrutement sont largement utilisées par les entreprises.

➤ Le recrutement externe :

Il se fait par les procédés habituels de recrutement et qui ne sont pas spécifiques à l'audit interne, on trouve : les annonces directes, les forums d'entreprises, l'appel à des cabinets de recrutement, etc.⁵⁵

➤ Le recrutement interne :

Sa qualité dépend de l'image de l'audit interne dans l'entreprise ⁵⁶:

- Si l'audit interne est une fonction bien intégrée dans la culture de l'entreprise donc les offres se manifestent spontanément ;
- Si l'audit interne est une fonction nouvelle et méconnue, dans ce cas on doit découvrir les vocations existant au sein de l'entreprise.

⁵⁴ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., p.387.

⁵⁵ Idem, p.388.

⁵⁶ Ibid., p.389.

Dans les organisations de moyenne importance ou les structures sont figées et les postes sont peu nombreux ce qui ne permet pas le développement des carrières, le recrutement interne est difficile surtout si on exige des profils précis, donc on fait recours à un recrutement externe.

Si l'audit est méconnu ou s'il a une réputation de « police d'entreprise », les vocations seront peu nombreuses et pour favoriser et développer les connaissances on fait recours aux : articles dans le journal d'entreprise, interventions dans les réunions d'information, etc.

Une fois les auditeurs sont **recrutés**, il faut ensuite les gérer.

4.2 La formation professionnelle :

Les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, leurs savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue (norme 1230), et s'acquiert de trois façons ⁵⁷:

- L'enseignement : pour l'étudiant c'est un enseignement universitaire assortis de stages dans des services d'audit interne pour avoir une base théorique solide. Pour le cadre de l'entreprise muté dans un service d'audit interne, il fera recours aux séminaires de formation professionnelle ou à des formations extérieures comme celle de l'institut de l'audit interne (IFACI), sinon on fera appel à des spécialistes qui se présentent à l'entreprise pour exposer leurs expériences. L'enseignement n'est pas suffisant ;
- La connaissance livresque : pour qu'il apprenne à adapter ses connaissances avec l'audit interne, l'auditeur doit consulter des livres d'audit interne et donner une place particulière au manuel d'audit et au guide d'audit de son entreprise. Cette étape est complétée par l'apprentissage sur le terrain ;
- L'apprentissage sur le terrain : avant d'appliquer directement ses connaissances théoriques sur le terrain, l'auditeur débutant doit travailler pendant un certain temps avec un tuteur pour apprendre la manière d'appliquer ses connaissances sur terrain.

⁵⁷ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., p.390.

4.3 La gestion des auditeurs internes :

La gestion se fait par référence au plan d'audit, avec ce dernier on connaît les besoins année par année et sur cette base on s'organise pour y faire face en assurant une certaine formation permanente.

➤ **La formation permanente :**

Le besoin apparaît lorsque l'auditeur doit réaliser pour la première fois un audit sur un sujet spécial. Pour cela, les auditeurs internes agissent comme suit ⁵⁸:

- Recours à la documentation existante : mémoires d'étudiants, ouvrages, articles ;
- Séminaires spécialisés organisés sur le thème recherché ;
- Informations sollicitées auprès des collègues.

Gérer les auditeurs internes c'est être en mesure d'évaluer la performance de chacun puis prévoir et planifier leur promotion d'auditeur junior en auditeur sénior et, éventuellement d'auditeur sénior en chef de mission.

L'évaluation de la performance de l'auditeur se fait généralement par une évaluation des objectifs qui lui sont assignés.

➤ **Le planning du travail :**

Le temps passé par l'auditeur dans le service d'audit interne est planifié. La diversité des missions, des travaux, l'organisation des absences et des voyages, tout cela exige une planification régulière⁵⁹.

5. L'élaboration des prévisions budgétaires :

Les prévisions budgétaires nécessaires au service d'audit interne se déterminent à partir du plan d'audit approuvé par la direction générale. Ce plan va en effet comporter ⁶⁰:

- Les effectifs et leurs variations, donc le budget des rémunérations et des charges relatives à l'audit interne ;

⁵⁸ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, op.cit., p.391.

⁵⁹ Idem, p.391.

⁶⁰ Ibid., p.428.

- La formation professionnelle à dispenser aux auditeurs internes compte tenu de la comparaison entre les besoins exigés par les missions prévues et le profil des auditeurs en place ou à venir ;
- Les frais de déplacement qui vont être fonction des endroits où vont se dérouler les audits prévus au plan et de la durée de ces derniers ;
- Les frais divers d'achat d'ouvrages et d'abonnements ;
- Les dépenses d'investissement : achat de matériels informatiques et de logiciels.
- Les frais de fournitures et d'imprimé (en particulier documents normalisés).

6. La communication de l'audit interne :

De nombreux services ne prennent pas le temps de communiquer, pourtant c'est une nécessité pour assurer son positionnement, tordre le cou à toutes les idées concernant une police interne et éviter ainsi bien des malentendus avec les audités.

Cette communication peut aussi être l'occasion d'être à l'écoute des réactions des futurs audités.

Lors de la création du service d'audit interne, une communication à l'ensemble de l'entreprise est essentielle. Elle portera entre autres sur ⁶¹:

- Les objectifs de l'audit interne et son périmètre d'intervention ;
- Son positionnement ;
- Son mode de fonctionnement et le déroulement des missions ;
- Son organisation.

Idéalement, cette communication est parrainée par les plus hautes instances de l'entreprise (la direction générale, le conseil ou le comité d'audit, lorsqu'il existe).

Après la création du service d'audit interne, le responsable de l'audit interne doit continuer à communiquer régulièrement pour rappeler son mode de fonctionnement à tous les employés de l'entreprise.

Pour communiquer, l'audit interne utilise les mêmes moyens que les autres départements de l'entreprise, à savoir ⁶² :

⁶¹ Unité de recherche de l'IFACI : op.cit., p.26.

- Le site intranet (charte d'audit interne, présentation de l'équipe...);
- Les journaux ou notes internes ;
- Les séminaires de présentation.

La communication va également prendre la forme de participation de l'audit interne à différentes réunions de travail au cours desquelles l'expertise des auditeurs et leurs connaissances des processus de l'entreprise permettront d'établir le service d'audit interne comme une source d'information fiable et légitime⁶³.

⁶² Unité de recherche de l'IFACI : Op.cit., p.26.

⁶³ Idem, p.27.

Conclusion du deuxième chapitre :

L'audit interne s'est construit autour de lui une image de modernité et d'efficacité, cette considération montre l'importance déterminante que les entreprises devraient désormais accorder à cet outil si puissant, un outil d'évaluation et de maîtrise des processus de management des risques, de contrôle interne et de gouvernance.

La décision de mettre en place une structure d'audit interne se prend après une étude menée préalablement, cette dernière permet de signaler un ensemble de critères expliquant la mise en place, nous avons la taille de l'entreprise, la décentralisation géographique, la politique de gestion, le secteur d'activité et la qualification du personnel.

Après avoir pris la décision de création de la structure, la réalisation doit suivre une démarche rigoureuse pour la réussir. Cette démarche consiste à identifier les risques auxquels est confrontée l'organisation, décider du rattachement hiérarchique de la fonction ainsi que sa structure, déterminer les méthodes de recrutement, les besoins en profil des auditeurs internes, ainsi que les formations qui leurs seront accordées, élaborer des prévisions budgétaires nécessaires pour le fonctionnement du service, réaliser le recrutement et à la fin procéder à la communication de l'audit interne à travers certains outils.

Lors de la création, un ensemble de documents qu'on considère comme out put de la mise en place est élaboré, il aide et facilite l'organisation du travail des auditeurs. Cette organisation se présente comme un emboîtement de poupées gigognes : au sommet la charte d'audit interne puis le plan d'audit interne, après viennent ensuite le manuel d'audit interne, les dossiers d'audit interne, les papiers de travail, documentations, et les moyens logiciels et informatiques.

Pour conclure, on pourrait être tenté de dire que la réussite de la mise en place dépend du respect de ce qui a été traité dans ce chapitre.

CHAPITRE III

LA MISE EN PLACE D'UNE STRUCTURE AUDIT A FRUITAL COCA-COLA

Introduction du troisième chapitre :

Le but de ce chapitre est de présenter et discuter les aspects pratiques de cette étude en prenant un cas parmi d'autres, celui de Fruital Coca-Cola.

Dès lors la question est de savoir : Comment se crée la fonction d'audit interne dans Fruital Coca-Cola ? Quels sont les critères d'opportunité qui expliquent sa création ? Quelles recommandations à proposer pour avancer dans l'implantation de cette fonction et procéder à son amélioration dans un temps futur ?

Ces questions nous tenterons d'y répondre à travers les différentes étapes de création que nous avons effectuée auprès du responsable de la fonction.

Dans la première section de ce chapitre, nous nous proposons d'expliciter, après une présentation de l'entreprise d'intérêt, ses différentes directions et son organisation. Ensuite, nous aborderons dans la seconde section les étapes de création de la fonction d'audit interne au niveau de Fruital Coca-Cola.

Section1 : La présentation de Fruital Coca-Cola

Dans cette section, nous présenterons Fruital Coca-Cola avec les caractéristiques de ses différentes directions hiérarchiques, puis nous allons porter plus d'intention à la direction des finances et contrôle de gestion ou nous avons effectué notre stage pratique.

1. Historique de « The Coca-Cola Company » :

Grâce à sa boisson gazeuse du même nom, The Coca-Cola Company est l'une des multinationales du 20^{ème} siècle les plus couronnées de succès, elle prend la place numéro un avec le plus grand et le plus large réseau de distribution au monde.

Le produit de base, Coca-Cola a été révélé dans une pharmacie d'Atlanta, par le docteur « John Pemberton » en 1886. Les premiers consommateurs ont été immédiatement conquis par cette nouvelle boisson rafraîchissante. Le comptable de la pharmacie Frank Robinson, lui attribue le nom de Coca-Cola et le graphisme, utilisé encore aujourd'hui.

En 1891, Asa Griggs Candler acquiert la marque et crée «The Coca-Cola Company »¹

➤ La mise sur le marché (1894-1955) :

- Le Coca-Cola est embouteillé pour la première fois, facilitant ainsi son transport ;
- L'emballage de 6 bouteilles de Coca-Cola est mis sur le marché, incitant les gens à emporter cette boisson à la maison ;
- Les premiers gros formats (10 onces ou 300 ml et 12 onces ou 355 ml) et formats familiaux (26 onces ou 768 ml) sont mis sur le marché.

➤ Diversification des produits (1960-1961) :

- Coca-Cola lance Fanta aux États-Unis ;
- Coca-Cola rachète la société de jus de fruits en poudre Minute Maid ;
- Coca-Cola lance Sprite.

¹ <https://cocacolaweb.fr/coca-cola/histoire/> (consulté le 20/05/2017 à 10h10)

- **Rejoindre un public plus large en se basant sur la distribution (1893 – 1935) :**
 - Première apparition de Coca-Cola à l'exposition universelle de Chicago ;
 - Premier distributeur automatique pour Coca-Cola.

- **Utilisation des médias (1891 – 1950) :**
 - Première utilisation des calendriers et des affiches extérieures pour la publicité ;
 - Premiers objets dérivés de Coca-Cola (montres) ;
 - Premières publicités dans les magazines ;
 - Premier panneau d'affichage ;
 - Première enseigne sur Times Square à New York ;
 - Première apparition du Père Noël rouge Coca-Cola dans des publicités ;
 - Coca-Cola devient le tout premier produit à apparaître sur la couverture du Time magazine, une publication américaine prestigieuse.

- **Association de la marque à des valeurs sportives (1928 – 2005) :**
 - Premiers jeux olympiques pour Coca-Cola qui accompagne l'équipe américaine aux Jeux d'Amsterdam ;
 - Coca-Cola devient parrain officiel de la Coupe du Monde de Football ;
 - Coca-Cola commandite les Jeux Olympiques d'Atlanta ;
 - Coca-Cola est l'un des deux commanditaires officiels d'American Idol aux États-Unis ;
 - Coca-Cola prolonge sa commandite des Jeux Olympiques jusqu'en 2020 et son partenariat avec la Fédération Internationale de Football jusqu'en 2022.

2. Historique de Fruital Coca-Cola Algérie :

Au mois de juin 1993, la SARL Fruital a signé un contrat de franchise avec la compagnie Coca-Cola, premier producteur et distributeur au monde de sirop et concentrés pour un accord d'embouteillage c'est-à-dire la fabrication et le conditionnement de boissons rafraîchissantes sans alcool « soft Drink ».

Le 15 Mars 2006, le groupe espagnol ECCBC (Equatorial Coca-Cola Bottling Company) entre dans l'actionnariat avec la société Fruital Coca-Cola. L'objectif principal étant de développer l'activité de l'usine.

3. Présentation de l'Equatorial Coca Cola Bottling Company :

Le projet de ce groupe a commencé en Afrique en 1989 avec la concession de « The Coca-Cola Company » pour la Guinée Équatoriale. Par la suite, la Guinée Conakry, la Mauritanie, le Cap Vert, la Guinée-Bissau et la Gambie ont rejoint l'aventure.

