

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en science Financières et
Comptabilité

Spécialité : FINANCE ET COMPTABILITE

THEME :

**La contribution de l'audit interne dans l'amélioration du
contrôle interne**

Cas : SONATRACH

Elaboré par :

M^{elle} HADDAD HIND

Encadreur :

Pr. DAHIA ABDELHAFID

Lieu du stage : SONATRACH

Période du stage : du 19/03/2017 au 18/05/2017

2016/2017

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en science Financières et
Comptabilité

Spécialité : FINANCE ET COMPTABILITE

THEME :

**La contribution de l'audit interne dans l'amélioration du
contrôle interne**

Cas : SONATRACH

Elaboré par :

M^{elle} HADDAD HIND

Encadreur :

Pr. DAHIA ABDELHAFID

Lieu du stage : SONATRACH

Période du stage : du 19/03/2017 au 18/05/2017

2016/2017

Remerciement

Je tiens tout d'abord à remercier le bon Dieu de m'avoir donné la force et le courage d'accomplir ce travail.

J'adresse mes plus sincères remerciements à mon encadreur Mr DAHIA ABDELHAFID qui malgré ses nombreuses occupations, m'a guidé, soutenu et encouragé tout au long de la réalisation de ce travail.

J'exprime aussi toute ma reconnaissance à mon maître de stage Mr AZZI BOUALEM superviseur audit interne au sein de la SONATRACH, pour son orientation, ses bonnes explications et pour le temps qu'il m'a consacré tout au long de la période de stage ainsi que sa collaboration dans l'accomplissement de ce travail.

Je remercie très chaleureusement Madame ZENOUNE SAMIA, chef de groupe développement, méthodes et veille pour son accueil et sa gentillesse.

J'adresse mes profonds remerciements à Mr BENZIADI et Mr MOKRANI.A pour leurs orientations et leurs conseils qui m'ont été d'une grande aide.

Je remercie également Mr DIGOU et Mr TARHLISSIA pour leur disponibilité et leur précieuse aide.

Un très grand merci à Mr BENOUR que je respecte et j'admire tant, ainsi que Mr TARI pour son aide.

Mes remerciements vont également à tous les professeurs de l'école supérieure de commerce qui nous ont soutenus dans la poursuite de nos études.

Je tiens spécialement à remercier ma famille : mes parents, ma petite sœur et tous mes proches ainsi que mes amis pour leur affection et leur soutien constant.

Enfin, je remercie toutes les personnes qui ont participé de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

Dédicace

Je dédie ce travail :

A la mémoire de mes deux grands pères

A la plus belle, la plus sincère et la plus douce des personnes que Dieu a créée.

A celle qui s'est sacrifiée jour et nuit pour mon bonheur et ma réussite.

A la personne que j'aime le plus.

A ma merveilleuse mère.

A la source de tendresse, de force, qui n'a pas cessé de m'encourager.

A celui qui arrive toujours à me remonter le moral

A celui en qui j'ai le plus confiance

A l'être qui m'est le plus cher.

A mon adorable père.

Je vous remercie d'avoir fait de moi la personne que je suis devenue en espérant que vous
serez toujours fière de moi.

A ma petite sœur Maria avec qui j'ai grandi et partagé tant de moments et à qui je souhaite un
avenir radieux et plein de réussite.

A ma magnifique grand-mère Halima qui prie toujours pour moi et à qui je dois tout.

A mes très chers oncles et tantes qui m'ont épaulé et soutenue dans les moments les plus
difficiles.

Que Dieu vous préserve et vous garde pour moi.

A tous mes cousins et cousines pour leur motivation et encouragement.

A tous mes amis, plus particulièrement ROMAÏSSA avec qui j'ai partagé les moments de
stress et de joie.

A tous ceux qui ont contribué à la réalisation de ce travail.

Sommaire

Introduction générale	A
Chapitre 1 : Le cadre conceptuel du contrôle et de l’audit internes	01
Introduction	01
Section 1 : Généralités sur le contrôle interne	02
1. Historique du contrôle interne.....	02
2. Définitions et objectifs du contrôle interne.....	03
3. Les composantes du contrôle interne.....	05
4. Principes généraux du contrôle interne.....	08
5. Les acteurs du contrôle interne.....	09
6. Les limites du contrôle interne.....	11
Section 2 : Généralités sur l’audit interne	13
1. Emergence de l’audit interne.....	13
2. Description de l’audit interne.....	15
3. Le cadre de référence de l’audit interne.....	17
Section 3 : la conduite d’une mission d’audit	24
1. La phase de préparation.....	24
2. La phase de réalisation.....	27
3. La phase de conclusion.....	30
Conclusion	33
Chapitre 2 : Le contrôle interne : finalité de l’audit interne	34
Introduction	34
Section 1 : Le rôle de l’audit interne au regard des dispositifs de contrôle interne	35
1. La relation entre l’audit interne et le contrôle interne.....	35
2. L’efficacité du contrôle interne par l’audit interne	38
3. Les conditions d’appréciation du CI.....	41

Section 2 : objectifs et démarche de l’appréciation du contrôle interne.....	44
1. Les objectifs de l’appréciation du contrôle interne.....	44
2. Démarche d’appréciation du contrôle interne.....	45
Section3 : les outils d’audit interne.....	52
1. Les outils d’interrogations.....	52
2. Les outils de description.....	58
Conclusion	64
Chapitre 3 : Pratique de l’audit interne au sein de la SONATRACH	65
Introduction.....	65
Section 1 : Présentation de la société SONATRACH.....	66
1. Historique et évolution de SONATRACH.....	66
2. Missions de SONATRACH.....	67
3. Organisation de SONATRACH.....	67
Section 2 : Présentation de la Direction Audit et Conformité.....	72
1. Présentation de la politique de contrôle interne de SONATRACH.....	72
2. Présentation de la Direction Audit et Conformité.....	74
Section 3 : Déroulement d’une mission d’audit de la trésorerie au sein de la SONATRACH.....	80
1. La phase préparation.....	80
2. Phase réalisation.....	91
3. Phase de conclusion	96
Conclusion	98
Conclusion générale	
Bibliographie	
Table des matières	
Annexes	

Liste des abréviations

Abréviation	Désignation
AMF	Autorité des Marchés Financiers.
CIA	Certified Internal Auditor
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaire aux comptes
COSO	Committee Of Sponsoring Organisations
FRAP	Feuille de révélation et d'analyse de problèmes
IFACI	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes
IIA	Institute of Internal Auditors
ISA	International Standards on Auditing
OEC	Ordre des Experts comptables
QCI	Questionnaire de contrôle interne

Liste des tableaux

Numéro	Intitulé	Pages
01	Les normes de qualification	20
02	Les normes de fonctionnement	21
03	Tableau des risques.	82
04	Programme de travail.	88

Liste des figures

Numéro	Intitulé	Pages
01	Diagramme d'évaluation du contrôle interne	47
02	principaux symboles	62
03	Organigramme du groupe SONATRACH.	71
04	Organigramme de la Direction Audit et Conformité	79

Liste des annexes

Numéro	Intitulé
01	Diagramme d'une mission d'audit interne
02	Modèle de lettre de mission SONATRACH
03	Tableau des risques
04	Note d'orientation
05	Feuille de couverture
06	Feuille de test
07	Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème FRAP
08	Questionnaire de contrôle interne (QCI)
09	La grille d'analyse des taches

Résumé

Les scandales financiers à répétition en Algérie, qui touchent l'ensemble des secteurs publics et privés, indiquent l'urgence de renforcer le système de contrôle interne (SCI) mis en place par l'entreprise afin de garantir son bon fonctionnement.

Pour ce faire, le système de contrôle interne a besoin d'être évalué en permanence par l'audit interne qui joue un rôle clé dans la vérification de son efficacité et contribue à son amélioration grâce à la présentation de recommandations pertinentes.

Le but de ce travail est de savoir si la fonction d'audit interne au sein d'une entreprise algérienne contribue réellement à l'amélioration du système de contrôle interne à travers son évaluation.

Mots clés : Audit interne, le système de contrôle interne, évaluation, amélioration.

Abstract:

Repeated financial scandals in Algeria, affecting all public and private sectors, indicate the urgency of strengthening the internal control system (ICS) set up by the company to ensure its proper functioning.

In order to do so, the internal control system needs to be constantly evaluated by internal audit, which plays a key role in verifying its effectiveness and contributes to its improvement through the presentation of relevant recommendations.

The purpose of this work is to know whether the internal audit function within an Algerian company really contributes to the improvement of the internal control system through its evaluation.

Key words: Internal audit, internal control system, evaluated, improvement.

Introduction générale

Les spectaculaires scandales financiers dans tous les coins de la planète, ont suscité ces dernières années, une grande inquiétude dans les milieux économiques et financiers.

Leurs ampleurs ont mis en doute la fiabilité des informations financières et placé le système de contrôle interne (SCI) au centre des préoccupations des entreprises.

Ces dernières ont donc besoin de manière croissante d'un système de contrôle interne performant qui leur permet de fonctionner correctement et leur apporte une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs.

Le contrôle interne c'est d'une manière générale, l'organisation et les procédures en œuvre dans une entreprise, pour lui assurer un déroulement normal de son activité.¹

Il garantit de ce fait, la sécurité des actifs, la fiabilité des informations, le respect des lois et l'efficacité des opérations.

Ainsi, il se trouve être un facteur clé au sein de l'entreprise qui doit être évalué en permanence dans le but d'assurer son efficacité.

A cet égard, les entreprises mettent en place et développent la fonction d'audit interne qui leur donne une assurance quant à l'efficacité du SCI.

L'audit interne est défini comme étant une fonction indépendante directement rattachée à la Direction Générale qui procède à une évaluation périodique des activités de l'entreprise et formule des recommandations dans le but de remédier aux faiblesses constatées.

Placé au centre de la démarche d'audit, l'examen du contrôle interne va apparaître comme l'élément déterminant au travers duquel l'entreprise sera examinée².

¹ HAMINI. A, «Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable », édition OPU, Alger, 2003, p. 20

² RAFFEGEAU. J, Dubois. F, DE MENONVILLE. D, « L'audit opérationnel : que sais-je », première édition POCHE, Paris, 1984, p. 17.

En effet, l'audit interne est considéré comme le moyen, la fonction, qui permet de tester le contrôle interne, de passer en revue ses différents rouages, d'en détecter éventuellement « les circuits parasités » et de proposer aux dirigeants de l'entreprise, la neutralisation des parasitages.¹

Investi de toutes ses missions de contrôle, l'audit interne a gagné en maturité et en crédibilité puisqu'il doit désormais fournir à la direction des éléments d'appréciation de leurs dispositifs de contrôle interne et des éléments d'amélioration aux opérationnels des entités auditées sur le plan social, juridique, informatique, fiscal, environnemental et qualité notamment.² Il a de ce fait considérablement renforcé son positionnement et son rôle, il est donc devenu un outil incontournable dans l'amélioration constante de l'efficacité du système de contrôle interne.

La problématique

L'Algérie, comme beaucoup d'autre pays, n'a pas échappé aux scandales de corruption qui touchent la majorité des secteurs (l'affaire KHALIFA, AUTOROUTE EST-OUEST, SONATRACH...etc.) ce qui la classe comme l'un des pays les plus corrompus au monde.

Dans ce cadre, SONATRACH, objet de notre étude, cherche les moyens les plus efficaces qui lui permettent de renforcer son image en tant que leader sur le marché et d'atteindre une meilleure situation.

De ce fait, elle accorde à la fonction d'audit interne une importance de premier plan vu le rôle qu'elle joue dans le renforcement du dispositif de contrôle interne.

A la lumière de ce qui précède, nous tenterons tout au long de notre mémoire de répondre à la problématique suivante :

« L'audit interne est-il en mesure de rendre le système de contrôle interne de la SONATRACH de plus en plus efficace ? »

¹ RAFFEGEAU. J, Dubois. F, DE MENONVILLE. D, op.cit, p. 13.

² BERTIN. E « Audit interne, Enjeux et pratiques à l'international », édition D'ORGANISATION, Paris, 2007, p. 23.

De cette problématique découle les interrogations suivantes :

- Qu'est ce que le contrôle et l'audit internes ?
- Comment l'audit interne permet-il d'améliorer le système de contrôle interne ?
- La SONATRACH respecte-t-elle en pratique la méthodologie de conduite d'une mission d'audit ?

Les hypothèses :

Pour répondre à ces interrogations, nous proposons les hypothèses suivantes :

- **L'hypothèse fondamentale** : la SONATRACH ne peut, en aucun cas, se développer en l'absence d'un système de contrôle interne efficace.
- **Hypothèse 1** : Le contrôle interne et l'audit interne sont deux fonctions au sein de l'entreprise qui visent la maîtrise des risques.
- **Hypothèse 2** : L'audit interne permet d'améliorer le système de contrôle interne à travers son évaluation et la formulation des recommandations.
- **Hypothèse 3** : Oui la SONATRACH respecte la méthodologie de conduite d'une mission d'audit en abordant les trois phases principales.

L'intérêt de la recherche

D'abord cette étude permettra à l'entreprise de prendre conscience de la nécessité de la présence de la fonction audit interne en son sein, en mettant en évidence son utilité dans l'amélioration du système de contrôle interne afin d'assurer un environnement propice.

Ensuite, elle propose aux lecteurs une vision générale sur les deux notions « contrôle interne » et « Audit interne » ainsi qu'un aperçu de la pratique de ce dernier dans une entreprise publique.

Enfin, pour notre part, cette étude est l'occasion pour nous de mettre en pratique nos connaissances théoriques acquises à l'Ecole Supérieure de Commerce en matière d'audit et de contrôle interne et de les adapter aux réalités du monde professionnel.

Les objectifs de la recherche

Les objectifs recherchés à travers ce travail sont :

- Avoir une vision assez claire des notions de contrôle interne et audit interne ;
- Comprendre le déroulement d'une mission d'audit interne ;
- Savoir comment l'audit interne contribue réellement à l'amélioration du système de contrôle interne.

Les raisons du choix du thème

Les facteurs qui nous ont poussés à faire ce choix sont les suivants :

- L'importance de la fonction d'audit interne et du dispositif de contrôle interne au sein de l'entreprise;
- La relation étroite entre le sujet étudié et notre spécialité ;
- Mettre en pratique nos connaissances théoriques et compléter notre formation ;
- Approfondir notre réflexion pour le futur poste.

Les outils de la recherche

A fin de bien mener notre travail de recherche, nous nous sommes référés à une bibliographie assez riche qui comprend des ouvrages, des documents officiels, des articles, des sites internet ainsi que tout autre document en étroite relation avec notre thème de recherche.

Nous avons également effectué des entretiens avec des spécialistes du domaine afin de récolter le maximum d'information nécessaire à la réalisation de ce travail.

La méthodologie suivie

Pour répondre à notre problématique et dans le but de réaliser les objectifs de notre étude, nous avons d'abord utilisé la méthode descriptive dans la partie théorique afin de décrire les deux notions « contrôle interne » et « Audit interne » ainsi que d'analyser le rôle de l'audit interne dans l'amélioration du contrôle interne, en s'intéressant aux outils et techniques utilisés lors du déroulement d'une mission d'audit interne, ensuite nous avons la méthode analytique dans la partie pratique afin de mener une mission d'audit de la trésorerie.

La structure du travail

Ce travail sera focalisé sur la contribution de l'audit interne dans l'amélioration du contrôle interne, pour cela nous l'avons structuré en deux parties :

La première partie est purement théorique et comporte deux chapitres

Le premier chapitre présente les concepts fondamentaux se rapportant aux deux notions « contrôle interne » et « audit interne », il se compose de trois sections : la première section aborde des généralités sur le contrôle interne, la deuxième section est destinée à présenter l'audit interne, la troisième section s'intéresse à la mission d'audit à travers la présentation de ses trois principales phases.

Le deuxième chapitre analyse la relation entre l'audit interne et le contrôle interne à travers la première section, la deuxième section expose la démarche de l'appréciation du contrôle interne, tandis que la dernière section aborde les différents outils d'audit interne.

La deuxième partie est consacrée au cadre pratique dans le but de mieux illustrer et compléter la partie théorique, elle comprend un seul chapitre

Le troisième chapitre développe le cas pratique à travers trois sections : la première section présente l'organisme d'accueil l'entreprise (SONATRACH), la deuxième section présente la Direction Audit et Conformité, la troisième section traite une mission d'audit interne au sein de la SONATRACH.

Chapitre 1 :

Le cadre conceptuel du
contrôle et de l'audit
internes

Introduction

Le contrôle interne occupe aujourd'hui une place importante dans la majorité des entreprises, du fait qu'il permet de détecter, en temps opportun, les différents risques et leur faire face.

Cependant il est nécessaire que le contrôle interne mis en place soit efficace pour garantir la production d'information d'un degré de fiabilité très élevé. C'est pourquoi, il doit lui-même être contrôlé par l'audit interne.

L'audit interne est devenu un élément incontournable pour toute entreprise, en effet ces dernières sont menées à introduire la fonction d'audit interne pour leur apporter conseils et améliorations, du fait qu'elle est considérée comme une activité d'assurance, mais aussi de conseil qui permet d'améliorer le fonctionnement et la performance d'une organisation.¹

Ce premier chapitre a pour objectif de présenter de façon générale les concepts fondamentaux se rapportant aux deux notions « contrôle interne » et « audit interne » dans le but de mieux les cerner.

Nous exposerons dans la première section des généralités sur le contrôle interne à travers son historique, ses définitions, ses objectifs et ses principes. Nous aborderons aussi ses composantes, ses acteurs ainsi que ses limites.

Nous essayerons dans la deuxième section d'aborder des généralités sur l'audit interne à travers son historique, ses définitions, ses caractéristiques et objectifs et nous mettrons l'accent sur le cadre de référence de l'audit interne.

La troisième section sera consacrée à la méthodologie de conduite d'une mission d'audit, à travers une diffusion des trois principales phases d'audit à savoir : préparation, réalisation, conclusion.

¹ BERTIN. E, GODOWSKI. C, « Comptabilité et audit : manuel et application », édition LEXTENSO, Paris, 2009, p 487.

Section 1 : Généralités sur le contrôle interne

Le contrôle interne a connu, au fil des temps une large évolution et occupe de nos jours une place prépondérante au sein des entreprises qui cherchent à tout moment la maîtrise de leurs activités ainsi que la réalisation de leurs objectifs.

Dans ce qui suit nous allons essayer de présenter des généralités sur le contrôle interne.

1. Historique du contrôle interne

La notion de contrôle interne est très ancienne, elle remonte aux plus vieilles civilisations humaines.

A l'époque des sumériens été utilisé le contrôle par recoupement, on vérifiait que le nombre de sacs de grains entrés en magasin correspondait aux sacs livrés par les fermiers.

Les romains ont eux aussi utilisé le contrôle par recoupement, mais ils ont procédé également à la séparation des tâches; l'autorisation des dépenses et le vote des impôts était du ressort du SENAT cependant les collectes de fonds étaient de la responsabilité des questeurs indépendants.

Au moyen âge fut introduit le principe de la partie double en 1495 par LUCAS PACIOLLI, qui, par la suite a insisté sur la nécessité d'entreprendre un inventaire physique comme moyen de contrôle interne.

Aujourd'hui le contrôle interne est devenu une nécessité pour toute entreprise voulant assurer son bon fonctionnement et la protection de ses ressources.

2. Définitions et objectifs du contrôle interne

La notion de contrôle interne à été définie de plusieurs façons à travers le temps, et ces définitions mettent en évidence ses objectifs.

2.1. Définitions du contrôle interne

Nous allons essayer dans ce qui suit de donner quelques définitions du contrôle interne

En 1977 l'Ordre des Experts comptables (OEC) propose la définition suivante :

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un coté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser

l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci. »¹

Pour la Compagnie Nationale des Commissaire aux comptes (CNCC) 1987 :

« Le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle comptable et autres que la direction définit, applique et surveille sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine, la régularité et la sincérité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en résultent, la conduite ordonnée et efficace des opérations de l'entreprise, la conformité des décisions avec la politique de la Direction. »²

Définition du COSO (the committee of sponsoring organizations of the treadway commission) 1992: « Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quand à la réalisation des objectifs suivants :

- Réalisation et optimisation des opérations ;
- Fiabilité des informations financières ;
- Conformité aux lois et aux réglementations en vigueur. »³

Les définitions du contrôle interne sont donc diverses mais elles s'accordent toutes sur le fait qu'il n'est pas une fonction comme les différentes fonctions qui existent dans l'entreprise mais c'est un état à atteindre et maintenir. C'est un moyen et non un but.⁴

2.2.Les objectifs du contrôle interne

A partir des différentes définitions présentées précédemment, les objectifs du contrôle interne sont classés en quatre catégories :

2.2.1.La protection du patrimoine de l'entreprise

Un bon système de contrôle interne doit permettre de sauvegarder au mieux les actifs, ces derniers englobent non seulement les différents postes du bilan, mais également les hommes et l'image de l'organisation entière, comme on peut ajouter la technologie ainsi que les informations confidentielles de l'entreprise.

¹THIERY-DUBUISSON. S, « L'audit : Repères », édition LA DECOUVERTE, Paris, 2004, p. 53.

² Ibid.

³ BERTIN. E, op.cit, p. 57.

⁴SCHICK. P, « Mémento d'audit interne », édition DUNOD, Paris, 2007, p. 17.

Le patrimoine de l'entreprise peut diminuer à cause d'erreurs, mauvaise décision, vols ou fraudes, c'est pourquoi il doit être protégé et faire l'objet d'un contrôle.