Equatorial Coca-Cola Bottling Company (ECCBC) a été créée en 1997 dans le but de regrouper les opérations de tous ces pays et de servir de plateforme pour une croissance future. Ces deux dernières décennies, elle a élargi ses opérations à de nouveaux territoires en Afrique, comme le Ghana, le Maroc et l'Algérie.

Aujourd'hui, Equatorial Coca-Cola Bottling Company (ECCBC) exploite le portefeuille de « The Coca-Cola Company » dans 13 pays d'Afrique, atteignant plus de 100 millions de consommateurs, fournissant plus de 200.000 points de vente avec plus de 1.3 billions de transactions par ans.

L'ECCBC procure un emploi direct à plus de 5 000 personnes et des emplois indirects à plus de 50 000 personnes en Afrique. Il contribue au développement socio-économique de la région sous de nombreuses formes².

4. Présentation de Fruital Coca-Cola Algérie :

Embouteilleur de Coca Cola depuis plus de 15 ans, Fruital Coca-Cola est parmi les plus importants producteurs et distributeurs des produits de « The Coca-Cola Company » en Algérie.

Entreprise multinationale, Société par actions, et leader dans son domaine, Fruital Coca-Cola produit et commercialise plus de 56 références sous les marques : Coca-Cola, Fanta, Sprite, Schweppes et Pulpy à travers son réseau de distribution qui compte parmi les plus

² <http://www.eccbc.com/fr/entreprise/message-du-president> (consulté le 06/05/2017 à 12h02)

performants de la zone pour le plus grand plaisir des consommateurs. Coca-Cola étant le produit le plus connu et le plus consommé par la population algérienne.

Fruital Coca-Cola dispose quatre centres de distribution directe : KEK Boumerdes, Bouchaoui, Hadjout et BBA. A travers ces centres, elle distribue ses produits dans 13 wilayas : Alger, Blida, Boumerdes, Tizi Ouzou, Tipaza, Médéa, Ain defla, Bouira, BBA, Laghouat, Djelfa, Tamanrasset et Ghardaia.

L'usine de Fruital Coca-Cola est située dans la zone industrielle de Rouiba, à seulement 25 Km du centre d'Alger, cette usine s'étale sur une superficie de 51 000 km² (cinq hectares)³.

5. Processus de fabrication de Fruital Coca-Cola :

Le programme d'entretien et nettoyage ainsi que le remplissage des cuves s'effectue comme suit :

➤ Le sucre raffiné :

Seuls des sucres de première qualité, produits par des sucreries modernes sont utilisés pour la fabrication de Coca-Cola.

➤ La cuve de dissolution du sucre :

Le sucre et l'eau sont préalablement mélangés à chaud pour aider à la dissolution des sucres et pasteuriser le mélange qui forme le sirop simple.

➤ Le filtre à sirop :

Le sirop simple est alors filtré, afin de garantir sa pureté.

➤ Le refroidisseur :

Le sirop simple après filtration est refroidi à la température désirée.

➤ La préparation du sirop de Coca-Cola :

Le concentré de Coca-Cola est ajouté au sirop simple filtré, ce qui donne le sirop de Coca-Cola.

³ <http://www.eccbc.com/fr/pays/algerie> (consulté le 26/05/2017 à 10h26)

➤ **Le traitement de l'eau :**

L'eau potable est traitée et filtrée, afin de garantir sa pureté et sa limpidité au niveau du laboratoire « traitement des eaux ».

➤ **Ensemble désaérateur, groupe froid saturateur, pompe doseuse, cuve-relai :**

Ce groupe accomplit automatiquement les opérations suivantes :

- Désaération, refroidissement et saturation de l'eau avec le gaz carbonique pour donner l'eau gazéifiée ;
- Dosage précis en continu de l'eau gazéifiée et du sirop Coca-Cola ;
- Mélange et stockage de Coca-Cola dans la cuve-relai.

➤ **La laveuse de bouteilles :**

Les bouteilles sont lavées et stérilisées dans des bains de nettoyage à chaud. Elles sont ensuite rincées à l'eau pure. Toute cette opération est effectuée sans aucune intervention manuelle.

➤ **L'inspection des bouteilles vides :**

Chaque bouteille est soigneusement examinée afin de vérifier qu'elle est propre et intact.

➤ **La soutireuse :**

Elle remplit automatiquement les bouteilles de Coca-Cola et effectue le capsulage ou le sertissage.

➤ **L'inspection des bouteilles pleines :**

Chaque bouteille de Coca-Cola est à nouveau soigneusement vérifiée.

➤ **L'encaisseuse :**

Les bouteilles pleines sont placées automatiquement dans les caisses.

➤ **Le camion :**

Les caisses de Coca-Cola sont chargées sur les camions et livrées aux différents points de ventes où le consommateur peut se les procurer.

6. Organisation générale de Fruital Coca-Cola :

Son objectif est de mettre en œuvre la politique générale de l'entreprise en prenant compte les efforts humains et moyens matériels et financiers afin de réaliser les objectifs tracés.

❖ La direction générale :

C'est le siège de l'ensemble des décisions stratégiques de l'entreprise. Cette direction intègre neuf autres directions que l'on distingue par leurs activités et qui sont à la commande de différents départements et centres.

Nous allons expliciter ci-dessous les missions principales de chaque direction :

❖ La direction achats et approvisionnements :

- Gérer les achats et les stocks ;
- Procurer à l'entreprise, dans les meilleures conditions de qualité, de coûts, de délais et de sécurité les matières premières dont elle a besoin pour ses activités.

❖ La direction supply chain :

- Concevoir et mettre en œuvre la stratégie de production de l'entreprise, de la phase d'approvisionnement en matières premières à la livraison au client ;
- Encadrer, coordonner et animer des équipes d'achat, d'approvisionnement, de production, et de distribution des marchandises ;
- Fixer les objectifs à atteindre selon la stratégie définie ;
- Optimiser les processus afin de réduire les coûts et les temps de production, tout en augmentant la marge de l'entreprise.

❖ La direction industrielle :

- S'occuper des opérations industrielles des différentes productions de l'entreprise ;
- Veiller sur toutes les étapes du processus de production.

❖ Le département IT :

- Maîtriser la conception, la pratique et le développement des bases de données ;
- Mener des recherches afin de développer des modèles, des méthodes et des logiciels informatiques ;
- Développer de nouveaux services informatiques de haut niveau et soutenir l'innovation.

❖ La direction qualité :

- Veiller sur le bien-être et la satisfaction des employés et des consommateurs à travers les études sur le terrain ;
- Proposer les meilleurs produits et services en termes de qualité.

❖ La direction ressources humaines :

- Anticiper les besoins de compétences, tant qualitatifs que quantitatifs ;
- Gérer les employés (règlement des salaires, dossiers de la sécurité sociale, etc.) ;
- Répondre aux besoins des employés afin d'être au meilleur point de production.

❖ La direction finances et contrôle de gestion :

- S'occuper de la planification financière et l'analyse des performances des ventes ;
- Rassembler et enregistrer les activités de l'entreprise et ses opérations dans des livres comptables de façon à les ordonner en se basant sur un système de comptabilité précis et intégré.

❖ La direction Marketing :

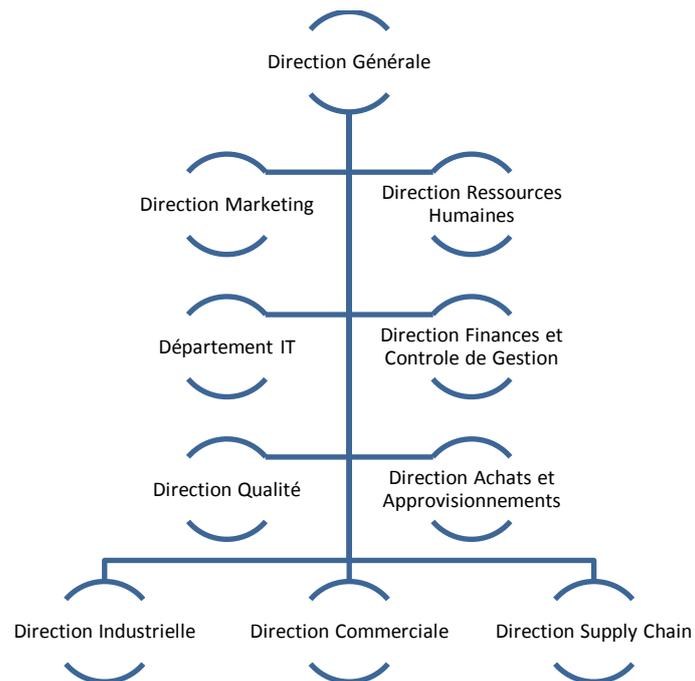
- Préserver l'image de marques du produit Coca-Cola ;
- Veiller à l'adéquation des standards Coca-Cola aux standards marketings ;
- Veiller à la mise en place et le suivi d'une force de vente commerciale ;
- Procéder aux études de marché et à l'analyse des ventes ;
- Etablir les programmes de promotion ;
- S'occuper des actions publicitaires par différents supports (télévision, Radio, Affichage, Salons et foires, Publicité sur le lieu de vente, etc.) ;
- Contrôler les actions de merchandising ;
- Entretenir et consolider les relations amicales avec tous les partenaires de l'entreprise (Fournisseurs, clients, banques, etc.).

❖ La direction commerciale :

- Gérer et suivre toutes les relations avec les clients de l'entreprise ;

- S'assurer de la commercialisation des produits finis.

Figure n°1 : L'organigramme général de Fruital Coca-Cola

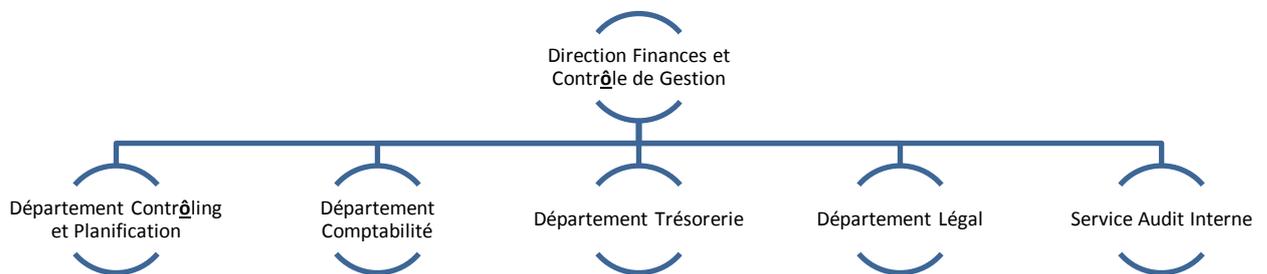


Source : Direction des ressources humaines

❖ La présentation de la direction finances et contrôle de gestion (service d'accueil) :

Cette direction est organisée comme le montre l'organigramme suivant :

Figure n°2 : L'organigramme de la direction Finances et Contrôle de gestion



Source : Direction des ressources humaines

➤ La présentation du service d'audit interne :

Le service d'audit interne de Fruital Coca-Cola a été créé en janvier 2017, c'est un service très jeune qui est encore en phase de création. Ce service est dirigé par un seul auditeur interne, les missions qui lui sont confiées sont les suivantes :

- Gérer les politiques et processus en relation avec l'audit et le contrôle interne au sein de Fruital Coca-Cola conformément à la politique groupe Equatorial Coca-Cola Bottling Company ;
- Exécuter des audits internes portant sur divers domaines de l'organisation, en analysant les processus correspondants, les risques et l'efficacité des mécanismes de contrôle établis ;

- Réaliser le plan d'audit de la filiale ainsi que celui du suivi des risques détectés dans la cartographie des risques de cette dernière ;
- Effectuer l'analyse de modèles de contrôle interne, la vérification de l'efficacité opérationnelle, l'identification des domaines d'amélioration et la conception de plans d'action ;
- Procéder au développement de la cartographie des risques de la filiale et proposer des plans d'action ;
- Réaliser des révisions d'audit des procédures utilisées dans la compagnie filiale ;
- Collaborer dans la création des programmes de travail nécessaires, ainsi que dans l'application d'une méthodologie commune sur les processus associés ;
- Développer et exécuter les programmes en respectant les délais et les conditions de forme ;
- Réaliser des rapports d'audit et communiquer les conclusions de ces rapports aux supérieurs en collaborant activement dans la correction adéquate des erreurs sous le respect des délais et des conditions de forme ;
- Réalisez des recommandations d'amélioration de contrôle interne si nécessaire ;
- Effectuer le suivi des recommandations réalisées dans les différents rapports d'audit ;
- Favoriser la communication interdépartementale face aux problèmes/questions transversales ;
- Identifier et mettre en marche des projets ou des initiatives avec la vision d'améliorer la gestion du contrôle interne.