2.2.2. La fiabilité et l'intégrité des informations

L'information fournie doit refléter effectivement l'état réel de l'entreprise, elle doit donc être de bonne qualité. Les contrôles internes doivent permettre aux informations d'être :¹

- **Fiables et vérifiables**

Le système de contrôle interne doit permettre de vérifier l'exactitude de l'information en comportant un système de preuve qui garantit et justifie les informations.

- **Exhaustives**

L'information doit être complète, le SCI doit donc garantir la prise en compte de tous les éléments dans la chaîne de traitement.

- **Pertinentes**

L'information doit répondre aux objectifs poursuivis par l'entreprise sinon elle est superflue.

- **Disponibles**

Le contrôle interne doit éviter que les informations arrivent trop tard à leurs destinataires ou qu'elles ne soient facilement accessibles.

2.2.3. Le respect des lois, règlements et contrats

Le contrôle interne doit assurer le respect de toutes les règles tant interne qu'externe afin d'éviter les erreurs, failles et insuffisances qui sont dues à l'absence de respect des instructions.

¹ RENARD. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », septième édition D'ORGANISATION, Paris, 2010, p. 145.

2.2.4. L'efficacité et l'efficience des opérations

Le contrôle interne vise une gestion optimale des ressources dont dispose l'entreprise tout en minimisant les coûts pour permettre aux activités de l'entreprise de croître et de prospérer.

3. Les composantes du contrôle interne

Le référentiel COSO représente le contrôle interne d'une entité sous la forme d'une pyramide composée de cinq éléments :

- L'environnement de contrôle ;
- L'évaluation des risques ;
- Les activités de contrôle ;
- L'information et la communication ;
- Le pilotage.

Ces cinq éléments doivent impérativement se retrouver dans toute organisation pour une maîtrise raisonnable des activités à tous les échelons de la hiérarchie.¹

3.1. L'environnement de contrôle

L'environnement de contrôle interne constitue le socle du dispositif de contrôle interne, il est principalement lié à la culture de l'organisation et aux valeurs portées par l'équipe dirigeante, il s'exprime à travers :

3.1.1. L'intégrité et éthique

Les valeurs éthiques, dont l'intégrité, doivent être communiquées au sein de l'organisation et être traduites par un code de conduite.²

Le respect des règles de conduite et d'intégrité par les organes de gouvernance constitue l'exemple et permet avec la communication orale du management au personnel de ces règles, une mise en œuvre d'un bon dispositif de contrôle interne.

¹ BERTIN. E, GODOWSKI. C, « Comptabilité et audit : manuel et application », édition LEXTENSO, Paris, 2009, p. 500.

² BERTIN. E, op.cit., p. 63.

3.1.2. Le fonctionnement de l'entreprise

La qualité du contrôle interne est conditionnée par la qualité de l'organisation de l'entité, le conseil d'administration ainsi que le comité d'audit influencent largement l'environnement de contrôle interne, cette influence s'exerce d'après le COSO par :¹

- L'expérience des membres ;
- Leur niveau d'indépendance ;
- Leur degré d'engagement ;
- Leur niveau d'interaction avec les auditeurs internes et externes.

La structure de l'entreprise doit également être adaptée, on entend par là : la définition des rôles pour chaque personne, l'établissement d'une hiérarchie appropriée

3.1.3. La gestion des ressources humaines

D'après le COSO, « La politique de gestion des ressources humaines traduit les exigences de l'entreprise en matière d'intégrité, d'éthique et de compétence. Cette politique englobe notamment le recrutement, la gestion des carrières, la formation, les évaluations individuelles, les conseils aux employés, les promotions, la rémunération et les actions correctives »².

Considérée comme élément fondamental, la gestion des ressources humaines dont la conception est saine permet au système de contrôle interne de se construire sur des bases solides.

3.2. L'évaluation des risques

Chaque entreprise fait face à de multiples risques qui peuvent représenter un obstacle. Leur évaluation implique un processus dynamique d'identification et d'analyse des facteurs susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs, cependant il ne peut y avoir d'évaluation sans la définition préalable des objectifs qui répondent aux règles de cohérence interne.

3.3. Les activités de contrôle

Les activités de contrôle ne se limitent pas seulement à l'application des normes et procédures, elles comprennent un large éventail d'actions, qui permettent de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs.

¹ CORDEL. F, « Gestion des risques et contrôle interne-de la conformité à l'analyse décisionnelle », édition VUIBERT, Paris, 2013, P. 39.

²Ibid., p. 34.

Elles sont donc indispensables au fonctionnement efficace du système de contrôle interne.

3.4. Information et communication

Toute entreprise a besoin d'information de source interne ou externe, qui doit être fiable, claire, pertinente et diffusée en temps opportun aux acteurs concernés pour leur permettre d'assurer leur responsabilité.

Les besoins en information ainsi que les systèmes d'information doivent évoluer en fonction des changements de l'environnement.¹

La communication est le processus par lequel est assurée la circulation de l'information relative au bon fonctionnement du système de contrôle interne.

La communication interne permet de diffuser les informations sur le risque entre les unités et la hiérarchie c'est pourquoi elle doit être facilitée par tous les moyens.

La communication externe est définie dans son contenu et ses modalités par la direction générale ou le conseil.²

Cette communication concerne toutes les parties prenantes externes et elle permet de recevoir des informations externes pertinentes comportant une appréciation sur l'entreprise.

3.5. Le pilotage³

Les systèmes de contrôle interne doivent eux-mêmes être contrôlés afin qu'en soient évalués, dans le temps, les performances qualitatives.

Pour cela, il convient de mettre en place un système de suivi permanent ou procéder à des évaluations périodiques, ou encore de combiner les deux méthodes.

Le suivi permanent s'inscrit dans le cadre des activités courantes et comprend des contrôles réguliers effectués par le management et le personnel d'encadrement, ainsi que d'autres techniques appliquées par le personnel à l'occasion de ses travaux. La surveillance s'appuie sur les observations exprimées par le commissaire aux comptes. Les faiblesses de contrôle doivent être portées à l'attention de la hiérarchie, les lacunes les plus graves devant être signalées aux dirigeants et au conseil.

¹ BERTIN. E, op.cit, p. 79.

² RENARD. J, « Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne », édition EYROLLES, paris, 2012, p. 61.

³ BERTIN. E, GODOWSKI. C, op.cit, p. 501.

4. Les principes généraux du contrôle interne

Le contrôle interne s'appuie sur certains principes pour assurer une qualité satisfaisante :¹

4.1.Le principe d'organisation

Pour que le contrôle interne soit satisfaisant, il est essentiel que l'organisation de l'entreprise possède certaines caractéristiques. L'organisation doit être :

- Préalable ;
- Adaptée et adaptable ;
- Vérifiable ;
- Formalisée ;
- Et doit comporter une séparation convenable des fonctions.

L'organisation doit être établie sous la responsabilité du chef d'entreprise. Cette responsabilité consiste à fixer les objectifs, définir les responsabilités des hommes (organigramme), déterminer le choix et l'étendue des moyens à mettre en œuvre.

4.2.Le principe d'intégration

Les procédures mises en place doivent permettre le fonctionnement d'un système d'autocontrôle mis en œuvre par des recoupements, des contrôles réciproques ou des moyens techniques appropriés.

4.3.Le principe de permanence

La mise en place de l'organisation de l'entreprise et de son système de régulation « le contrôle interne » suppose une certaine pérennité de ces systèmes.

4.4.Le principe d'universalité

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

4.5.Le principe d'indépendance

Le principe d'indépendance implique que les objectifs du contrôle interne sont à atteindre indépendamment des méthodes, procédés et moyens de l'entreprise.

¹ OBERT. R ET PIERRE MAIRESSE. M, « Comptabilité et audit : manuel et application », deuxième édition DUNOD, Paris, 2009, pp. 514-516.

4.6.Principe d'information

L'information doit répondre à certains critères tels que la pertinence, l'utilité, l'objectivité, la communicabilité et la vérifiabilité.

4.7.Le principe d'harmonie

On entend par principe d'harmonie, l'adéquation du contrôle interne aux caractéristiques de l'entreprise et de son environnement.

5. Les acteurs du contrôle interne

La sécurité que le contrôle interne assure implique une discipline collective, de ce fait tous les membres de l'entreprise y sont concernés, et plus particulièrement :

5.1.Le conseil d'administration

Le conseil d'administration joue un rôle très important en tant qu'organe de supervision, car c'est à lui que revient la tâche d'identifier les risques importants liés à la réalisation des objectifs, et à mettre en place un système de contrôle interne fiable pour éviter certains risques et gérer efficacement les autres.¹C'est donc le conseil d'administration qui détermine le « profil de risque de la société ».

5.2.Le comité d'audit

Le comité d'audit lorsqu'il existe est chargé d'assurer une surveillance attentive et régulière du dispositif de contrôle interne et d'examiner sa qualité.

Les membres du comité d'audit doivent être indépendants et compétents en matière de gestion de risques et de contrôle interne.

5.3.La direction générale

La direction générale est chargée de définir, d'impulser et de surveiller le dispositif le mieux adapté à la situation et à l'activité de la société.²

¹ MADERS. H, MASSELIN. J, « Contrôle interne des risques », édition D'ORGANISATION, Paris, 2004, p. 89.

² CORDEL. F, op.cit, p. 120.

Pour assurer ses responsabilités, la direction générale doit se tenir régulièrement informée des dysfonctionnements, insuffisances ou difficultés d'application.¹

5.4.L'audit interne

L'audit interne a pour mission d'évaluer le fonctionnement de contrôle interne selon une périodicité qui est fonction du risque, pour exprimer à la fin des recommandations qui visent l'amélioration du contrôle interne.

Dans certain cas l'audit interne peut participer à l'élaboration du système de contrôle interne dans le cadre de ses missions mais il n'est pas directement impliqué dans la mise en place et la mise en œuvre quotidienne du dispositif.

5.5.Le personnel

Tous les membres du personnel ont une responsabilité, plus ou moins grande, en matière de contrôle interne.

En accomplissant les obligations de son poste dans les conditions définies par les procédures, chaque salarié apportera ainsi sa contribution au bon fonctionnement de l'entreprise.²

L'AMF a bien reconnu le rôle de chaque salarié, affirmant que « chaque collaborateur concerné devrait avoir la connaissance et l'information nécessaires pour établir, faire fonctionner et surveiller le dispositif de contrôle interne, au regard des objectifs qui lui ont été assignés ».³

5.6.Le RISK manager

Le RISK manager vise à définir la politique et la stratégie de gestion de risques, élabore la cartographie des risques et rend compte à la direction générale et au comité d'audit sur le traitement des risques majeurs et l'évolution du système de gestion des risques.

Donc le RISK manager joue un rôle fondamental en matière de mise en place et de pilotage d'une démarche globale d'analyse des risques.

¹RENARD. J, « Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne », op.cit, p. 36.

² NGUYEN. H, « Le contrôle interne : mettre hors risques l'entreprise, éditions L'HAEMATTAN, Paris, 1999, p. 182.

³CORDEL. F, op.cit, p. 126.

6. Les limites du contrôle interne

Le contrôle interne fournit une assurance raisonnable à la direction que les objectifs de l'entité seront atteints, cependant il n'est pas forcément efficace ni apte à identifier tous les risques. En effet, il présente souvent des lacunes qui exposent l'entité à des risques inutiles, telles que :¹

- L'élaboration de différentes procédures de contrôle par cycle sans tenir suffisamment compte des objectifs, des stratégies et des risques associés ;
- Des procédures insuffisamment documentées ou communiquées aux personnels ;
- La méconnaissance de certains contrôles automatisés qui facilitent la supervision des contrôles ;
- L'application inconstante des contrôles intégrés dans les procédures.

Les limites du contrôle interne sont :

6.1. Les erreurs de jugement

L'efficacité des contrôles peut être limitée à cause du risque d'erreur humaine lors de la prise de décisions importantes.

Les personnes responsables prennent souvent des décisions dans un temps très limité en se fondant sur un jugement erroné à cause des informations incomplètes et la pression liée à la conduite des activités.

6.2. Les dysfonctionnements²

Aucun contrôle interne n'est à l'abri de ces risques. Voici quelques exemples :

- Emission d'un jugement ou d'un avis erroné, voire défaillant ;
- Manque de compétence du personnel en cas de remplacement pour congés ou départs définitifs ;
- Perturbations consécutives aux changements d'hommes de la hiérarchie sans information préalable ;
- Erreur, oublis ou manque d'attention.

¹ HAMZAOUI. M, « Audit, gestion des risques d'entreprise et contrôle interne normes ISA 200, 215, 330, 500 », édition VILLAGE MONDIAL, France, 2005, P. 83.

² NGUYEN. H, op.cit, p. 210.

Ces dysfonctionnements peuvent se multiplier en cas d'absence d'instructions appropriées.

6.3. Les contrôles « outrepassés » ou contournés par le management

Les personnes responsables du fonctionnement du système de contrôle interne peuvent être en mesure de le contourner.

Le responsable peut déroger de façon illégitime aux normes et procédures prescrites dans le but soit d'en tirer profit personnel, soit dissimuler la non-conformité aux obligations légales.

6.4. La collusion

Les informations financières ou de gestion peuvent être faussées d'une manière qui ne puisse être prévenue par la séparation des fonctions, dans le cas où deux ou plusieurs individus agissent collectivement pour accomplir et dissimuler une action.

6.5. Le rapport coûts / bénéfices ¹

Le contrôle interne à bien entendu un coût ; il est alors logique de comparer ce coût aux avantages que le contrôle interne procure.

Un bon contrôle interne doit non seulement permettre de sauvegarder le patrimoine mais encore d'améliorer les performances en fonctionnant mieux (de manière plus fiable, de manière plus rapide) pour un coût plus faible.

¹MIKOL. A, « Le contrôle interne : que sait-on ? », édition POCHE, Paris, 1998, p. 14.

Section 2 : Généralités sur l'audit interne

Ces dernières années la fonction d'audit interne a connu un grand développement, elle est désormais extrêmement sollicitée pour apporter à l'entreprise efficacité et performance grâce au rôle important qu'elle joue.

Dans ce qui suit nous tenterons de présenter le cadre théorique de l'audit interne

1. L'émergence de l'audit interne :

L'audit interne est considéré comme une fonction récente, son émergence revient à la crise économique de 1929 aux Etats-Unis, une forte récession économique a touché plusieurs entreprises c'est pourquoi l'établissement de l'ordre du jour était indispensable pour rétablir l'économie.

Seuls les cabinets d'audit externe existaient aux Etats-Unis, pour certifier les comptes, bilan et états financiers.

Par ailleurs les entreprises qui subissaient cette récession voulaient trouver un moyen pour réduire les dépenses liées aux travaux de certification pratiqués par les auditeurs externes, alors ces entreprises ont eu l'idée de faire assumer certains travaux de préparatoires par du personnel de l'entreprise. Les cabinets d'audit externe donnèrent leur accord sous la condition d'une certaine supervision.¹

Ainsi le terme « interne » apparaît pour montrer que les auditeurs sont des membres de l'entreprise, qui participaient aux travaux courants des auditeurs externes sans établir les synthèses et les conclusions.

L'année 1941 était spéciale pour l'audit interne. Car dans cette année, il a vécu deux grands événements, un de ces événements a été la publication du premier livre de l'audit interne par Victor Z, l'autre a été la création de l'institute of Internal Auditors « institut des Auditeurs Internes » (**IIA**) qui est une association professionnelle fondée aux USA, dédiée à l'établissement de standards professionnels d'audit interne.

¹ RENARD. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p. 36.

Elle vise à assurer la diffusion des idées et des techniques les plus répandues en matière d'audit interne et certifier les auditeurs à travers plusieurs examens dont le CIA (Certified Internal Auditor).

En 1965 l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne « **IFACI** » a été fondé, il est affilié à l'IIA, organisme fédérateur, à vocation mondiale.

L'IFACI représente en France la profession de l'audit interne, encourage son développement et sert les auditeurs internes.

L'IFACI est un interlocuteur clé des pouvoirs publics, des organisations professionnelles, des institutions réglementées et des régulateurs pour tout ce qui a trait à la définition et à l'organisation de l'audit et du contrôle interne.¹

L'objectif principal de la fonction audit interne est passé de celui d'un révélateur d'erreurs, de fraudes, de malversations en tout genre par l'utilisation des modes de contrôle se basant sur la vérification détaillée et exhaustive des pièces comptables, à rendre compte et apprécier l'intérêt de la qualité des procédures de fonctionnement de l'entreprise pour s'assurer de la fiabilité des informations produites par le système comptable, ainsi que de l'efficacité, l'efficience et de la pertinence du système de contrôle interne et de faire toutes propositions et recommandations pour l'améliorer.

Aujourd'hui, l'audit interne a pénétré tous les domaines, toutes les fonctions, toutes les activités ou toutes les opérations de l'entreprise, tous les stades décisionnels.

Il est bien certain que l'existence d'Instituts professionnels ou se réunissent les praticiens a largement contribué et contribue encore à apaiser les querelles et à dégager les grandes tendances sur lesquelles tous s'accordent.

L'enseignement de l'audit interne dans les universités et les grandes écoles va également dans le même sens, il permet d'apporter très tôt, à travers la pédagogie et les ouvrages, une définition et une pratique admise de la fonction d'audit interne. Et cette uniformisation de la pratique est facilitée car les instituts s'appuient sur les normes de la profession reconnues par tous.²

¹ IFACI, <https://www.comundi.fr/glossaire/131-ifaci-institut-francais-de-l-audit-et-du-contrôle-interne.html>, consulté le 11/02/2017 à 13 :12.

²RENARD. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p. 40.

2. Description de l'audit interne

L'audit interne est une fonction qui a des caractéristiques ainsi qu'un ensemble d'objectifs qu'on peut faire ressortir à partir de ses définitions.

2.1. Définitions de l'audit interne

L'IFACI a proposé la définition suivante de l'audit interne :

« 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. »¹

L'institut des auditeurs internes (IIA) a proposé en 1989 la définition suivante :

« L'audit interne est une fonction indépendante d'appréciation, exercée dans une organisation par un de ses départements, pour examiner et évaluer les activités de cette organisation. L'objectif de l'audit interne est d'aider les membres de l'organisation à exercer efficacement leurs responsabilités. A cet effet, l'audit interne leur fournit des analyses, appréciations, recommandations, conseils et informations sur les activités examinées ».²

La définition officielle : l'Institute of Internal Auditors (IIA) a donné en 1999 une définition de l'audit interne, adaptée par l'IFACI en ces termes :

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à l'entreprise 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 l'entreprise 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 ».³

L'audit interne est devenu au fil des ans un outil de management de la Direction Générale au service de l'organisation.

¹ RAFFEGEAU. J, DUBOIS. F, DE MENONVILLE, op.cit, pp. 26-27.

² MIKOL. A, op. cit, P. 117

³ BERTIN. E, op.cit, pp. 20-21.

Rattaché à la Direction Générale, il entretient une relation étroite avec le Comité d'Audit ou ses comités spécialisés en leur apportant un second regard sur l'efficacité des systèmes de gestion des risques et de contrôle interne.

Par la connaissance qu'il a de l'organisation, sa capacité de discernement et la pertinence de ses diagnostics et propositions, l'audit interne est créateur de valeur ajoutée pour l'organisation.¹

2.2. Caractéristiques de la fonction

Il est possible d'esquisser un profil général pour l'activité et de définir les caractéristiques qui devraient être le propre des auditeurs.²

A partir de la définition officielle de l'audit interne on peut faire ressortir trois caractéristiques :

- **L'universalité**

L'audit interne est une fonction universelle car elle s'applique à toutes les organisations, toutes les fonctions, les structures, et les opérations.

- **L'indépendance**

L'indépendance est l'une des conditions de l'absence de conflits d'intérêts.³
L'audit interne conseille en toute objectivité et en toute indépendance des activités qu'il contrôle dans le but d'apporter un jugement sans aucune influence.

- **La périodicité**

L'audit interne est une fonction périodique car elle s'effectue d'une manière ponctuelle et discontinue dans le temps et cela selon une fréquence qui sera fonction de l'importance du risque dans l'activité auditée.

¹ IIA, <https://chapters.theiia.org/montreal/Pages/L'audit-interne.aspx>, consulté le 14/02/2017 à 18 :20

² FRIÉDÉRICH. M, LANGLOIS.G, BURLAU. A, BENSADON. D, BONNAULT. R, MAILLET. C, « Comptabilité et audit : manuel et application », septième édition DUNOD, Paris, 2014, p. 446.

³ Ibid., p. 449.

2.3. Les objectifs de l'audit interne

L'audit interne concerne tous les aspects de l'entreprise, qu'ils s'agissent des aspects financiers, administratifs, commerciaux, informatiques ou encore sociaux, il permet ainsi de répondre aux objectifs suivants :

- S'assurer de l'existence d'un bon système de contrôle interne qui permet de maîtriser les risques, et informer régulièrement et de manière indépendante la direction générale, l'organe délibérant et le comité d'audit de l'état du contrôle interne ;
- Assister le management de l'entreprise dans le but d'optimiser le fonctionnement de l'entreprise et d'encourager un contrôle efficace à un coût raisonnable ;
- S'assurer du respect des principes édictés par la direction générale, par le comité d'audit, par le conseil d'administration ;
- Faire des recommandations, donner des avis et des informations concernant les activités pour améliorer la performance de l'entreprise.