Section 02 : La création de la fonction d'audit interne de Fruital Coca-Cola

Pour bien réussir la mise en place de la fonction d'audit interne au sein de Fruital Coca-Cola, nous avons passé par l'ensemble des étapes suivantes :

1. Les critères d'opportunité :

Avant de rejoindre l'auditeur interne de Fruital Coca-Cola pour participer à la mise en place de la fonction d'audit interne, on a jugé utile de passer par une période de bonne connaissance de l'entreprise au cours de laquelle on a réalisé des travaux préparatoires avant de passer à l'action.

Après avoir demandé, trouvé et analysé les informations nécessaires, on a pu déceler un certain nombre de critères d'opportunité qui expliquent la décision prise par Fruital Coca-Cola concernant la mise en place de la fonction d'audit interne. Ces critères sont les suivants :

1.1 La taille de l'entreprise :

Une entreprise grande de taille comme Fruital Coca-Cola et qui emploie plus de 1300 employés rencontre certainement de sérieux problèmes qui sont directement liés à sa taille.

La croissance de la taille de l'entreprise entraîne une évolution de la structure et un allongement de la ligne hiérarchique ce qui implique la déperdition et la déformation de l'information transmise entre la direction générale et les différents échelons de la hiérarchie.

Lorsque l'information descend de la haute hiérarchie vers le centre d'exécution sous forme d'instructions ou de décisions, il se pourrait qu'elle sera modifiée ou déformée, et si elle n'arrive pas comme désire la haute hiérarchie elle sera mal comprise et dans ce cas la partie ciblée n'arrive pas ni à l'appliquer ni à la respecter.

Et inversement, quand les structures d'exécution achèvent leurs travaux et activités, elles établissent des rapports d'activités qui vont être consolidés à plusieurs niveaux et soulevés à la haute hiérarchie. Il se pourrait qu'ils arrivent à la haute hiérarchie tout à fait modifiés. Dans ce cas, cette dernière ne pourra pas avoir une information fiable et pertinente qui reflète la réalité et qui aide à la prise de décision pour une bonne gestion de l'entreprise.

Donc c'est pour ce là qu'il y'a lieu de créer cette structure d'audit interne à fin de réduire les risques de mal compréhension et de la mauvaise qualité de l'information qui circule entre la direction générale et le centre d'exécution, car d'un côté, l'auditeur interne explique les politiques générales de l'entreprise, et de l'autre il procède à la vérification et à l'audit de ces informations, de ces rapports d'activité établis avant qu'ils remontent en haut pour s'assurer que ce sont des informations fiables et pertinentes qui reflètent la réalité et donc il ajoute une valeur à la direction générale pour la prise de décision.

Le critère de la taille joue d'avantage sur le nombre des auditeurs à recruter, donc il est nécessaire de créer une équipe d'auditeur et non pas recruter une seule personne.

L'influence de la taille, nous semble, porter aussi sur les méthodes de conduire les missions et sur les modes de relations et de communication des auditeurs avec leur environnement.

1.2 La décentralisation géographique :

Fruital Coca-Cola dispose un siège social et une usine à Rouiba et divers centres de dépôts sur Alger, Blida, Boumerdes et Tipaza ou elle fait employer des gestionnaires de stock-manutentionnaires et des contrôleurs. La répartition géographique des centres d'activités de Fruital Coca-Cola joue un rôle important sur la qualité de l'information transmise entre eux.

Le siège de la société qui réunit des départements importants tel que le département financier et comptable et le département commercial, peut rencontrer des difficultés dans la réception de l'information exacte du fait de la distance. De même, les centres de dépôt peuvent ne pas recevoir toutes les informations nécessaires pour la gestion.

Pour qu'on puisse contrôler ces entités réparties géographiquement par le siège de la société, ça nécessite des déplacements et donc des coûts supplémentaires à supporter par l'entreprise ce qui va impacter sur son résultat, ce dernier sera réduit ou amoindri.

C'est pour cela qu'il y 'a lieu de mettre en place une structure d'audit interne, elle va jouer deux rôles : le premier est de s'assurer de l'exactitude de l'information circulante entre les différents centres d'activité et le second est de dépanner la haute hiérarchie de ces déplacements et donc de réduire les coûts de la société et de maximiser son profit.

Ce critère joue sur le nombre d'auditeurs à recruter que sur la décision de créer l'audit interne. La nécessité à une équipe est primordial vu le nombre de déplacement élevé nécessaire pour mener des missions d'audit efficaces.

1.3 La politique de gestion :

La politique de gestion adoptée par Fruital Coca-Cola est centralisée et décentralisée en même temps. Elle est centralisée concernant les décisions stratégiques, et pour le reste des décisions opérationnelles, c'est décentralisé.

La politique de gestion adoptée par Fruital Coca-Cola fait apparaître plusieurs soucis qui sont tous liés à la qualité de l'information. La résolution de ce problème exige un regard à posteriori et là, apparaît le rôle de l'auditeur interne. Ce dernier va porter une assurance sur le respect de la politique établie par la direction générale ainsi que de la fiabilité et la sincérité de l'information fournie par les différents échelons de la hiérarchie qui lui sont nécessaire pour la gestion.

Concernant la politique centralisée, l'auditeur interne joue un double rôle. D'un côté, il fait comprendre les instructions, les procédures ainsi que les décisions de la haute hiérarchie. De l'autre, il s'assure de leurs applications efficaces et du respect de la politique générale par les centres d'exécution.

Dans le cadre de la gestion décentralisée, le rôle à jouer par l'auditeur interne est multiple. D'abord, il s'assure que les structures opérationnelles prennent des décisions en fonction des politiques générales de l'entreprise, donc il s'assure que les décisions qui sont prises par les responsables des entités ne sortent pas de la stratégie globale de l'entreprise.

En second lieu, il joue un rôle en tant qu'outil d'aide à la prise de décision par le biais de ces structures décentralisées en leurs expliquant les stratégies globales et les grandes axes de l'entreprise à fin qu'ils agissent en fonction de ces politiques générales.

En troisième lieu, il vérifie les informations fournies par ces structures décentralisées au profit du siège et s'assurer de leur véracité.

1.4 La qualification du personnel :

La formation professionnelle est l'un des leviers importants qui garantit en partie la compétitivité et la performance de l'entreprise. Le développement de toute entreprise dépend des compétences de ses salariés et leurs capacités de s'adapter avec les changements et les évolutions de l'environnement donc de la performance de sa gestion des ressources humaines et notamment la formation.

Nous avons évoqué ce passage pour mettre en avant l'importance de la fonction ressources humaines dans l'entreprise et la nécessité d'avoir des outils pour mesurer l'efficacité de cette fonction et sa capacité à réaliser les objectifs attendus.

Fruital Coca-Cola a toujours été un lieu de changement culturel, économique, technologique et autre, et ces changements peuvent agir sur les modes de gestion du personnel, mais aussi sur les comportements des individus et des groupes de travail, comme ils peuvent causer des problèmes de sous-qualifications et de difficultés d'adaptation du personnel avec des événements qui viennent à l'improviste, d'où la nécessité d'avoir des outils et des méthodes pour vérifier l'impact de ces changements et de remédier aux dysfonctionnements qui peuvent surgir et affecter le bon fonctionnement de l'entreprise.

Le défi pour chaque entreprise est de pouvoir analyser ce qui se cache derrière les absences, les réticences aux formations, les comportements irresponsables et apporter des éléments de réponse et des améliorations à son système.

Dans ce cas, Fruital Coca-Cola doit porter un intérêt sur les outils et les indicateurs de mesure de la qualité de gestion des ressources humaines en général et des pratiques de formation en particulier, dans une logique d'évaluation issue de l'audit social.

L'audit social est appliqué aux politiques et processus de gestion des ressources humaines dont la formation est partie intégrante. Il consiste à faire un diagnostic pour dégager les différents écarts et dysfonctionnements et surtout pour déceler les besoins en formation, les analyser et proposer des recommandations dans le but d'améliorer une partie ou la totalité des activités de gestion des ressources humaines.

Il ne s'agit plus de s'occuper uniquement des tâches opérationnelles classiques, recruter, former, payer mais plutôt de gestion prévisionnelle des emplois et des compétences, des processus de recrutement et de développement du personnel et d'une gestion de carrière, en fonction des changements évolutifs auxquels est exposée l'organisation et qui demande un développement des outils et des méthodes de gestion.

C'est là où l'audit social pourrait donner à Fruital Coca-Cola l'occasion de se doter d'indicateurs pour maîtriser les phénomènes sociaux et humains à côté des audits financiers.

La différence qui existe aussi entre l'audit financier et comptable et l'audit social est que celui-ci utilise des techniques et des méthodes appartenant principalement au domaine des sciences sociales. Il s'agit donc d'une démarche d'évaluation des politiques, des systèmes, des pratiques de la fonction ressources humaines. Cette fonction complexe qui nécessite des techniques et des méthodes de mesure bien adaptées et tenant compte de son objet principal qui est l'homme.

Dans ce cadre, l'audit social est une aide à la prise de décision et au management via les recommandations qu'il pourrait apporter à Fruital Coca-Cola et à ses salariés.

Cet intérêt pour l'audit social, se manifeste par le souci de trouver des moyens adéquats pour l'évaluation des performances individuelles et collectives dans Fruital Coca-Cola et la réduction des risques d'erreur provenant de la sous-qualification du personnel en proposant un programme de formation et des procédures à suivre pour éviter les erreurs d'adaptation avec l'environnement.

2. L'élaboration de la charte de l'audit interne :

Pour se lancer dans la mise en place de la fonction d'audit interne, on a commencé par l'élaboration de la charte d'audit interne de Fruital Coca-Cola.

C'est un document important, exigé par la première des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, il définit les rôles, les responsabilités et le champ d'intervention de l'audit interne. Ce document est le suivant :

Charte d'audit interne de Fruital Coca-Cola

La présente charte définit et précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne au sein de « Fruital Coca-Cola ». Les droits et devoirs des auditeurs et des audités, sont également définis afin de garantir le respect des règles éthiques, déontologiques et organisationnelles applicables au sein de « Fruital Coca-Cola ».

1. La définition de l'audit interne :

« 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 ».

(Définition officielle de l'institut des auditeurs internes traduite et approuvée le 21 mars 2000 par le conseil d'administration de l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne).

2. Mission et rôle de l'audit interne à Fruital Coca-Cola :

A Fruital Coca-Cola, la fonction d'audit interne a pour objet de fournir des assurances et des conseils indépendants et objectifs sur la qualité et l'efficacité de son dispositif de contrôle interne, de management des risques ainsi que sur ses systèmes et procédures de gouvernance à fin d'apporter une valeur ajoutée tout en améliorant sa politique de gestion.

La fonction d'audit interne aide Fruital Coca-Cola à atteindre ses objectifs en adaptant une démarche systématique, méthodique et rigoureuse pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise en faisant des recommandations pour renforcer leur efficacité.

D'une manière plus précise, les missions d'audit permettent notamment de :

- S'assurer que les risques sont adéquatement identifiés, contrôlés et maîtrisés ;
- Evaluer la pertinence et l'efficacité de ces processus par rapport à leur conformité avec les règles, normes, procédures, lois et réglementations en vigueur ;

- Vérifier l'intégrité, l'exactitude, la fiabilité, l'exhaustivité et la traçabilité des informations produites (comptables, financières, commerciales, de gestion, etc.) ;
- Proposer des axes d'amélioration ou de progrès pour l'amélioration de la gestion de Fruital Coca-Cola.

3. Le périmètre de l'audit interne :

Le périmètre d'intervention du service d'audit interne s'étend à l'ensemble de l'organisation de Fruital Coca-Cola, qui veut dire toutes ses activités, processus, systèmes, etc. appartiennent au champ d'action de l'audit interne, sans réserve, ni exception.

Pour assurer une bonne exécution de sa mission et conformément à son indépendance, le service d'audit interne intervient sur la base d'une planification dont il a l'initiative et qui prend en compte les requêtes spécifiques qui lui sont adressées par les dirigeants. Il intervient dans tous les domaines ou processus administratifs, comptables et financiers, fonctionnels ou opérationnels.

4. Le rattachement et l'organisation du service d'audit interne :

La fonction d'audit interne se rapporte sur le plan fonctionnel au département d'audit interne du groupe ECCBC (Equatorial Coca Cola Botteling Company), et sur le plan hiérarchique à la direction finances et contrôle de gestion au niveau de Fruital Coca-Cola.