3. Le cadre de référence de l'audit interne

Toute fonction est régie par un cadre réglementaire et des lois pour l'organiser, de ce fait, l'audit interne est une profession normée qui s'appuie sur un cadre de référence qui est transcrit sous la forme d'un document regroupant les éléments suivants :

- Le Code de déontologie qui regroupe les principes et les valeurs applicables à la profession.
- Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne :
 - Les normes de qualification (1000) : regroupent les caractéristiques que doivent présenter les services et les personnes réalisant l'audit.
 - Les normes de fonctionnement (2000) : regroupent les activités de l'audit interne et ses critères de qualité.
 - Les normes de mise en œuvre (1000 et 2000) : regroupent les deux types de normes précédents. Elles sont utilisées pour des missions spécifiques ;

Ces normes sont accompagnées d'interprétations et de déclarations.

3.1.Le code de déontologie

Le code de déontologie comprend les principes 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. Le code de déontologie s'applique à la fois aux personnes et aux organismes qui fournissent des services d'audit interne. Il a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne.

Le Code de déontologie inclut deux composantes essentielles :

- Des principes fondamentaux pertinents pour la profession et pour la pratique de l'audit interne ;
- Des règles de conduite décrivant les normes de comportement attendues des auditeurs internes. Ces règles sont une aide à la mise en œuvre pratique des principes fondamentaux et ont pour but de guider la conduite éthique des auditeurs internes.

3.1.1. Les principes fondamentaux

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

- **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 examinée. Ils 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.¹

3.1.2. Les règles de conduite

Le code énonce quatre principes fondamentaux, déclinés en douze règles de conduite qui peuvent se résumer ainsi :²

- Accomplir honnêtement les missions ;
- Respecter la loi ;
- Ne pas prendre part à des activités illégales ;
- Respecter l'éthique ;
- Etre impartial ;
- Ne rien accepter qui puisse compromettre le jugement ;
- Révéler les faits significatifs ;
- Protéger les informations ;
- Ne pas en tirer un bénéfice personnel ;
- Ne faire que ce qu'on peut faire ;
- Améliorer ses compétences ;
- Respecter les normes.

3.2. Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne

Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (ISA) sont devenues un référentiel essentiel et indispensable pour les auditeurs internes. Ces derniers sont tenus de les respecter afin de pouvoir exécuter leur fonction d'audit.

Pour exécuter leur fonction d'audit, les auditeurs internes doivent respecter ces normes, il s'agit de respecter un ensemble de recommandations des organismes habilités

¹ IFACI, <http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-contrôle-interne/l-audit-interne-une-profession-normee-79.html> , consulté le 17/02/2017 à 16 :18.

² RENARD. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.cit, p. 108.

Ces normes ont pour objet :¹

- De définir les principes de base que la pratique de l'audit interne doit suivre ;
- De fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large éventail d'activités d'audit interne apportant une valeur ajoutée ;
- D'établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
- De favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Les normes se composent de :

- Normes de qualification ;
- Normes de fonctionnement ;
- Normes de mise en œuvre.

3.2.1. Les normes de qualification

Les normes de qualification énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des missions d'audit interne.

Tableau n° 01 : Les normes de qualification.

Normes	Intitulés
1000	Mission, pouvoir et responsabilités
1100	Indépendance et objectivité
1110	Indépendance dans l'organisation
1111	Relation directe avec le Conseil
1120	Objectivité individuelle
1130	Atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité
1200	Compétence et conscience professionnelle
1210	Compétence
1220	Conscience professionnelle
1230	Formation professionnelle continue
1300	Programme d'assurance et d'amélioration qualité
1310	Evaluations du programme qualité
1311	Evaluations internes

¹ IIA, <http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/278/normes.pdf>, consulté le 17/02/2017 à 20 :03.

1312	Evaluations externes
1320	Rapports relatifs au programme qualité
1340	Indication de non-conformité.

Source : IIA, <http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/278/normes.pdf>, consulté le 02/03/2017 à 22 :00.

3.2.2. Les normes de fonctionnement

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

Tableau n° 02 : Les normes de fonctionnement.

Normes	Intitulés
2000	Gestion de l'audit interne
2010	Planification
2020	Communication et approbation
2030	Gestion des ressources
2040	Règles et procédures
2050	Coordination
2060	Rapport au conseil et à la direction générale
2100	Nature du travail
2110	Management des risques
2120	Contrôle
2130	Gouvernement d'entreprise
2200	Planification de la mission
2201	Considérations relatives à la planification
2210	Objectifs de la mission
2220	Champ de la mission
2230	Ressources affectées à la mission
2240	Programme de travail de la mission
2300	Accomplissement de la mission

2310	Identification des informations
2320	Analyse et évaluation
2330	Documentation des informations
2340	Supervision de la mission
2400	Communication des résultats
2410	Contenu de la communication
2420	Qualité de la communication
2421	Erreurs et omissions
2430	Indication de non-conformité aux Normes
2440	Diffusion des résultats
2500	Surveillance des actions de progrès
2600	Acceptation des risques par la Direction Générale

Source : IIA, <http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/278/normes.pdf>, consulté le 03/04/2017 à 10 :09.

3.2.3. Les normes de mise en œuvre

Les normes de mise en œuvre précisent les normes de qualification et les normes de fonctionnement en indiquant les exigences applicables dans les activités d'assurance (indiquées par la lettre « A » après le numéro de la Norme) ou de conseil (indiquées par la lettre « C » après le numéro de la Norme).

- **Activités d'assurance**

L'auditeur interne procède à un examen objectif d'éléments probants, effectué en vue de fournir à l'organisation une évaluation indépendante des processus de management des risques, de contrôle ou de gouvernement d'entreprise.

L'auditeur interne détermine la nature et l'étendue des missions d'assurance.

- **Activités de conseil**

C'est des conseil et services entrepris à la demande d'un client. Leur nature et leur champ font l'objet d'un accord avec ce dernier.

Ces activités ont pour objectifs de créer de la valeur ajoutée et d'améliorer le fonctionnement d'une organisation.

3.3.La charte d'audit interne

La charte de l'audit interne est un document officiel qui définit la responsabilité de l'activité de l'audit interne, ses objectifs, son indépendance et établit son positionnement dans l'organisation. Elle autorise l'accès à toutes les sources d'informations (documents, biens et personnes) nécessaires à la bonne réalisation des missions.

La charte d'audit interne sera signée par la direction générale et communiquée à l'ensemble des centres de responsabilité de l'entité

Section 3 : la conduite d'une mission d'audit

Toute mission d'audit interne est organisée par une méthodologie conforme aux normes internationales, qui s'articule autour de trois grandes phases :

- Phase de préparation ou d'étude ;
- Phase de réalisation ou de vérification ;
- Phase de conclusion

1. La phase de préparation

La mission d'audit interne débute toujours par une phase de préparation, cette phase va permettre à l'auditeur de prendre connaissance de l'unité à auditer et de son environnement, apprécier les procédures de contrôle interne, mener une analyse de risque et préciser les objectifs de l'audit.

C'est une phase qui se déroule essentiellement dans le bureau et dont le premier élément est l'ordre de mission.

1.1. L'ordre de mission

L'ordre de mission formalise le mandat donné par la direction générale à l'auditeur pour la réalisation d'une mission d'audit.

Il doit être précis et contenir le minimum d'informations nécessaires :

- L'ordre de mission « court » contient des renseignements sur les objectifs et le champ d'application.
- L'ordre de mission « long » quant à lui contient les mêmes renseignements avec comme supplément les modalités de l'intervention, les dates, les lieux, les moyens à utiliser.

L'ordre de mission est un document officiel qui porte sur :¹

- La prise de connaissance du domaine à auditer pour se familiariser ;
- L'identification des risques liés à la mission ;
- La définition des objectifs de la mission.

¹ SELMER. C, « Toute la fonction finance », édition DUNOD, Paris, 2006, p. 242.

1.2. La prise de connaissance

L'étape de la prise de connaissance constitue la partie la plus importante de la mission, l'auditeur ne peut entamer son travail sans avoir une vision d'ensemble du domaine audité.

La durée de l'étape de prise de connaissance varie en fonction de plusieurs éléments : la complexité du sujet, le profil de l'auditeur, la qualité des dossiers d'audit...etc.

Cette étape doit être organisée et planifiée en utilisant les moyens adéquats à la collecte des données et des informations nécessaires.

Le moyen le plus utilisé est le « questionnaire de prise de connaissance », qui récapitule les questions importantes et dont l'auditeur va y répondre en utilisant tous les outils appropriés.

D'après JACQUES RENARD, la structure globale du questionnaire se présente comme suit :¹

- Connaissance du contexte socio-économique :
 - Taille et activités du secteur audité ;
 - Situation budgétaire ;
 - Situation commerciale ;
 - Effectifs et environnement de travail.
- Connaissance du contexte organisationnel de l'unité :
 - Organisation générale et structure ;
 - Organigrammes et relations de pouvoirs ;
 - Environnement informatique.
- Connaissance du fonctionnement de l'entité auditée :
 - Méthodes et procédures ;
 - Informations réglementaires – organisation spécifique de l'entité ;
 - Système d'information ;
 - Problèmes passés ou en cours ;
 - Réformes en cours ou prévues.

Outre le questionnaire, d'autres outils importants sont utilisés comme la grille d'analyse des tâches, interviews, rapports, rapprochements statistiques divers...etc.

¹ RENARD. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, pp. 228-229.

1.3. L'identification et l'évaluation des risques

Cette étape est déterminante pour la suite de la mission, elle a pour objectif de faire un état des lieux des forces et des faiblesses réelles ou potentielles de l'entité ou du domaine audité afin d'orienter les travaux détaillés.¹

En effet cette étape est la mise en œuvre de la norme **2210.A1** qui stipule que : « 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 ».²

Pour mener à bien l'identification des risques, il convient d'utiliser un «Tableau des risques » qui prend en compte les trois facteurs suivants :³

- L'exposition : ce sont les risques qui pèsent sur les biens.
- L'environnement : Ce qui est autour du bien et qui devient facteur de risque
- Les menaces : la menace est imprévisible et fait appel à l'imagination, elle conduit à la multiplication des procédures contraignantes.

- **Réalisation du tableau des risques :**

- Première colonne : Décomposer l'activité en tâches ;
- Deuxième colonne : Indiquer en face de chaque tâche, son objectif ;
- Troisième colonne : En face de chaque tâche et des objectifs qui lui sont assignés, l'auditeur interne va estimer les risques encourus ;
- Quatrième colonne : L'évaluation sommaire du risque lié à la tâche qui est en générale à trois niveaux : important (i), moyen (m), faible (f) ;
- Cinquième colonne : Rappeler face à chaque risque, le dispositif de contrôle interne le plus adéquat pour faire échec au risque identifié ;
- Sixième colonne : indiquer si le dispositif identifié comme important existe ou n'existe pas.

Le tableau des risques va permettre à l'auditeur par la suite de construire son référentiel et préciser les objectifs de sa mission.

¹ SCHICK.P, op.cit, p. 89.

² IFACI, Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (Les normes), 2013, p.13.

³Jacques Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, pp. 235-236.

1.4. La définition des objectifs ou l'élaboration du référentiel

On l'appelle aussi « plan de mission » ou également « rapport d'orientation » par l'IFACI, c'est un contrat d'adhésion entre l'auditeur interne et l'audité qui précise les objectifs, le champ d'action de la mission d'audit et reprend les éléments de l'identification des risques effectuée antérieurement.

Le rapport d'orientation définit les objectifs de la mission d'audit interne sous trois rubriques :¹

- **Les objectifs généraux** : Ce sont les objectifs permanents du contrôle interne et dont l'audit doit s'assurer qu'ils sont pris en compte et appliqués de façon efficace et pertinente.
- **Les objectifs spécifiques** : Ce sont les objectifs qui contribuent à la réalisation des objectifs généraux et qui se rapportent aux zones à risques antérieurement identifiées.
- **Le champ d'action** : On distingue entre
 - Champ d'action fonctionnel : désigne les services, les divisions qui vont être audités.
 - Champ d'action géographique : désigne les lieux.

2. La phase de réalisation

Cette phase constitue le corps de la mission d'audit, elle occupe la plus grande partie du temps de travail de l'auditeur.

Ce dernier va se déplacer sur le terrain afin d'exécuter sa mission, il va être en contact direct avec les responsables et les équipes de travail

Les principales étapes de cette phase sont :

- La réunion d'ouverture ;
- Le programme d'audit ;
- Le travail sur le terrain.

2.1. La réunion d'ouverture

Désigne le commencement des opérations de réalisation, elle se déroule chez l'audité sur les lieux même ou la mission d'audit se déroule.

¹ RENARD. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p. 241.

Six points importants seront abordés au cours de cette rencontre et qui sont indiqués dans l'ordre du jour :

- Présenter l'équipe des auditeurs en charge de la mission, par la suite les audités vont se présenter à leur tour.
- Un rappel sur les objectifs généraux de l'audit interne ;
- L'examen du rapport d'orientation constitue l'essentiel de l'ordre du jour de la réunion, grâce à une lecture commune, les auditeurs vont solliciter les avis des audités ;
- La prise de rendez-vous avec les personnes que les auditeurs doivent rencontrer soit pour réaliser des tests sur leurs travaux, soit pour pratiquer des interviews et collecter des informations ;
- Définir les conditions matérielles de la mission d'audit ;
- Rappeler la procédure d'audit et décrire le déroulement des phases suivantes ;
- Au terme de cette réunion toutes les modifications décidées en commun vont être apportées au rapport d'orientation ;

2.2. Le programme d'audit

Appelé également « programme de vérification » ou encore « planning de réalisation ».

C'est un document interne au service d'audit qui lie les auditeurs et leur hiérarchie et permet d'aborder la phase du travail sur terrain, il est établi par l'équipe en charge de la mission sous la supervision du chef de mission et adapté au rapport d'orientation.

Le programme de vérification présente les travaux préliminaires à accomplir par les auditeurs ou dans d'autre cas par des tiers sur la demande des auditeurs, il indique les différents outils et techniques qui vont être utilisés pour chaque tâche, précise le chef de mission et lui permet de s'assurer du bon déroulement du travail.

Au même temps ce document sert de modèle pour les audits à venir et permet aussi de construire le questionnaire de contrôle.

Le programme de vérification peut être modifié en cours de mission en accord avec la hiérarchie de l'auditeur.

2.3. Le travail sur le terrain

Lors de cette étape, l'auditeur va réaliser des tests à l'aide d'un ensemble d'outil.

Le premier test que l'auditeur va réaliser est l'observation immédiate qui est révélatrice de la qualité de l'organisation et des méthodes de travail. C'est une observation globale qui permet de compléter le questionnaire de contrôle interne.

Ensuite les auditeurs vont effectuer des tests en choisissant un nombre d'opérations relatives à certaines périodes, ce choix doit être suffisamment riche et significatif pour pouvoir élaborer une opinion sur la façon dont les choses se passent et sont maîtrisées.¹

Ces tests peuvent faire l'objet d'une **Feuille de Couverture**, qui met en évidence les conclusions qui ont été tirées de la mise en œuvre d'une tâche définie dans le programme de vérifications.

Dans le cas où le test révèle un dysfonctionnement, une erreur ou une insuffisance, les conclusions sont rédigées sous forme de FRAP (Feuille de révélation et d'analyse de problèmes).

- **Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème (la FRAP)**

C'est le papier de travail synthétique par lequel l'auditeur présente et documente chaque dysfonctionnement. Elle facilite la communication avec l'audité concerné.²

La FRAP est remplie par l'auditeur pour formuler chaque dysfonctionnement, erreur, problème qu'il détecte en évitant les rédactions longues et les informations inutiles. Elle constitue un document de base pour la rédaction du rapport d'audit.

La mise au point d'une FRAP commence toujours par le constat et se conclue par le problème :

- **La constatation** : Il s'agit de constater un seul fait dans un énoncé bref.
- **Les causes** : Il s'agit d'identifier clairement et précisément la cause et aller au bout de l'explication en utilisant les outils éprouvés d'analyse
- **Les conséquences** : Il s'agit des résultats constatés
- **Les recommandations** : c'est des solutions proposées pour éviter au phénomène de se reproduire dans l'avenir, elles conduisent à une amélioration du dispositif de contrôle interne.

¹ RENARD. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p. 266.

²SCHICK. P, op.cit, p. 107.

- **Le problème** : C'est un petit énoncé qui va attirer l'attention du lecteur sur le problème évoqué et s'avoir s'il mérite ou non d'être traité rapidement, c'est le point final de la FRAP.

Il convient de signaler que les FRAP doivent être approuvées par le chef de mission.

L'auditeur doit d'abord s'assurer de la cohérence de ses observations pour passer à la validation, cette dernière se fait de deux manières :

- **Validations individuelles** : L'auditeur va valider chaque FRAP en recoupant les différents outils qu'il utilise entre eux et en cherchant à porter son information au responsable et avoir son avis pour éviter tout désaccord par la suite.
- **Validations générales** : Il s'agit des validations réalisées en cours de mission lors des réunions intermédiaires mais aussi des validations réalisées en fin de mission lors de la réunion de clôture.

3. La phase de conclusion

La phase de conclusion est la dernière phase de la mission d'audit elle se déroule dans les bureaux des auditeurs. Elle comprend la rédaction de projet de rapport d'audit, la réunion de clôture, le rapport d'audit final et le suivi des recommandations.

3.1. Le projet de rapport d'audit interne

C'est un document constitué à partir de l'ensemble des FRAP classées par ordre d'importance, il comporte l'ensemble des recommandations des auditeurs, cependant il demeure incomplet à cause de l'absence de validation générale, l'absence de réponses des audités aux recommandations ainsi que l'absence de plan d'action sur lequel est indiqué l'ensemble d'information sur la mise en œuvre des recommandations.

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

3.2. La réunion de clôture

La réunion de clôture se déroule sur les lieux de l'audit, elle rassemble les auditeurs et les audités. Elle a pour objet de recueillir l'avis des audités sur les constats, raisonnement et conclusions de façon à rendre le rapport incontestable.¹

¹ SCHICK. P, op.cit, p. 122.

En introduction, il est prévu une présentation intégrale des opérations d'audit et des résultats ainsi que toutes les recommandations, dans un second temps les audités peuvent suggérer des recommandations plus efficaces et arriver avec les auditeurs à des solutions plus satisfaisante pour les deux simultanément.

Pour finir, les audités sont informés des délais accordés pour répondre aux recommandations, et ils sont rappelés de la procédure de suivi d'audit.

Les auditeurs retournent alors dans leur service pour entreprendre ultérieurement la phase finale de leurs travaux : la rédaction du rapport d'audit.¹

3.3. Le rapport d'audit interne

Le rapport d'audit interne est le dernier acte de la mission d'audit, c'est un document court, clair et très important, destiné à informer la hiérarchie.

Le rapport d'audit n'est pas neutre : il analyse une situation mais met prioritairement l'accent sur les dysfonctionnements pour faire développer des actions de progrès, sans omettre d'évoquer les points forts². Il est structuré comme suit :

- **Sommaire – introduction et synthèse :**

Un sommaire détaillé du rapport qui facilite le passage d'un sujet à un autre.

Une brève introduction qui comporte obligatoirement un rappel des objectifs de la mission et du champ d'action ainsi qu'un bref descriptif de la fonction ou l'unité auditée.

Une synthèse brève et précise qui est destinée aux dirigeants et qui permet d'apprécier la qualité du contrôle interne.

- **Le corps du rapport ou « rapport détaillé » :**

Un rapport détaillé qui est destiné en premier lieu à l'audité et qui comporte : constats, recommandations et réponses aux recommandations, le tout présenté dans l'ordre logique et cohérent du sommaire.³

¹ RENARD. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p. 295.

²SCHICK. P, op.cit, p. 125.

³RENARD. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p. 300.

- **Conclusion – Plan d'action – Annexes :**

Une conclusion généralement courte et qui montre les conditions du déroulement de la mission.

Un plan d'action qui est un formulaire dessiné par l'auditeur interne, il spécifie qui fera quoi et quand.

Des annexes qui se trouvent en général en fin de rapport important, elles représentent un rapport complémentaire.

3.4. Le suivi des recommandations

Le suivi permet de vérifier que les recommandations ont été effectivement mises en œuvres par les audités pour pouvoir mesurer la réelle efficacité des travaux des auditeurs, sans que ces derniers ne participent à la mise en œuvre de leurs propres recommandations.

Donc la mission d'audit ne s'arrête pas à la diffusion du rapport, mais elle se poursuit par le suivi des applications des recommandations qui est un droit donné par la norme 2500 qui stipule que « Le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management ».¹

Selon JACQUES RENARD le suivi des recommandations se fait selon trois méthodes :²

– **La méthode orthodoxe :**

Elle confie le rôle essentiel dans le suivi des recommandations à l'audit interne.

– **La méthode interprétative :**

Le suivi des actions à entreprendre n'est plus l'affaire de l'audit interne, c'est l'affaire de la hiérarchie qui doit prendre ses responsabilités.

– **La méthode hors normes :**

Elle confie le rôle de suivi des recommandations à un service spécialisé, et dont c'est la mission essentielle.

¹ IFACI, op.cit, P. 17.

² RENARD. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, pp. 310-312.

Conclusion :

Dans ce premier chapitre, nous avons tenté de présenter les notions de base nécessaires à la compréhension du contrôle et de l'audit internes, et nous avons pu retenir que :

Le contrôle interne est une notion très ancienne qui a évolué à travers le temps. Il est considéré comme un dispositif de maîtrise des activités mis en place par l'entreprise afin de lui donner une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs fixés.