5. Responsabilités :

Dans l'exercice de ses fonctions, l'auditeur interne est responsable de :

- Etablir les politiques, procédures et méthodes d'audit requises pour faire en sorte que la fonction d'audit interne soit exercée d'une manière qui est conforme aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne au sein de Fruital Coca-Cola et concourt à l'exécution du plan d'audit interne;
- Elaborer un plan annuel ou pluriannuel d'audit interne en utilisant une méthodologie fondée sur les risques, y compris tous les risques et défaillances de contrôles internes identifiés par la direction, l'exécutif comité, la comité direction, l'auditeur interne et les auditeurs indépendants, et soumettre ce plan au Comité d'audit pour révision et approbation ainsi que les mises à jour annuelles et périodiques ;

- Mettre en application le plan annuel d'audit interne approuvé et assurer la coordination entre le plan et les activités d'audit ;
- S'assurer à ce que les différentes ressources affectées à l'audit interne soient adéquates, suffisantes et déployées efficacement de manière à permettre l'exécution du plan d'audit interne approuvé ;
- Veiller à ce que les missions d'audit interne soient exécutées en temps opportun ;
- Rédiger les rapports d'audit tout en exprimant des conseils et des recommandations objectifs à fin de renforcer l'efficacité du management des risques, contrôle interne et la gouvernance de l'entreprise ;
- Discuter avec les responsables des services audités des observations, des recommandations et conseils et intégrer les plans d'actions et commentaires reçus aux rapports d'audit ;
- Elaborer un rapport annuel et le transmettre au Comité d'audit sur les missions de l'audit interne et les problèmes significatifs rencontrés relatifs aux processus de contrôle interne, y compris les améliorations potentielles de ces processus et fournir les informations relatives aux plans d'action entrepris ;
- Assurer le suivi des plans d'action obtenus de la direction afin de s'assurer que les risques importants et les défaillances significatives identifiées sont traités efficacement et corrigées ;
- Rendre compte régulièrement à la direction générale et au comité d'audit sur le suivi du plan d'audit ;
- Assurer le maintien de ses connaissances, ses compétences et ses certifications professionnelles adéquates;
- Assister et participer aux réunions du Comité d'audit;
- Alerter le Comité d'audit et la direction générale de toute observation ou risque de fraude et de malversation;
- Maintenir un programme d'assurance qualité et une évaluation externe d'assurance qualité des activités de l'audit interne;
- Rester confidentiel concernant toutes les informations et documents obtenus dans l'exercice de la fonction d'audit ;
- Exercer son activité tout en veillant au respect des normes régissant la pratique de l'audit interne et appliquer les principes du code de déontologie ;

- Tenir la direction générale et le comité d'audit au fait des nouvelles et des bonnes pratiques dans le domaine de l'audit interne ;
- Participer à certaines missions de conseil demandées par la direction générale.
- Revoir périodiquement la charte d'audit interne et la soumettre à l'approbation de la direction générale et du Conseil.

6. Indépendance :

Pour ne pas perdre son indépendance, l'auditeur interne ne peut en aucun cas exercer les activités suivantes :

- La supervision d'un employé de Fruital Coca-Cola qui ne relève pas du service d'audit interne ;
- L'élaboration et la mise en œuvre des procédures de contrôle interne ;
- La vérification des systèmes, des procédures et des documents pour lesquels il détient une responsabilité opérationnelle directe dans ce cas elles doivent être vérifiées par une personne qui ne relève pas de la fonction d'audit interne.

A la fin de chaque mission, l'auditeur interne propose des recommandations et des conseils indépendants et objectifs. Si son indépendance est susceptible d'être compromise lors de ces missions, il doit présenter ce problème au comité d'audit.

L'auditeur interne produit et soumet au comité d'audit une déclaration annuelle confirmant son indépendance pendant toute la durée de son mandat.

7. Pouvoir et autorité :

Lors de l'exercice de ses fonctions, l'auditeur interne peut en tout temps avoir un accès libre à :

- Tous les processus, activités, fonctions et opérations ;
- Les dossiers et documents ;
- Les systèmes d'information ;
- Les propriétés et les biens de Fruital Coca-Cola;
- Etc.

L'auditeur interne peut communiquer et dialoguer directement avec le comité d'audit et le président du comité d'audit. À chaque rencontre, Il lui informe des difficultés rencontrées et des limitations imposées à son travail.

8. Responsabilités des audités :

Les services opérationnels et fonctionnels de l'organisation faisant l'objet de l'audit doivent mettre à disposition du service d'audit interne l'ensemble des informations, documents et biens qui ont un rapport direct ou indirect avec l'objet de la mission d'audit.

Les services audités doivent présenter une réponse officielle aux résultats de l'audit et aux recommandations émises, dans un délai raisonnable à la suite de l'émission du rapport de l'audit interne. La réponse doit traiter de chaque point ou lacune détectée, indiquer la mesure prise ou prévue, et s'il y a lieu, justifier l'absence de correctif.

9. Normes :

Les activités de l'audit interne doivent être obligatoirement effectuées en conformité avec la définition de l'Audit interne et les Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne tous établis par l'IIA (The Institute of Internal Auditors) :

- Les normes de qualifications (série 1000) : ces normes énoncent les caractéristiques des entités et des personnes qui réalisent des activités d'audit interne ;
- Les normes de fonctionnement (série 2000) : ces normes décrivent la nature des activités d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant de mesurer leur performance ;
- Les normes de mise en œuvre : elles complètent les normes de qualification et les normes de fonctionnement en indiquant les exigences applicables aux missions d'assurance (A) ou de conseil(C).

10. Code de conduite de l'auditeur interne :

Il est attendu des auditeurs internes qu'ils respectent et appliquent les principes suivants correctement :

Intégrité :

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

Objectivité :

Les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui.

Confidentialité :

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

Compétence :

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

11. Le déroulement d'une mission d'audit interne :

La réalisation d'une mission d'audit se décompose en plusieurs phases :

- Avant toute intervention, l'auditeur interne doit établir une lettre de mission et l'adresser au responsable du service audité. Elle définit le cadre de la mission et précise les éléments nécessaires à une compréhension réciproque entre l'auditeur et les services audités (objet, cadre, date, lieux, durée de la mission, modalité d'intervention, moyens utilisés, etc.). Cette lettre permet de simplifier et faciliter l'organisation et la planification de la mission et notamment de faire coïncider son planning de travail avec celui de l'auditeur interne ;
- Avant que l'auditeur se déplace sur terrain, il doit passer par une phase préparatoire qui lui permet une bonne connaissance du domaine ou du service qu'il va auditer et cela se fait à partir des entretiens et d'analyses des documents ;
- La phase de vérification et d'analyse fait appel aux capacités d'observation et d'analyse de l'auditeur interne ou il doit identifier les forces, les faiblesses et les

défaillances du service ou domaine audité et procède à une analyse des causes et des conséquences des risques identifiés. Tout au long de sa mission, le service d'audit interne informe régulièrement l'audité de ses constats et de son diagnostic ;

- Une fois l'investigation terminée, le service d'audit interne établit un rapport rendant compte de la situation constatée et des propositions d'amélioration. Une version provisoire du rapport est analysée avec les audités et les services concernés qui font état de leurs remarques avant la diffusion définitive du document ;
- Les services audités valident les comptes rendus des entretiens réalisés par les auditeurs internes et donnent une explication objective des conclusions de l'audit interne qui les concernent ;
- Consécutivement aux recommandations établies dans le rapport d'audit, un plan d'action est défini et décidé par la direction de l'entité ou des services audités. Selon les organisations ou la nature des recommandations (transverses ou majeures), la direction générale participe à la définition du plan d'action. Le plan d'action définit les moyens avec lesquels les recommandations émises seront mises en œuvre par les responsables identifiés ;
- Le responsable de l'audit interne doit s'assurer de la prise en charge des recommandations en s'informant de l'état d'avancement des plans d'actions.

La présente charte a été approuvée par le comité d'audit le .../.../...

A Le .../.../...
Signature

Source : Elaboré par nous-mêmes sur la base du GUIDE D'AUDIT de l'IFACI

3. L'élaboration d'une cartographie des risques :

Fruital Coca-Cola se dote d'une structure de gestion des risques, cette structure s'attache à identifier, évaluer et prioriser les risques liés aux activités de l'entreprise, et procéder au suivi, traitement et à la réduction de ces risques. Et dans ce cas, le rôle de l'auditeur interne est d'identifier de nouveaux risques qui n'ont pas été décelés ou pris en charge par le

management des risques, de les apprécier, les évaluer et déterminer leurs impacts sur les états financiers ainsi que sa probabilité de survenance pour pouvoir s'orienter lors de sa mission d'audit interne.

Pour présenter un inventaire des risques auxquels Fruital Coca-Cola est exposée, on a opté pour l'élaboration d'une cartographie des risques.

La cartographie des risques permet d'avoir une vision interne sur l'ensemble des risques qui peuvent impacter le bon déroulement des activités de l'entreprise. Elle aide la structure de gestion des risques de mettre en place une politique de gestion de ces risques et de définir les moyens nécessaires à mettre en œuvre pour y faire face.

S'il s'agissait d'une mission d'audit interne, on aurait calculé le risque d'audit interne. Ce dernier est une intersection de trois composantes qui sont définies comme suit :

- ❖ Le risque inhérent (RI) : ce risque est lié à l'existence d'erreurs significatives dans les états financiers d'une entreprise, ce genre de risque existe toujours ;
- ❖ Le risque de contrôle (RC) : lié à l'existence d'erreurs significatives dans les états financiers d'une entreprise, ces erreurs sont dues à une mal conception ou au non-respect des procédures de contrôle interne ;
- ❖ Le risque de détection (RD) : lié à l'existence d'erreurs significatives dans les états financiers (audités) d'une entreprise, dues à l'incapacité de l'auditeur à déceler tous les risques possibles.

Ce risque d'audit permet à l'auditeur interne de déterminer les seuils significatifs des différents risques. Mais comme il s'agit de la mise en place de la fonction d'audit interne, notre travail consiste au calcul du risque spécifique uniquement.

3.1 La méthode d'élaboration :

❖ Première étape : élaboration d'une liste des risques

C'est une liste qui contient tous les risques des activités qui sont susceptibles d'être rencontrés au niveau de l'entreprise.

❖ Deuxième étape : identification de chaque processus devant faire l'objet d'une estimation

On a identifié quatre processus : le processus stratégique, le processus d'achat, le processus de vente et le processus de gestion des ressources humaines. Chaque processus contient un ensemble d'activités.

❖ Troisième étape : estimation de chaque risque pour chaque activité dans chaque processus

Pour estimer le risque spécifique de chaque activité dans chaque processus, on a fait l'appréciation de l'impact du risque et sa probabilité de provenance. . L'appréciation globale du chaque risque sera le produit des deux appréciations.

Cette cartographie ne représente que les risques les plus importants détectés au niveau de Fruital Coca-Cola.

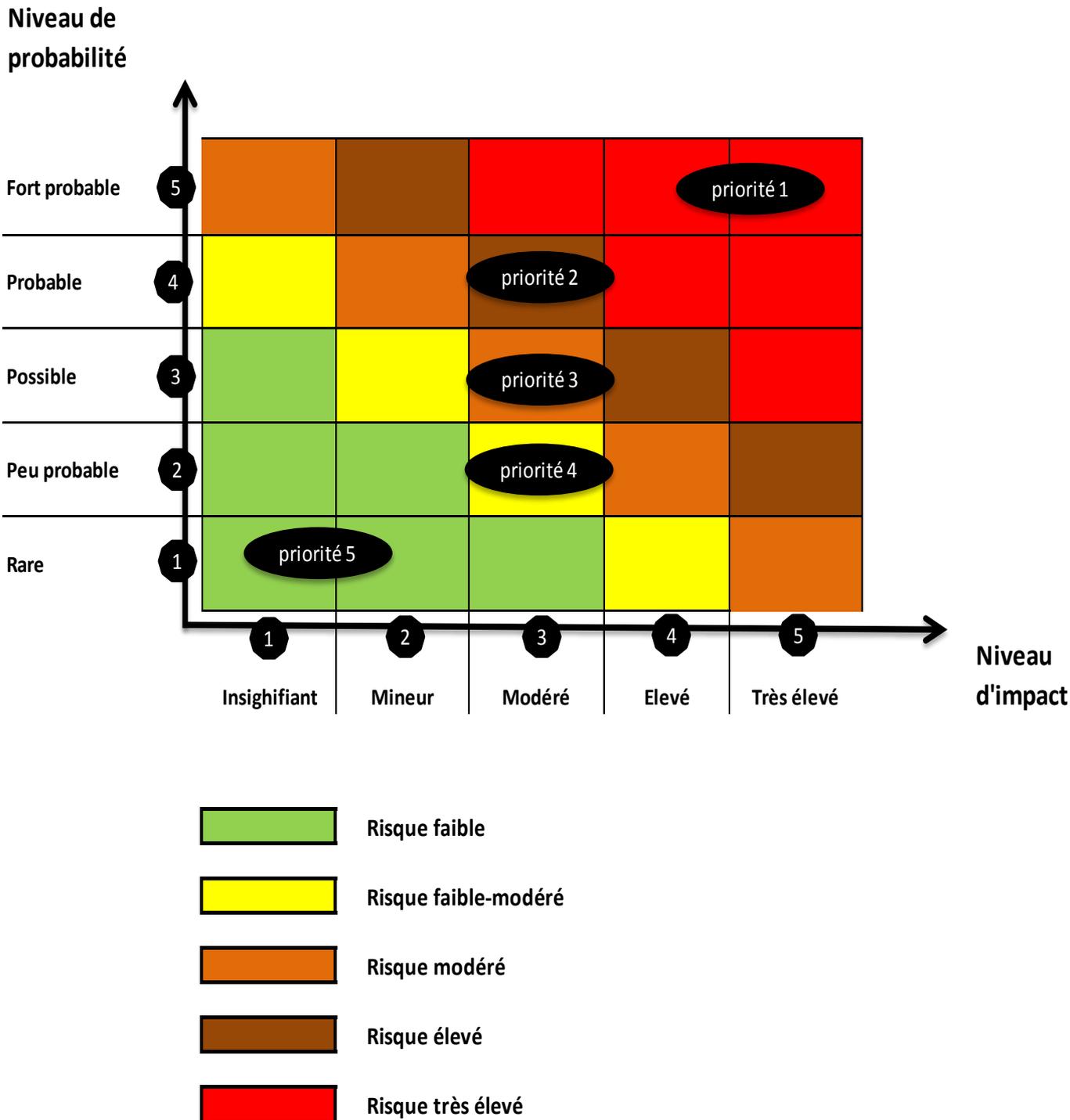
3.2 La matrice des risques :

Matrice d'évaluation des risques				
Processus	Description des risques	Impact	Probabilité	Niveau
Processus de stratégique				
1	Perte de la part de marché.	5	3	Très élevé
2	Lancement d'un nouveau produit échoue conduisant à une baisse des objectifs du chiffre d'affaire.	5	3	Très élevé
Processus de vente				
3	<u>Déstockage :</u> Risque que le nombre d'unités produites existant en stock soit différent de celui enregistré par le magasinier (risque de vol)	4	4	Très élevé

4	<u>Livraison :</u> Risque d'accident de route	4	2	Modéré
	Endommagement des produits livrés	1	1	Faible
	Vol des produits livrés	4	4	Très élevé
5	<u>Encaissement et suivi des créances :</u> Risque de non règlement des créances	2	2	Faible
	Risque de réception des faux billets	4	4	Très élevé
Processus d'achat				
6	<u>Livraison :</u> Risque de retard lié à l'importation	4	4	Très élevé
7	<u>Règlement :</u> La non-visibilité des taxes douanières	4	4	Très élevé
	Fluctuation des taux de change	5	4	Très élevé
Processus de gestion des ressources humaines				
8	Mauvais choix des personnes recrutées	3	3	Modéré
9	Retards significatifs dans le paiement des salariés ce qui peut entraîner leur départ	4	3	Elevé

Source : Elaboré par nous-mêmes sur la base du GUIDE D'AUDIT de l'IFACI

3.3 La cartographie des risques :



Source : Elaboré par nous-mêmes sur la base du GUIDE D'AUDIT de l'IFACI

Après avoir identifié et mesuré les risques, on doit procéder à leur analyse. Parmi les deux composantes du risque on a l'impact et la probabilité, et pour chaque risque identifié on choisit une des stratégies suivantes :

Soit minimiser l'impact du risque en développant une politique de protection, soit de minimiser sa fréquence en développant une politique de prévention. Ça serait une erreur de placer les deux composantes sur le même plan, car un risque avec un impact important est toujours à prendre en considération même si sa probabilité de survenance est minime.

Ces risques sont choisis par priorités. Lors de ses missions, l'auditeur interne doit se focaliser en premier lieu sur les risques se trouvant au-dessus de la médiane de la cartographie des risques, ces risques doivent être intégrés dans son programme d'audit interne ou ils nécessitent des examens et des tests approfondis à fin d'atteindre ses objectifs et d'aider la direction en matière de maîtrise de ces risques.

En second lieu, l'auditeur se focalise sur les risques formant la médiane de la cartographie des risques. Pour cette catégorie des risques, l'auditeur consacre une étude moins profonde.

Pour les risques faibles, l'auditeur interne peut choisir d'accepter de courir le risque vu sa faible vulnérabilité et son impact insignifiant. Mais avant, l'auditeur doit prendre un échantillon pour s'assurer que ces risques n'ont aucun impact et même s'il existe un impact il sera faible et insignifiant.

4. Le plan d'audit interne :

Le plan d'audit interne de Fruital Coca-Cola pour l'année 2017 est présenté dans l'annexe n°1. Ce plan d'audit interne a été établi par le responsable du département d'audit interne au niveau de la société mère (Equatorial Coca Cola Bottling Company).

L'identification et l'évaluation des risques qu'encourt Fruital Coca-Cola était un préalable à l'élaboration de ce plan qui propose un ensemble des missions là où les risques sont relativement importants et qui peuvent avoir de lourdes conséquences sur son activité future.

Ce plan d'audit interne est une planification annuelle des différentes missions que l'auditeur interne aura à effectuer. Il porte en priorité sur les problématiques incluses dans le périmètre de l'activité de l'audit interne.

Pour chacun des problèmes jugés à haut risque, l'auditeur interne doit mener des missions d'audit dont l'objectif majeur est de s'assurer que l'organisation dispose de contrôle interne pour empêcher ou atténuer l'effet de ces risques.

Généralement, les thèmes abordés lors des missions varient en fonction de l'activité de l'entreprise. Une société de production et de commercialisation comme Fruital Coca-Cola met l'accent sur la revue de la gestion des achats, des stocks, des ventes, de la trésorerie et des investissements comme le montre le plan d'audit présenté ci-dessus.

Pour mener sa mission d'audit efficacement, il est recommandé à l'auditeur interne de passer par les trois phases suivantes :

- La phase de préparation
- La phase de réalisation
- La phase de conclusion

Le plan d'audit interne établi est annuel et général, il n'est pas bien détaillé, il n'est pas réparti en sous plans périodique.

Il est recommandé que le plan d'audit rappelle l'année du dernier audit ainsi que le temps passé pour le réaliser, c'est un élément d'information important qui va aider à l'appréciation du temps estimé nécessaire pour les audits à venir.

Il vaut mieux ajouter une autre colonne dans le tableau du plan d'audit interne pour identifier et apprécier le risque d'audit interne, ce dernier aide l'auditeur à déterminer son degré (faible, modéré ou élevé) et en fonction des résultats, il décide d'élargir ou de rétrécir ses investigations et les contrôles à effectuer.

Il est préférable que chaque mission figurant dans le plan d'audit interne soit classé d'une manière logique.

5. La mission d'audit interne :

Puisqu'il s'agit d'une mise en place de la fonction d'audit interne et non pas de la réalisation d'une mission d'audit interne, on va décrire ces trois phases sous forme de suggestions pour que l'auditeur les applique et les respecte. On prend l'exemple de l'audit des processus des achats et des ventes.

5.1 La phase de préparation :

Pendant cette étape, l'auditeur interne doit réaliser un ensemble des travaux préparatoires avant de passer à l'action :

- L'ordre de mission ;
- La prise de connaissance du domaine à auditer ;
- L'identification des points de contrôle et les risques associés.

5.1.1 L'ordre de mission :

Il doit établir un ordre de mission et l'envoyer au service qui fera l'objet de l'audit. A travers cet ordre de mission, il annonce qu'il a été mandaté pour réaliser une mission d'audit interne.

5.1.2 Procéder à la prise de connaissance du domaine à auditer :

Cette étape ne peut être omise, c'est la partie la plus importante de la mission d'audit. L'auditeur interne doit avoir dès le départ une bonne vision d'ensemble des processus d'achat et de vente et des contrôles internes mis en place pour les maîtriser.

Cette prise de connaissance ne doit pas se faire au hasard, l'auditeur interne doit la planifier en ayant soin de prévoir les moyens les plus appropriés pour acquérir les informations nécessaires à la réalisation de sa mission (documents et rapports des audits antérieurs, interviews et questionnaires de prise de connaissance, séminaires, etc.).

Ces informations sont obtenues par l'examen des éléments suivants :

- L'organisation des services à auditer : il y a plusieurs services qui peuvent intervenir dans le cycle achats/fournisseurs ou bien dans le cycle ventes/clients. Dans ce cas, l'auditeur doit déterminer les services intervenants et de comprendre l'organisation des hommes, la formation des hommes et la répartition des tâches. On peut inclure aussi dans cette rubrique les budgets, les résultats, les investissements, les effectifs, etc. de ces services ;
- Parmi les aspects essentiels que l'auditeur interne doit assimiler, les objectifs attendus des processus d'achat et de vente ainsi que leurs points faibles et points forts ;

- Enfin, et surtout, il doit avoir une bonne connaissance du déroulement des processus d'achat et de vente, des techniques de travail utilisées, des plus générales aux plus spécifiques, depuis l'expression du besoin jusqu'au règlement des achats ou bien depuis la réception du bon de commande jusqu'au la livraison et l'encaissement.

5.1.3 Identifier les points de contrôle et les risques associés :

Il s'agit ici d'identifier les zones et les endroits où les risques les plus dommageables sont susceptibles de se produire que d'analyser les risques eux même.

Afin de mieux identifier les risques, il est recommandé de procéder à un découpage du processus à auditer pour cerner les zones qui présentent des risques. Pour ce faire, l'auditeur procède à l'élaboration d'un tableau des risques.

Dans le cadre de l'audit du processus ventes/clients, l'auditeur peut identifier les taches élémentaires suivantes :

1. Acceptation
2. Livraison
3. Facturation
4. Enregistrement
5. Encaissement

L'auditeur pourrait détailler davantage encore.

Concernant le processus achats/fournisseurs, on propose à l'auditeur interne d'identifier les taches élémentaires suivantes :

1. Expression du besoin (demande d'achat)
2. Etude de faisabilité (disponibilité)
3. Choix du fournisseur
4. Etablissement de la commande
5. Autorisation de la commande
6. Envoi de la commande
7. Réception de la marchandise
8. Contrôle de conformité

9. Etablissement du bon de réception
10. Comparaison commande d'achat/facture/bon de réception
11. Imputation comptable (Inscription au compte fournisseur)
12. Vérification de l'imputation comptable
13. Etude des comptes fournisseurs (Rapprochement relevé fournisseur/compte
Rapprochement balance fournisseur/compte collectif)
14. Bon à payer
15. Etablissement du chèque
16. Signature du chèque
17. Envoi du chèque
18. Mise à jour du journal trésorerie
19. Annulation des factures fournisseurs
20. Suivi des avoirs fournisseurs

Dans ce cas, l'auditeur interne doit accorder à chaque tâche des objectifs. Par exemple, on organise l'expression des besoins (tache n°1) pour :

- Eviter les achats inutiles ;
- Eviter les dépassements budgétaires ;
- Eviter les achats par des personnes inhabilitées.

Pour la réception des marchandises, on peut citer les objectifs suivants :

- S'assurer de la sécurité de la réception ;
- S'assurer de la conformité des quantités et de la qualité.

Ensuite, l'auditeur doit rappeler les risques liés à chaque tâche et les évaluer sommairement après avoir rappelé les dispositifs de contrôle interne qu'on doit trouver pour faire échec aux risques identifiés et s'assurer de leur existence. Dans cette phase, l'auditeur est encore dans l'incertitude.

C'est à partir de l'élaboration de ce tableau que l'auditeur interne va élaborer son rapport d'orientation. Ce dernier précise les objectifs et le champ d'action de la mission

d'audit en prévoyant d'insister sur les domaines qui ont révélé des risques apparents significatifs. Donc ce document est un référentiel pour l'auditeur interne.

Généralement, on trouve dans les rapports d'orientation les objectifs de contrôle interne dont l'audit doit s'assurer qu'ils sont pris en compte et appliqués d'une manière efficace et pertinente et qui sont :

- La protection du patrimoine ;
- La fiabilité et l'intégrité des informations ;
- Le respect des lois et de la réglementation ;
- L'efficacité et l'efficience des opérations.

Parmi les objectifs généraux qu'on peut trouver aussi le suivi du précédent audit. On inclut également des objectifs spécifiques, comme le détail des différents dispositifs de contrôle interne qui vont être testés et qui se rapportent tous aux zones à risques antérieurement identifiées.

Le tableau des risques est très utile pour que l'auditeur interne mène à bien les travaux nécessaires à la réalisation de sa mission. Il permet de gagner du temps lors de la phase du terrain. Cette phase permet à l'auditeur de concevoir son programme d'audit interne.

5.2 La phase de réalisation :

La réalisation de la mission d'audit suppose le suivi de trois étapes essentielles:

- La réunion d'ouverture
- Le programme d'Audit
- Le travail sur le terrain

5.2.1 La réunion d'ouverture :

L'auditeur doit organiser une réunion d'ouverture avec les audités (chez l'audité). Cette réunion qui marque le commencement des opérations de réalisation a pour objectif de présenter le programme d'audit aux audités et le commenter avec eux. Un rapporteur doit être présent lors de la réunion pour rédiger le compte rendu de la réunion.