Le contrôle interne est l'affaire de tous les membres de l'organisation, il est qualifié d'efficace s'il respecte les différents principes sur lesquels il repose et assure à l'entreprise la fiabilité des informations, l'optimisation des opérations, la protection de son patrimoine ainsi que le respect des lois.

Le COSO le représente sous la forme d'une pyramide composée de cinq éléments : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, information et communication et le pilotage.

Il est à noter que le SCI même s'il est bien conçu, fait face à certaines limites résultant de nombreux facteurs.

L'audit interne quant à lui, est une activité indépendante et objective qui concerne toutes les activités de l'entreprise, elle est organisée au plan international et obéit à des règles communes.

Cette activité a pour but de détecter toutes les anomalies et dysfonctionnements relatifs aux processus, activités ou opérations audités et formuler des recommandations pertinentes en suivant leur mise en application dans le but de réduire le niveau de risque pour assurer un bon fonctionnement et une meilleure amélioration des performances de l'entreprise.

L'audit interne se caractérise par une méthodologie conforme aux normes internationales et au code de déontologie de l'audit interne, lui permettant de mener à bien sa mission, cette méthodologie s'articule au tour de trois phases à savoir : Préparation, réalisation, conclusion.

Chapitre 2 :
Le contrôle interne
finalité de l'audit
interne

Introduction

Le contrôle interne comporte l'ensemble des mécanismes, dispositifs, procédures... de contrôle et d'autorisation garantissant à l'entreprise la sauvegarde de ses actifs, le reflet fidèle des informations produites par rapport aux opérations réelles et la transmission intégrale des décisions de gestion de la direction générale au niveau d'exécution élémentaire.¹

Toute fois, le contrôle interne aussi bien conçu soit il, ne peut être entièrement parfait, c'est pourquoi il s'avère nécessaire de procéder à son évaluation, cette dernière est la responsabilité de l'audit interne, qui doit évaluer le fonctionnement du dispositif de contrôle interne pour mettre en évidence son efficacité et sa pertinence compte tenue des risques auxquels il fait face.

Cette évaluation se fait selon une démarche bien précise et en utilisant des techniques appropriées.

Dans ce deuxième chapitre nous mettrons en évidence dans la première section le rôle de l'audit interne au regard des dispositifs de contrôle interne en indiquant quelle est la relation entre le contrôle et l'audit internes, quelles sont les questions auxquelles l'auditeur doit répondre pour assurer un contrôle adapté et efficient et quelles sont les conditions d'appréciation de ce dernier, ensuite, nous exposerons dans la deuxième section la démarche de l'appréciation du contrôle interne et pour finir nous présenterons les différents outils d'audit interne.

¹ RAFFEGEAU. J, DUBOIS. F, DE MENONVILLE. D, op.cit, p. 15.

Section 1 : Le rôle de l'audit interne au regard des dispositifs de contrôle interne

Le contrôle interne est conçu et mis en œuvre pour répondre aux risques qui affectent la réalisation des objectifs de l'entité, mais il peut faire face à des dysfonctionnements, à ce titre, l'audit interne joue un rôle fondamental dans l'amélioration du système de contrôle interne.

De ce fait il est nécessaire de mettre en évidence la responsabilité de l'audit interne envers le contrôle interne.

1. La relation entre le contrôle et l'audit internes

L'audit interne est devenu un outil incontournable d'amélioration continue au sein des organisations, son champ de travail s'est considérablement élargi, il couvre donc tout le contrôle interne.

Il est intéressant de revenir sur la définition de l'audit interne proposée par l'IIA pour faire ressortir la responsabilité de l'audit interne en matière de système de contrôle interne.

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à l'entreprise 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 l'entreprise 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 ».

Il est clair, à partir de cette définition que le service d'audit interne, lorsqu'il existe, à la responsabilité d'évaluer le fonctionnement du dispositif de contrôle interne et contribue à le maintenir à un niveau d'efficacité satisfaisante dans le champ couvert par ses missions.

L'audit interne est donc chargé d'apprécier et d'améliorer le contrôle interne, en proposant des recommandations et des conseils et en mettant en place une procédure pour suivre leur mise en œuvre et l'état d'avancement de leur application, sans pour autant être directement impliqué dans la mise en œuvre du dispositif.

L'audit interne rend compte à la direction générale des forces et faiblesses qui existent dans le SCI et contribue ainsi à la constitution d'un contrôle interne de meilleure qualité.

Dans ce cadre la norme **2130** concernant le contrôle stipule que :¹ « L'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue ».

En outre la norme **2130. A1** indique que :² « L'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle choisi pour faire face aux risques relatifs au gouvernement d'entreprise, 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 financière 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 ».

Tandis que la norme **2130. C1** exprime que :³ « 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 ».

Par ailleurs, le rôle de l'audit interne est également précisé dans le cadre de référence de l'AMF : « Lorsqu'il existe, le service d'audit interne a la responsabilité, dans le champ couvert par ses missions, d'évaluer le fonctionnement des dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne, d'en effectuer une surveillance régulière et de faire toute préconisation pour l'améliorer. Il contribue à sensibiliser et à former l'encadrement au contrôle interne mais n'est pas directement impliqué dans la mise en place et la mise en œuvre quotidienne du dispositif.

Dans le cadre de son plan de travail approuvé par la direction générale, il examine la conformité aux lois et règlements, s'assure de l'application effective des instructions de la direction générale et vérifie le bon fonctionnement des processus internes de la société, relatifs notamment à la fiabilité des filières de remontées d'information et aux systèmes d'information. »⁴.

¹ IFACI, « Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (Les normes) », 2013, p. 12.

² Ibid.

³ Ibid.

⁴ CORDEL. F, op.cit, p. 121.

Le système de contrôle interne peut avec le temps perdre de son efficacité, il n'est alors pas suffisamment fiable, ce qui laisse une faille aux risques inhérents, c'est pourquoi il doit être examiné par l'audit interne.

L'examen du SCI est un exercice à la fois délicat et indispensable au déroulement de la mission d'audit, comme le souligne STEPHANIE THIERY-DUBUISSON sans examen du contrôle interne, il ne peut exister de mission d'audit « intelligente »¹

JACQUES RENARD le confirme à son tour, le contrôle interne est la notion à partir de laquelle se définit la fonction d'audit interne dont la finalité est l'amélioration constante des contrôles internes de toutes natures.²

Cet examen permet à l'audit interne de mesurer jusqu'ou l'organisation de l'audit est fiable, ainsi que d'avoir une vue synthétique suffisante sur le degré de maîtrise de l'entreprise tel qu'il a été conçu par ses dirigeants.

De ce fait le contrôle interne constitue pour l'audit « un élément fondamental, à la fois de l'appréciation portée sur l'entreprise, le système, le processus ou la fonction faisant l'objet de la mission d'audit, et du choix des méthodologies d'audit à employer »³

D'un point de vu global, la performance du système de contrôle interne est conditionnée par la performance de la fonction d'audit interne, ainsi une fonction d'audit interne performante et adéquate permet d'avoir un SCI plus efficace et efficient au service de l'organisation.

Mais lorsque la fonction d'audit interne est déficiente, elle va automatiquement conduire à un SCI dont le fonctionnement est défaillant.

Dans le cas d'absence d'une fonction d'audit interne, même si un système est bien conçu, il existe toujours un risque que son fonctionnement réel soit défaillant. Soit parce que le contrôle est effectivement prévu mais non exécuté (utilisation mal intentionnée de l'informatique, personnel mal informé ou formé), soit encore parce que le contrôle n'était pas prévu au départ mais qu'un type de contrôle compensatoire a pu se développer de manière parallèle.⁴

¹ THIERY-DUBUISSON. S, « L'audit : Repères », op.cit, p. 42

²RENARD. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p. 131.

³THIERY-DUBUISSON. S, op.cit, p. 9

⁴ Ibid, p. 33.

Cependant dans le cas contraire, la pratique de l'audit influence fortement les techniques de contrôle interne, en effet l'audit interne donne une assurance du bon fonctionnement du système de contrôle interne par le biais d'évaluation pour assurer une meilleure efficacité de ce dernier et permettre à l'entreprise d'atteindre ses objectifs.

2. L'efficacité du contrôle interne par l'audit interne

Pour assurer un contrôle interne utile pour l'entreprise, trois conditions doivent être réalisées :

- Qu'il soit défini ;
- Qu'il soit pratiqué ;
- Qu'il soit efficient.

L'auditeur doit répondre à ces trois questions.

2.1.Un control interne défini

Le contrôle interne peut être défini formellement grâce à un manuel de procédures, ou il peut résulter des usages et coutumes propres à l'entreprise.

2.1.1.Le manuel des procédures

Toute entreprise, quelle que soient sa taille et sa branche d'activité, doit être organisée rationnellement, ses procédures doivent être écrites et rassemblées dans un manuel.

Selon le code de commerce, un document décrivant les procédures et l'organisation comptable est établi par le commerçant dès lors que ce document est nécessaire à la compréhension du système de traitement et à la réalisation des contrôles.¹

Ce document comprend notamment : la description de l'organisation générale de l'entreprise, la description des procédures informatisées de traitement de l'information de base que les concepteurs ont mis en place, les modalités de contrôle des opérations de traitement.

Ce document doit être adapté à la taille et à la complexité de chaque organisation. Plus l'entreprise est grande et plus l'existence d'un manuel écrit s'avère nécessaire.

L'objet du manuel de procédures est de décrire les procédures en vigueur dans l'entreprise et les contrôles effectués sans être limité au traitement comptable de l'information.

¹ MIKOL. A, op.cit, p. 32.

Le manuel des procédures met en évidence les lacunes et les faiblesses observées dans le déroulement des tâches quotidiennes, il constitue de ce fait un élément indispensable pour s'assurer de la fiabilité du contrôle interne.

Le manuel de procédure peut être réalisé selon trois approches complémentaires :¹

- **En termes de flux :**
 - Il décrit les procédures à partir des flux d'information ou des flux de production.
 - Il donne une approche dynamique de l'entreprise en rendant compte de la cohérence de ses activités.
- **En termes de responsabilité :**
 - Il décrit les fonctions et les responsabilités de chacun.
 - Il facilite l'évaluation de la performance de chaque responsable.
- **En termes de description de l'entreprise :**
 - Il s'agit d'une approche plus statique qui décrit les tâches à effectuer sans permettre l'obtention d'une vision globale de l'entreprise.

2.1.2. Les usages et coutumes

De nombreuses procédures sont informelles et reposent sur des habitudes qui ne sont pas mentionnées dans le manuel de procédures. Ces procédures informelles facilitent le fonctionnement de l'entreprise et permettent la réalisation des objectifs.

Il est nécessaire de les prendre en compte pour évaluer l'efficacité du système de contrôle interne dans la mesure où ces manières de faire sont répétitives et font partie de l'environnement des employés concernés.