5.2.2 L'ordre du jour :

Au cours de cette réunion, l'auditeur doit aborder six points, ils ont été indiqués dans l'ordre du jour envoyé à l'avance aux audités accompagné de l'ordre de mission et du rapport d'orientation :

- La présentation de l'auditeur chargé de la mission de l'audit ;
- Un rappel sur l'audit interne ;
- Le rapport d'orientation : l'auditeur et les audités vont procéder à une lecture commune du rapport d'orientation ou l'auditeur annonce ce qui a l'intention de faire en fonction des zones de risques qui a déterminé préalablement (objectifs et champ d'application de la mission d'audit interne) et sollicite les avis et commentaires des audités. L'auditeur fait savoir les différents points de contrôle qu'il souhaite examiner (ces points sont dégagés dans le tableau des risques) et les audités ont l'occasion de proposer l'élimination, de certains points ou solliciter l'examen d'autres éléments ;
- Rendez-vous et contacts : cette réunion est l'occasion pour préciser les personnes que l'auditeur doit rencontrer ainsi que le rendez-vous et le temps approximatif qu'il va passer dans le service à auditer ;
- Logistiques de la mission ;
- Rappel sur les procédures d'audit interne : on cite comme exemple les procédures de rédaction du rapport d'audit interne, la procédure retenue pour le suivi des recommandations, etc.

5.2.3 Le programme d'audit interne :

L'auditeur doit élaborer un programme de réalisation qui définit de façon précise les différentes tâches qu'il doit réaliser lors de sa mission ainsi que leurs planifications dans le temps (planifier les déplacements, les dates d'interviews et des rencontres, etc.)

Il sert de référentiel pour une meilleure conduite de la mission d'audit, il permet le suivi et l'appréciation du travail (s'assurer du déroulement normal des missions, situer les causes des retards, etc.).

Ce document permet d'indiquer aussi les travaux préliminaires à accomplir par l'auditeur (rassemblement des documents, inventaires, etc.) pour mettre en œuvre les

techniques et les outils envisagés pour apprécier le contrôle interne tel que le questionnaire de contrôle interne.

L'élaboration de ce document permet à l'auditeur d'aborder la phase suivante : celle du travail sur le terrain. Elle sera mise en œuvre en utilisant le questionnaire de contrôle interne.

5.2.4 Le travail sur le terrain :

Pendant la phase de prise de connaissance, l'auditeur a procédé à un découpage séquentiel des opérations à fin d'identifier les zones des risques. Puis, à partir de cette identification il a établi un rapport d'orientation et un programme d'audit interne qui lui permet de réaliser ces objectifs. Maintenant, pour mettre en œuvre ce programme et entamer l'étape d'évaluation et d'appréciation du contrôle interne, il doit élaborer un questionnaire de contrôle interne.

Ce questionnaire de contrôle interne a pour objectif principal l'évaluation et la détection des anomalies liées aux dispositifs de contrôle interne, pour chaque point de contrôle il se pose -si jugé nécessaire- les questions fondamentales suivantes :

- ✓ Qui ? Pour connaître l'opérateur ;
- ✓ Quoi ? Pour identifier le sujet objet de l'opération ;
- ✓ Où ? Pour tester tous les lieux où se déroule l'opération ;
- ✓ Quand ? Pour regrouper les questions relatives au temps ;
- ✓ Comment ? Pour décrire le déroulement de l'opération.

L'auditeur interne procède éventuellement à un affinement de son questionnaire en fonction de l'importance de la mission. Il répond aux questions tout en réalisant des tests (examen pratique). Chacune des questions est le point de départ d'une investigation précise et détaillée et pour lesquelles l'auditeur définit les outils à mettre en œuvre (diagramme de circulation, grille d'analyse des tâches, manuel des procédures, interviews, sondages statistiques, rapprochements, observations, etc.).

Pour apprécier les procédures de contrôle interne du processus des achats/fournisseurs, on suggère à l'auditeur interne de s'assurer de :

- La création systématique d'un bon de réception à la livraison de la marchandise

ou lors de la réalisation de la prestation;

- La transmission systématique des bons de commande et des bons de réception à la comptabilité (ou au service chargé du rapprochement avec la facture);
- Le suivi des bons de réception et procédures de rapprochement entre les bons de commande, les bons de réception et les factures;
- Le classement des bons de commande et des bons de réception en attente de la facture (à la comptabilité ou dans un autre service);
- L'utilisation de ces bons pour émettre des situations comptables ou élaborer le bilan en fin d'exercice;
- La procédure d'apurement périodique des bons de livraison fournisseur en instance depuis un certain temps (information auprès des services concernés, réclamations aux fournisseurs, etc.);
- La numérotation des factures reçues et leur suivi;
- Le suivi des factures reçues et envoyées dans les services concernés, soit pour approbation, soit pour mise en paiement;
- Les contrôles tendant à prévenir l'enregistrement tardif des factures;
- L'examen par la comptabilité des comptes fournisseurs;
- La séparation des fonctions entre demande d'avoir, réception de la facture, comptabilisation et opérations de trésorerie;
- Le classement en attente des demandes d'avoir à la comptabilité;
- La relance des fournisseurs pour les avoirs non reçus.

Concernant le processus de ventes/clients, il est recommandé à l'auditeur interne de d'assurer de :

- La réglementation de l'accès aux stocks : plus l'accès est facile pour les personnes non autorisées, plus le risque d'expédition sans facturation est grand ;
- Les rapprochements :
 - o Bons de commandes clients – Facture – Bons de livraison
 - o Avoirs et Bons de retours en stocks
 - o L'existence de contrôle des séquences numériques sur : Factures, bons de sortie et de livraison ;
- Le contrôle :

- des commandes et des livraisons
- suivi des livraisons partielles
- factures annulées
- ventes aux comptants
- Les politiques des ristournes en fin d'année ;
- L'existence d'un pointage périodique des comptes ;
- Documents de base utilisés pour la facturation ;
- Existence et utilisation d'une liste des prix ;
- Procédure d'autorisation de l'émission d'un avoir ;
- Procédure d'annulation des factures ;
- Procédure d'approbation et de comptabilisation des créances douteuses et constitution de pertes de valeur ;
- Procédure de relance aux clients ;
- Rapidité de l'enregistrement des ventes ;
- Enregistrement des ristournes globales relatives à l'exercice ;
- Mise à jour d'une liste noire avec blocage éventuel des commandes ;
- Existence d'une balance d'antériorité des soldes ;
- Pointage et suivi systématique des comptes clients.

Pour réaliser l'évaluation et l'appréciation des dispositifs de contrôle interne, l'auditeur doit procéder aux examens et tests suivants :

Processus des achats/fournisseurs :

- Sélectionner des bons de réception et s'assurer de l'enregistrement des factures correspondantes;
- Sélectionner des bons de commande, retrouver les bons de réception et les factures correspondantes et s'assurer de leur enregistrement;
- Sélectionner des relevés fournisseurs et comparer avec les factures enregistrées pour détecter l'omission éventuelle de certaines factures;
- Sélectionner des bons de réception en attente de facture et vérifier que les charges à payer correspondantes ont été enregistrées en comptabilité;
- Sélectionner des factures et s'assurer que les bons de réception y sont joints (ou les

retrouver);

- Sélectionner des demandes d'avoir, retrouver les avoirs reçus et les enregistrements correspondants ;
- Sélectionner des factures enregistrées en comptabilité, s'assurer que les commandes et les bons de réception correspondants ont été approuvés par les personnes compétentes;
- Vérifier la réalité de certains achats ou prestations (contrôle de visa de la marchandise, recherche des enregistrements sur les fiches de stocks, les fiches de consommation, etc.);
- Sélectionner des factures et vérifier les calculs et les imputations.

Processus des ventes/clients :

- Sélectionner des sorties de stocks, se faire présenter les factures correspondantes et s'assurer de leur enregistrement ;
- Vérifier les séquences numériques des factures par lecture au journal de ventes ;
- Sélectionner les retours en stocks, se faire présenter les avoirs correspondants et s'assurer de leur enregistrement ;
- Vérifier les séquences numériques d'avoir;
- Contrôler (pour une période donnée) que le total des encaissements par chèque déclaré correspond à l'entrée en banque et vérifier que le détail a été reporté aux comptes clients ;
- Rechercher à partir des factures émises et enregistrées les sorties de stocks ou les prestations effectuées;
- Contrôler des factures avec la liste de prix et rechercher les raisons de tous les écarts détectés;
- Contrôler la conformité des conditions de paiement portées sur les factures avec les conditions générales, puis avec les délais de paiement réellement observés. Rechercher les raisons de tous les écarts observés;
- Vérifier des autorisations d'avoir;
- Sélectionner des factures et contrôler :
 - ✓ les quantités y apparaissant avec celles portées sur les bons de livraisons (et/ou les sorties de stocks);

- ✓ les calculs (multiplication, addition, T.V.A., totaux);
- ✓ les imputations aux différents comptes (T.V.A. en particulier);
- Sélectionner des avoirs et faire les mêmes contrôles;
- Vérifier la totalisation des enregistrements et leur report sur le journal des ventes;
- Vérifier la concordance des écritures du journal des ventes et des comptes clients individuels.

En cas des coupures des ventes ou prestation de services, l'auditeur doit :

- Prendre une séquence de bons de livraison pré numérotés, noter le nom du client, la date d'expédition ou de livraison, la quantité de produits et leur nature. Vérifier les dates de sortie de stocks de ces produits sur les fiches ou états de stock puis retrouver les factures à partir des éléments précisés ci-dessus, noter les dates de facturation, d'enregistrement au journal des ventes et dans les comptes « clients » ;
- Inversement, prendre une séquence numérique de factures à partir du journal des ventes puis retrouver trace des expéditions de marchandises et de leur enregistrement en mouvement de stocks ;
- Examiner les avoirs émis au début de l'exercice suivant ;
- Recouper avec la circularisations clients.

Chaque dysfonctionnement, erreur ou insuffisance détecté va donner lieu à l'établissement d'une FRAP (Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème).

La FRAP constitue un moyen d'analyse claire et précise permettant une lecture facile des constatations relevées, il est divisé en cinq parties : problème, constat, causes, conséquences et recommandations. C'est un document de base pour la rédaction du rapport d'audit interne.

5.3 La phase de conclusion :

Elle comprend les étapes suivantes :

- Le projet de rapport d'audit interne ;
- La réunion de clôture ;
- Le rapport d'audit interne ;
- Le suivi du rapport.

5.3.1 Le projet de rapport d'audit interne :

Avant d'organiser la réunion de clôture, l'auditeur interne rédige le projet de rapport d'audit interne. Ce dernier reprend les constatations conservées dans les différentes FRAP. Il se caractérise par :

- L'absence de validation générale ;
- L'absence des réponses aux recommandations ;
- L'absence de plan d'action.

Ce document va constituer l'ordre du jour de la réunion de clôture.

5.3.2 La réunion de clôture :

Elle réunit les mêmes participants de la réunion d'ouverture. Lors de cette réunion, l'auditeur présente le projet de rapport puis donne l'occasion aux audités de formuler leurs commentaires, qui seront notés et pris en considération s'ils sont justifiés. Pour réussir sa réunion, l'auditeur doit :

- Envoyer le projet de rapport avant la date de la réunion ;
- Préparer tous les éléments de preuve pour être en mesure de justifier ses constats ;
- Permettre aux audités de suggérer des recommandations plus efficaces.

5.3.3 Le rapport d'audit interne :

A la suite de la réunion de clôture, l'auditeur procède à l'élaboration du rapport d'audit interne définitif qui a la structure suivante :

➤ **Page de garde :**

L'auditeur doit figurer dans la page de garde :

- Le titre de la mission d'audit et la date d'envoi du rapport qui coïncide avec la date de clôture des opérations d'audit ;
- Le nom de l'auditeur ayant effectué le travail ;
- Les noms des destinataires du rapport d'audit interne ;
- La mention de confidentialité.

➤ **Sommaire-introduction et synthèse :**

Le rapport d'audit interne commence par un sommaire détaillé.

L'introduction doit être brève et claire, elle comporte les éléments suivants :

- Un rappel du champ d'action et des objectifs de la mission d'audit ;
- Un bref descriptif de la fonction auditée. La haute hiérarchie pourra avoir besoin de cette information.

La synthèse doit être brève et précise. C'est dans cette dernière que l'auditeur interne apprécie la qualité du contrôle interne en mettant en corrélation les aspects positifs et négatifs.

➤ **Le corps du rapport :**

Cette partie constitue l'essentiel du rapport ou l'auditeur interne doit présenter l'ensemble des constatations, causes, conséquences, recommandations et réponses aux recommandations dans l'ordre logique du sommaire.

➤ **Conclusion - plan d'action - annexes :**

La conclusion ne s'impose pas, si elle existe c'est pour annoncer ou suggérer d'autres missions dont l'intérêt aurait été révélé par la présente mission d'audit ou bien pour rappeler la date de la prochaine mission d'audit interne sur le même thème.

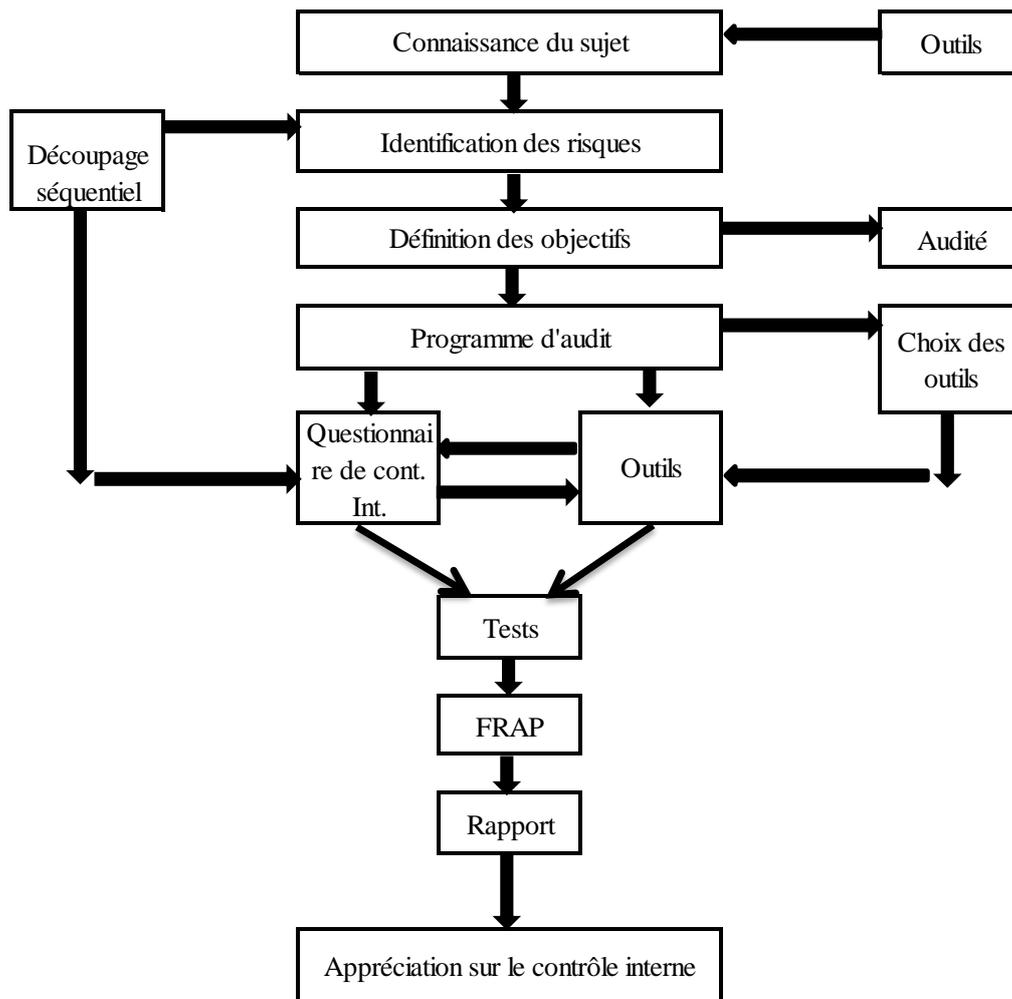
Le plan d'action est un document que l'auditeur interne doit établir pour indiquer pour chaque recommandation l'audité fera quoi et quand le faire. Pour ne pas alourdir le texte du rapport, l'auditeur envoie tous les tableaux, textes officiels, schémas, graphiques, etc. qui soutiennent la démonstration en annexes.

5.3.4 Le suivi du rapport d'audit interne :

L'auditeur interne doit procéder au suivi des recommandations à fin de mesurer la réelle efficacité de son travail et suivre les solutions qu'il a donné à des problèmes dans lesquels il s'est totalement impliqué.

Pour synthétiser le cycle d'appréciation du contrôle interne, nous avons élaboré le schéma suivant :

Le cycle d'appréciation du contrôle interne



Source : Elaboré par nos propres soins

Conclusion du troisième chapitre :

Ce dernier chapitre porte sur notre contribution à la mise en place de la structure (cellule) d'audit interne au sein de Fruital Coca-Cola.

En premier lieu, nous avons opté pour la détermination d'un ensemble des critères d'opportunité qui expliquent la décision prise par Fruital Coca-Cola concernant la création de la structure d'audit interne. Ce ne sont pas des critères absolus mais possibles de sa mise en place :

- ✚ La taille de Fruital Coca-Cola ;
- ✚ La décentralisation géographique ;
- ✚ La politique de gestion ;
- ✚ La qualification du personnel.

En second lieu, nous avons élaboré un document que nous considérons comme important qui est la charte d'audit interne. Après, nous avons élaboré une cartographie des risques qui inventorie l'ensemble des risques auxquels est exposée Fruital Coca-Cola. Elle permet à cette dernière de se focaliser sur les risques clés et de mettre en place une politique de gestion pour les maîtriser. Par la suite, nous avons présenté le plan d'audit interne de Fruital qui planifie les différentes missions que l'auditeur interne aura à effectuer au cours de cet exercice.

A la fin, nous avons décrit les différentes phases de la mission d'audit interne comme suggestion pour que l'auditeur les applique et les respecte lors de sa réalisation du plan d'audit interne.

CONCLUSION GENERALE

Conclusion générale :

A l'issue de ce projet de recherche, il est intéressant de rappeler que son objectif principal est d'aborder à la fois les aspects organisationnels et méthodologiques de la mise en place d'une structure d'audit interne au sein des entreprises visant à les aider à atteindre leurs objectifs et améliorer leur efficacité.

A ce titre, l'atteinte des objectifs fixés par les entreprises passe tout d'abord par une organisation efficace et par une bonne maîtrise de son fonctionnement. Autrement dit, par un dispositif de contrôle interne efficace et efficient. C'est dans cette optique que l'audit interne apparaît comme l'un des moyens privilégiés pour aboutir à cette fin.

L'audit interne devient de plus en plus indispensable voire vital pour une organisation. Cette dernière doit se doter d'une structure d'audit interne afin d'apporter une aide considérable et une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de ses opérations.

L'audit interne est une fonction nouvelle, universelle, et en perpétuelle évolution au rythme du changement des besoins de l'organisation.

Alors, il est temps que les managers algériens une fois convaincus de l'importance de cette fonction, sachent comment créer une structure d'audit interne, les étapes à franchir, les difficultés à surmonter, mais aussi comment la mettre en place et la rendre opérationnelle sur le terrain en venant à bout des résistances, préjugés et autres obstacles. Autant d'étapes à franchir, de chemins à parcourir, de sacrifices à consentir, pour atteindre l'excellence.

A cet effet, nous avons essayé tout le long de ce travail de répondre à la problématique suivante :

« Quelle démarche à suivre pour mettre en place une structure d'audit interne ? »

Pour répondre à cette problématique nous avons présenté trois hypothèses que nous avons testé dans les trois chapitres.

Le résultat de test des hypothèses :

Si on veut définir l'audit interne d'une manière simple, on pourrait dire que c'est une fonction indépendante et objective qui vise à s'assurer que les risques auxquels est confrontée l'entreprise sont connus et correctement appréciés, elle garantit que ces risques font l'objet

d'un dispositif de contrôle adapté et à la fin elle propose des mesures correctives que l'entité auditée devra mettre en œuvre dans un plan d'action.

Donc la première hypothèse que nous avons proposé au début et qui dit que l'audit interne est une fonction indépendante et objective et qui vise à évaluer le système de contrôle interne et apporter des recommandations et des conseils pour l'améliorer est confirmée.

La deuxième hypothèse qui avance la complexité et la croissance de la taille de l'entreprise comme raison principale pour décider de la création d'une structure d'audit interne est confirmée mais elle est incomplète.

D'après l'étude que nous avons menée, nous avons pu déceler d'autres déterminants qui expliquant la décision prise par l'entreprise pour créer une structure d'audit interne, nous citons :

- La décentralisation géographique des activités ;
- La politique de gestion ;
- La multiplication des secteurs d'activité ;
- La qualification du personnel.

Ce ne sont pas des critères absolus mais possibles à la création et la mise en œuvre de l'audit interne. Plusieurs critères peuvent se réunir dans une seule entreprise, comme on peut trouver un seul.

D'après le travail que nous avons effectué, il nous semble qu'une entreprise qui se veut sérieuse, désirant assurer son maintien, sa stabilité, son épanouissement et améliorer sa performance doit absolument se doter d'une structure d'audit interne. Donc, on ne peut pas gérer une entreprise d'une manière efficace sans se doter d'une structure d'audit interne.

Généralement, les managers gèrent bien les petites et moyennes entreprises (PME) sans avoir besoin d'une fonction d'audit interne. Cela peut se justifier par les raisons suivantes :

- Elles sont petites de taille avec un effectif réduit ;
- La gestion est centralisée autour du propriétaire ;
- Elles disposent d'un système d'information interne simple et d'une structure plate.

Dans ce cas, ça sera facile pour les dirigeants d'exercer leur pouvoir et maîtriser le fonctionnement de leurs entreprises efficacement.

Synthèses des résultats obtenus :

Suite à notre participation à créer et mettre en œuvre la structure de l'audit interne au niveau de Fruital Coca-Cola, nous avons pu faire ressortir un ensemble de constatations suivantes :

- La taille du service d'audit interne est trop petite par rapport à la taille de l'entreprise, mais surtout par rapport aux objectifs de la direction et au périmètre confié à ce service pour mener ses missions ;
- Le nombre des auditeurs internes au sein de la cellule nouvellement créée n'est pas proportionnel au nombre de missions et de déplacements à effectuer, ça sera difficile pour un seul auditeur de s'occuper de tout ;
- L'auditeur interne n'a pas encore élaboré une charte d'audit interne qui lui détermine son périmètre d'intervention ainsi que ses missions et responsabilités ;
- Le plan d'audit interne n'est pas bien détaillé ;
- Pour réaliser le plan d'audit, l'auditeur interne ne procède pas à une répartition des différentes tâches qu'il doit réaliser lors de ses missions, le programme d'audit interne qu'il établit ne fait apparaître que des planifications temporelles des missions envisagées (planifier les déplacements, les dates d'interviews et des rencontres, etc.) ;
- La cellule d'audit interne ne dispose pas encore un manuel d'audit interne ;
- L'auditeur interne ne dispose ni de dossiers d'audit ni de papier de travail pour l'aider à noter ses observations et ses constats lors des missions d'audit ;
- Le manque de séminaires de présentation pour communiquer sur les objectifs de l'audit interne, son périmètre d'intervention, son positionnement, son mode de fonctionnement et le déroulement des missions ;
- Décider de mettre en place une cellule d'audit interne sans formaliser les procédures de contrôle interne ;
- L'inexistence d'un dispositif de contrôle interne pour réduire le risque de la réception des faux billets lors des ventes en cash ;
- Fruital Coca-Cola s'est engagée à mettre en place la cellule d'audit interne sans avoir élaboré les prévisions budgétaires nécessaires à la création et à la mise en œuvre, le seul budget de la cellule est le salaire de l'auditeur interne qu'elle a recruté ;

Suggestions :

En fonction des anomalies et des constatations que nous avons décelé, nous avons jugé utile d'émettre quelques suggestions afin de contribuer à l'amélioration de la mise en œuvre de la cellule d'audit interne de Fruital Coca-Cola :

- La nécessité à former une équipe d'auditeurs internes (une petite structure de moins de 5 personnes) d'où un responsable de la cellule ou un chef de mission, d'autres auditeurs et un secrétaire pour pouvoir couvrir le champ d'intervention et permettre le bon déroulement des missions d'audit ;
- L'auditeur interne doit absolument élaborer une charte d'audit interne et la faire valider par la direction générale et le conseil d'administration, ensuite la diffuser dans l'entreprise pour communiquer sur la création du service d'audit interne et légitimer son intervention ;
- Détailler le plan d'audit interne actuel en le répartissant en sous plans périodiques ainsi d'apprécier le risque d'audit interne pour décider d'élargir ou de rétrécir les investigations et les contrôles à effectuer.
- L'auditeur interne doit détailler son programme d'audit interne et définir de façon précise les différentes tâches qu'il doit réaliser lors de sa mission d'audit ainsi que leurs planifications dans le temps ;
- L'auditeur interne doit élaborer un manuel d'audit interne qui formalise l'organisation et les méthodes de travail (organigramme du service, analyse de poste, rappel de la charte, rappel du CRIPP, méthodologie appliquée par le service, etc.) ;
- L'auditeur interne doit élaborer des dossiers d'audit et des papiers de travail, ça va l'aider à organiser son travail, noter toutes les observations, éviter les oublis et suivre l'enchaînement des travaux ;
- L'organisation des séminaires de présentation de l'audit interne ou bien la mise en place d'un site intranet qui aident à la communication régulière de l'audit interne ;
- La formalisation des procédures de contrôle interne ;
- La nécessité d'élaborer des prévisions budgétaires permettant la mise en œuvre de cette cellule d'audit interne. Ces prévisions doivent prendre en considération les frais de déplacement, les frais d'achats de fournitures et des imprimés, les frais d'investissement (matériels informatiques et logiciels) ;
- L'acquisition d'un scanner pour détection des faux billets.

Toutefois, nous informons que durant l'étude menée, nous avons rencontré les limites suivantes :

- Le domaine de l'audit interne est tellement vaste que nous n'avons pas pu tout cerner ;
- La limite du temps qui nous a empêché d'atteindre nos objectifs fixés au départ ;
- La confidentialité de quelques informations qu'on nous n'a pas pu divulguer.

Certaines de ces limites précitées peuvent nous renvoyer à des besoins d'études et recherches futures. En fait, plusieurs recherches peuvent être envisagées pour compléter notre étude :

- La contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la performance de l'entreprise ;
- Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration du système de contrôle interne.

BIBLIOGRAPHIE

Bibliographie

Les ouvrages :

- ✚ BARBIER, (Etienne) : Mieux piloter et mieux utiliser l'audit, édition Maxima, Paris, 1999 ;
- ✚ BELAID, (Khayarallah) : L'audit interne et l'approche de la dynamique de groupes, Centre de publication universitaire, Tunis, 2005 ;
- ✚ BERTIN, (Elisabeth) : Audit interne, édition d'organisation, Paris, 2007 ;
- ✚ BOUDRIGA, (Zied) : Audit interne : organisation et pratiques, collection Azurite, Tunisie, 2012 ;
- ✚ BOURNOIS, (Frank) et autres : Comités exécutives, édition d'organisation, Paris, 2007 ;
- ✚ GUERRERO, (Sylvie) : Les outils de l'audit social : optimiser la gestion des ressources humaines, édition Dunod, Paris, 2008.
- ✚ IFACI : Cahier de la recherche: La création et la gestion d'une petite structure d'audit interne, Paris, 2009 ;
- ✚ KHALASSI, (Reda) : Les applications de l'audit interne, 2010, HOUMA édition, Alger ;
- ✚ LEMONT, (Olivier) : l'audit interne, édition e-theque, Onnaing, 2003 ;
- ✚ MIKOL, (Alain) : « Forme d'audit : L'audit interne, encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », édition Economica, Paris, 2000 ;
- ✚ PIGE (Benoît) : Audit et contrôle interne, édition EMS, 2^{ème} édition, 2001 ;
- ✚ RENARD (Jacques) et NUSSBAUMER (Sophie) : Audit interne et contrôle de gestion, édition d'organisation, Paris, 2011 ;
- ✚ RENARD, (Jacques) : Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, édition Eyrolles, Paris, 2012 ;
- ✚ RENARD, (Jacques) : L'AUDIT INTERNE : ce qui fait débat, édition MAXIMA, Paris, 2003 ;
- ✚ RENARD, (Jacques) : Le contrôle interne, édition Eyrolles, Paris, 2012 ;
- ✚ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, édition EYROLLES, 7^{ème} édition, Paris, 2010 ;

- ✚ RENARD, (Jacques) : Théorie et pratique de l'audit interne, édition Eyrolles, 8^{ème} édition, Paris, 2013 ;
- ✚ SAWYER, (L.B) : La pratique de l'audit interne, IIA, 2^{ème} édition, 1976 ;
- ✚ SCHICK, (Pierre) : Mémento d'audit interne, édition DUNOD, Paris, 2007 ;
- ✚ THIERY-DUBUISSON, (Stéphanie) : Audit, édition la couverture, Paris, 2004 ;
- ✚ VALIN (Gérard) et autres : Controlor et auditor, édition Dunod, Paris, 2006.

Travaux universitaires :

- ✚ BARNIA, (Mohamed) : La création de valeur ajoutée socio-économique par l'audit interne : Cas d'entreprises marocaines, thèse de doctorat en sciences de gestion, le cnam, 2015 ;
- ✚ BENMANSOUR, (Zouhir) : L'audit interne et la fraude, Mémoire en vue d'obtention du diplôme supérieur des études bancaires, Ecole Supérieure de Banque, Alger, 2011 ;
- ✚ BOURAS (Boukhalfa) et SKANDER (Naim) : La contribution de l'audit interne à la performance de l'entreprise, mémoire de Master, Université Akli Mohamed Oulhadj, Bouira, 2015 ;
- ✚ CHAOUCH, (Abdelaziz) : Essai de mise en place d'une cellule d'audit interne, thèse de doctorat, Ecole supérieure de commerce, Alger, 2005 ;
- ✚ CHKROUN, (Meriem) : Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne, thèse de doctorat, université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, 2014 ;
- ✚ DIDI, (Adil) : La pratique de l'audit interne au sein des entreprises marocaines : Un essai sur les enjeux, les contraintes et les opportunités, mémoire de master en audit, comptabilité et système d'information, Ecole Supérieure de Commerce, Lille, 2003 ;
- ✚ HAMEL, (Abdelmalek) : Le rôle du comité d'audit dans la gouvernance de l'entreprise, mémoire en vue d'obtention du diplôme de Magister, Ecole Supérieure de Commerce, Alger, 2008 ;
- ✚ MEZIANI. (Amina) : Audit interne, outil de maîtrise et d'amélioration du contrôle interne, mémoire de poste-graduation spécialisée en audit interne, Ecole Supérieure de Commerce, Alger, 2010 ;
- ✚ 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 ;

Les revues :

- ✚ PALM, (Paul) : « La loi sarbones oxley menace ou opportunité pour les professionnels de la qualité ? », sur ISO management system, novembre-décembre, 2006.
- ✚ VICENTI, (Dominique) : « Dresser une cartographie des risques », revue d'audit ;

Documents et autres :

- ✚ Charte d'audit interne de l'Ecole des Hautes Etudes Commerciales de Montréal, 2012 ;
- ✚ Charte d'audit interne du centre de recherche pour le développement international, Ottawa, Canada, 2015 ;
- ✚ Charte d'audit interne du groupe DEXIA, Janvier 2013 ;
- ✚ Exemple de cartographie des risques, le Syudio KPMG, France, 2015.
- ✚ Exemple de charte de comité d'audit, le Syudio KPMG, France, 2015 ;
- ✚ Le code de déontologie de l'IFACI, 1^{er} Janvier 2009 ;

Les articles :

- ✚ DESROCHES, (Alain) et DELMOTTE, (Sebastien) : Macro-Cartographie des Risques par Audit: une méthode de diagnostic et de management global des risques d'entreprise, Nancy France, 2015.

Webographie :

- ✚ www.cairn.info
- ✚ www.cocacolaweb.fr
- ✚ www.eccbc.com
- ✚ www.ifaci.com
- ✚ www.qualiblog.fr
- ✚ www.theiia.org
- ✚ www.ufai-asso.org

ANNEXES

Le plan d'audit interne de Fruital Coca-Cola :

Countries/Projects	Algeria
Audit review of Internal Control Matrix	
Sales & Recevables :	
Ordre To Cash/ KeK Boumerdes	X
Shortages/settlement	X
Trade receivables	X
Purchase & Payables :	
Services, assets, building	X
Investments	X
Inventory :	
Fixed Assets (acquisitions & Disposals)//investments	
Treasury	X
Internal audit reports follow up	
Inventory :	X
Tipaza	X
Sales & Receivables :	
KA agreements review. Follow up	X
Returned products from indirect sales. Follow up	X
Purchase & Payables :	
Logistics. Follow up review	X
Marketing. Follow up review	X
Internal Audit Way of Doing	
Matrix Up date (regarding findings)	X

Definition of work programs	X
Methodology for conducting an internal audit mission at country level	X
Preparation of the Audit Committee	X
Meetings with IA team	X
Outstanding	
CAPEX PROCESS	X

Source : Service d'audit interne

TABLE DES MATIERES

Table des matières

	Page
Remerciements	
Dédicaces	
Sommaire.....	I
Liste des tableaux.....	II
Liste des figures.....	III
Liste des abréviations.....	IV
Liste des annexes.....	V
Résumé.....	VI
Introduction générale.....	a
Chapitre 1 : Concepts de base sur l’audit interne.....	1
Introduction du premier chapitre.....	1
Section 1 : Généralités sur l’audit interne.....	2
1. L’historique de l’audit interne.....	2
2. Les définitions de l’audit interne.....	3
3. Les objectifs de l’audit interne.....	5
4. Les caractéristiques de l’audit interne.....	6
4.1 L’universalité.....	6
4.2 La périodicité.....	6
4.3 L’indépendance.....	6
4.4 L’objectivité.....	7
5. La différence entre l’audit interne et le contrôle interne.....	7
Section 2 : Le Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l’audit interne (CRIPP).....	9
1. Les composants du cadre référentiel de l’audit interne.....	9
1.1. La déclaration des responsabilités.....	9
1.2. Le code de déontologie.....	9
1.2.1 Champ d’application et caractère obligatoire.....	10

Table des matières

1.2.2 Les principes.....	10
1.2.3 Les règles de conduite.....	11
1.3. Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l’audit interne.....	12
1.3.1 Les normes de qualification.....	13
1.3.2 Les normes de fonctionnement.....	18
2. L’utilité des normes internationales pour la pratique de l’audit interne.....	30
Conclusion du premier chapitre.....	31
Chapitre 2 : La création d’une structure d’audit interne.....	32
Introduction du deuxième chapitre.....	32
Section 1 : Les critères d’opportunité et les outils de mise en place d’une structure d’audit interne.....	33
1. Les critères d’opportunité à la création d’une structure d’audit interne.....	33
1.1 La taille de l’entreprise.....	33
1.2 La décentralisation géographique.....	34
1.3 Le secteur d’activité de l’entreprise.....	35
1.4 La qualification du personnel.....	35
1.5 La politique de gestion de l’entreprise.....	36
2. Les outils de mise en place de la fonction d’audit interne.....	37
2.1 La charte d’audit interne.....	37
2.2 La cartographie des risques.....	38
2.3 Le plan d’audit interne.....	40
2.4 Le manuel d’audit interne.....	43
2.4.1 La définition du cadre de travail.....	43
2.4.2 Aide à la formation des auditeurs débutants.....	44
2.4.3 Servir de référentiel.....	44
2.5 Les dossiers d’audit interne et les papiers de travail.....	45
2.5.1 Les dossiers d’audit interne.....	45
2.5.2 Les papiers de travail.....	46
2.6 Les normes pour le fonctionnement du service d’audit interne.....	47
2.7 Documentations et autres moyens.....	47

2.7.1 La documentation.....	47
2.7.2 Les moyens matériels et logiciels.....	48
Section 2 : Les étapes de mise en place d'une structure d'audit interne.....	49
1. L'identification des besoins et des risques.....	49
2. L'organisation du service d'audit interne.....	49
2.1 Le rattachement de l'audit interne.....	49
2.2 La taille du service de l'audit interne.....	51
2.3 L'organisation interne du service d'audit interne.....	51
3. La définition des méthodes de recrutement et les besoins en profils.....	53
3.1 Les méthodes de recrutement.....	53
3.2 Le profil des auditeurs.....	54
4. La réalisation du recrutement, la formation et la gestion des auditeurs.....	54
4.1 Le recrutement.....	54
4.2 La formation professionnelle.....	55
4.3 La gestion des auditeurs.....	56
5. L'élaboration des prévisions budgétaires.....	56
6. La communication de l'audit interne.....	57
Conclusion du deuxième chapitre.....	59
Chapitre 3 : La mise en place d'une structure (cellule) d'audit interne à Fruitil Coca-Cola.....	60
Introduction du troisième chapitre.....	60
Section 1 : La présentation de Fruitil Coca-Cola.....	61
1. Historique de « The Coca-Cola Company ».....	61
2. Historique de Fruitil Coca-Cola Algérie.....	62
3. Présentation de l'Equatorial Coca Cola Bottling Company.....	63
4. Présentation de Fruitil Coca-Cola Algérie.....	63
5. Processus de fabrication de Fruitil Coca-Cola.....	64
6. Organisation générale de Fruitil Coca-Cola.....	65

Section 2 : Les étapes de création de la structure (cellule) d’audit interne de Fruital

Coca-Cola.....	71
1. Les critères d’opportunité.....	71
1.1 La taille de l’entreprise.....	71
1.2 La décentralisation géographique.....	72
1.3 La politique de gestion.....	73
1.4 La qualification du personnel.....	74
2. L’élaboration de la charte d’audit interne de Fruital Coca-Cola.....	75
3. L’élaboration de la cartographie des risques de Fruital Coca-Cola.....	82
3.1 La méthode d’élaboration.....	84
3.2 La matrice des risques.....	84
3.3 La cartographie des risques.....	86
4. Le plan d’audit interne.....	87
5. La mission d’audit interne.....	88
5.1 La phase de préparation.....	89
5.1.1 L’ordre de mission.....	89
5.1.2 Procéder à la prise de connaissance du domaine à auditer.....	89
5.1.3 Identifier les points de contrôle et les risques associés.....	90
5.2 La phase de réalisation.....	92
5.2.1 La réunion d’ouverture.....	92
5.2.2 L’ordre du jour.....	93
5.2.3 Le programme d’audit interne.....	93
5.2.4 Le travail sur le terrain.....	94
5.3 La phase de conclusion.....	98
5.3.1 Le projet de rapport d’audit interne.....	99
5.3.2 La réunion de clôture.....	99
5.3.3 Le rapport d’audit interne.....	99
5.3.4 Le suivi du rapport d’audit interne.....	100
 Conclusion du troisième chapitre.....	 102
Conclusion générale.....	103
Bibliographie	108

Annexesi

**Table des
matières.....VII**