L'exemple le plus frappant d'usages intégrés dans le système de contrôle interne est la réunion des chefs de service pour faire le point sur les problèmes rencontrés au cours d'une période donnée, et pour planifier les principales actions à mener prochainement.

Ces réunions jouent un rôle capital dans la diffusion de l'information et dans la remontée des problèmes.

¹BENOIT. P, « Audit et contrôle interne », deuxième édition EMS, Paris, 2001, pp. 57-58.

2.2.Un contrôle interne pratiqué

L'identification des points essentiels susceptibles de permettre une bonne maîtrise de l'organisation doit être également suivie de leur contrôle réel.

Ce contrôle est constitué d'une partie formelle, écrite, et d'une partie informelle qui est plus difficile à appréhender.

2.2.1.Le contrôle formel

La partie du contrôle interne relative aux procédures écrites est formelle, elle est la plus immédiate et évidente.

Cependant, les procédures ne sont pas toujours appliquées soit parce qu'elles sont devenues inadaptées, soit par manque de temps ou par méconnaissance des processus fondamentaux de l'organisation.

2.2.2.Le contrôle informel

Lorsque les contrôles formels sont inadaptés, l'organisation réagit en mettant en place une nouvelle source de contrôle interne, cette dernière est très délicate à définir car elle dépend des croyances, des habitudes ou des comportements des acteurs.

Les contrôles informels ne sont donc pas clairement identifiés et pensés, il est possible dans ce cas qu'ils ne permettent pas de couvrir le risque théoriquement identifié.

2.3.Un contrôle interne efficient

Le contrôle interne est efficient quand il permet de détecter les anomalies et qu'il favorise leur correction.

2.3.1.La détection des anomalies

Un contrôle même s'il est défini et appliqué il peut être inefficace. C'est le cas quand le contrôle ne répond pas au risque principal d'erreurs c'est pourquoi il est nécessaire de détecter les causes des anomalies car elles peuvent avoir des conséquences multiples qui vont nuire à l'entreprise.

2.3.2. La correction des anomalies

Dans une entreprise, la détection des anomalies doit être suivie de leurs correction car ces erreurs posent problème, soit quand elles se renouvellent régulièrement, soit quand elles vont en s'accroissant.

Dans certain cas de nombreuses erreurs sont corrigées directement par l'employé sans parvenir à la hiérarchie, cette correction qui se fait sans remontée d'information présente le risque majeur de cacher aux responsables de l'entreprise les dérives éventuelles des procédures en place ou des contrôles pratiqués.

Les anomalies qui ne sont pas identifiées par les responsables peuvent avoir des conséquences dramatiques suite à leur accroissement devenues incontrôlables.

L'audit a pour objet de veiller à ce que les procédures de contrôle interne soient définies, qu'elles soient pertinentes en répondant au risque de la tâche ou de l'activité, qu'elles soient appliquées, et que les anomalies relevées fassent l'objet d'une remonté de l'information et donnent lieu à des actions correctrices. ¹

3. Les conditions d'appréciation du contrôle interne

L'audit interne cherche à identifier les principales origines des déficiences du système de contrôle interne, il consacre davantage d'attention à son renforcement et à l'évaluation permanente de son efficacité.

Si les conclusions de l'auditeur sont positives, ce dernier accordera une grande confiance aux informations traitées dans le SCI. Cependant si les conclusions de l'auditeur sont négatives il procédera à des analyses supplémentaires.

Apprécier l'efficacité d'un SCI revient à juger la présence des cinq éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives et permettent de fournir un niveau d'assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs.

¹ BENOIT. P, op.cit, p. 60

L'auditeur doit donc prendre connaissance des éléments suivant :

3.1.L'environnement du contrôle

Le Glossaire des Normes Internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (les Normes) définit l'environnement de contrôle comme :

« L'attitude et les actions du Conseil et du management au regard de l'importance du (dispositif de) contrôle au sein de l'organisation. L'environnement de contrôle constitue le cadre et la structure nécessaire à la réalisation des objectifs primordiaux du système de contrôle interne.

L'environnement de contrôle englobe les éléments suivants :

- Intégrité et valeurs éthiques ;
- Philosophie et style de direction ;
- Structure organisationnelle ;
- Attribution des pouvoirs et responsabilités ;
- Politiques et pratiques relatives aux ressources humaines ;
- Compétence du personnel. »¹

Il est essentiel dans toute approche d'audit de l'environnement de contrôle d'évaluer les risques résultant des défaillances de chacun de ces six éléments de l'environnement de contrôle.

3.2.Les moyens mis en place

Ce sont les moyens mis en place par l'entreprise pour identifier les risques qui sont liés à son activité. L'auditeur évalue l'importance des risques et la possibilité de leur survenance, il cherche à savoir quels sont les raisons qui ont fait que le processus ne les a pas identifiés, et définir les actions à mettre en œuvre pour répondre à ces risques.

3.3.Les procédures de contrôle interne en place

L'auditeur doit prendre connaissance des procédures de contrôle interne en place et comment l'entreprise a-t-elle pris en compte les résultats qui découlent de l'utilisation de traitement informatisés.

¹ IFACI, « Auditer l'environnement de contrôle », avril 2011, p. 3.

Ces procédures de contrôle interne vont permettre à la direction de s'assurer du respect de ses directives.

3.4. Les principaux moyens mis en œuvre

Ce sont les principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer que le contrôle interne mis en place fonctionne correctement, l'audit interne doit notamment connaître les manières de mise en œuvre des actions correctives.

3.5. Le système d'information

A ce titre l'auditeur interne doit s'intéresser aux :

- Catégories d'opérations importantes au regard des états financiers ;
- Procédures, à l'intérieur du système informatique et des systèmes manuels qui permettent d'initier, enregistrer, traiter les opérations et les présenter dans les états financiers ;
- Enregistrements comptables sous formes manuel, ou sous forme électronique, y compris la correction des informations erronées ;
- La façon dont le système d'information traite les événements et les circonstances susceptibles d'engendrer un risque d'anomalie significatives ;
- Le processus d'élaboration de l'information financière appliqué pour préparer les états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables et les informations importantes fournies dans les états financiers.

3.6. La façon dont l'entité communique sur les éléments significatifs de l'information financière

A ce titre, l'auditeur doit s'intéresser notamment à la communication entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou les autorités de contrôle, ainsi qu'aux actions de sensibilisation de la direction envers les membres du personnel afin de les informer quant à l'impact que peuvent avoir leurs activités sur l'élaboration de l'information financière.¹

¹ OBERT. R ET PIERRE MAIRESSE. M, op.cit, p. 533.

Section 2 : objectifs et démarche de l'appréciation du contrôle interne

L'appréciation du contrôle interne est une étape essentielle dans la mission d'audit. En effet l'auditeur est mené à porter un jugement sur la qualité du contrôle interne de l'activité ou la fonction auditée, dans le but de déceler les insuffisances du SCI mis en place par la direction. Ce travail lui donne le moyen d'apporter sa contribution au bon fonctionnement des procédures en formulant des recommandations.

Afin d'apprécier le contrôle interne, l'auditeur doit respecter une démarche bien déterminée que nous allons présenter dans cette section.

1. Les objectifs de l'appréciation du contrôle interne

Le contrôle interne est un dispositif qui permet d'obtenir une image fidèle lors de l'élaboration des documents, réduire les coûts dans une entreprise et rendre sa gestion plus efficace. Son appréciation est la responsabilité de l'auditeur.

L'appréciation du contrôle interne peut permettre à l'auditeur d'analyser les points forts et les points faibles de l'entreprise :

A partir du moment où il aura observé des points forts, il pourra faire confiance aux informations et procéder à des sondages peu nombreux, dans ce cas l'appréciation du contrôle interne permet à l'auditeur d'envisager de s'appuyer sur les procédures de contrôle interne et système d'information.

Par contre s'il observe des points faibles, il doit dans ce cas procéder à des analyses supplémentaires et des testes de validation particulièrement exhaustifs.

L'auditeur se base donc sur les points forts et il va étendre ses investigations vers les points faibles.¹

En résumé, l'évaluation permet de faire ressortir les forces du SCI mis en place et détecter les zones de faiblesse de ce dernier qui peuvent avoir des impacts négatifs sur la fiabilité des informations et entraîner ainsi des dysfonctionnements dans l'entreprise.

¹ GRAND. B, VERDALLE. B, « audit comptable et financier », édition ECONOMICA, Paris, p. 65

L'appréciation du contrôle interne à pour objectif de permettre de confirmer que la qualité des systèmes et des contrôles manuels et/ou informatiques, mis en place par les dirigeants et appliqués par le personnel de l'entreprise, est suffisante.

Les systèmes doivent donc être conçus afin d'éviter que des erreurs ne se produisent ou, si elles se produisent, soient détectées et corrigées ex ante.¹

L'appréciation du contrôle interne fournit à l'auditeur l'occasion de faire des recommandations d'un coût raisonnable ayant pour objectif d'améliorer les procédures défaillantes et éliminer toute source de risque évitable.

L'évaluation du contrôle interne de l'entreprise permet de s'assurer que les objectifs du contrôle sont atteints par la mise en place de procédures appropriées définies dans le cadre d'un manuel et effectivement appliqués.

En ce sens, l'Ordre des experts comptables a précisé : « Le contrôle interne, dans son acception moderne est plus protecteur qu'inquisiteur, plus préventif que répressif. C'est par son caractère dissuasif que l'entreprise s'assure des garanties dont elle a besoin. Le rôle du contrôle interne n'est pas de sanctionner mais de créer les conditions dans lesquelles, les fraudes, les erreurs, les négligences, les gaspillages, etc. deviennent l'exception » (Le contrôle interne, 1977). L'auditeur contribue ainsi à l'amélioration des performances de l'entreprise et, en même temps, prépare des conditions favorables pour l'exécution de sa prochaine mission.²

2. Démarche d'appréciation du contrôle interne

Plusieurs acteurs sont amenés à évaluer le système de contrôle interne notamment afin d'en apprécier les points forts et les points faibles³

- La direction de l'entreprise ;
- L'auditeur interne ;
- L'auditeur légal.

¹ THIERY-DUBUISSON. S, op.cit, p. 54.

² MIKOL. A, op.cit, p. 85.

³ BERTIN. E, GODOWSKI. C, op.cit, p. 504.

Quelle que soit la fonction de l'évaluateur, l'appréciation du contrôle interne comprend deux grandes étapes :

- **Appréciation de l'existence du contrôle interne**

Cette première étape consiste à comprendre dans un premier temps les procédures de traitement des données et les contrôles internes manuels et informatisés mis en place dans l'entreprise et actualiser leur descriptif (quelle procédure, quels acteurs ?).

Elle se déroule comme suit :

- Prise de connaissance détaillée du système et des procédures utilisées pour obtenir les éléments d'information ;
- Vérifier à l'aide de tests de conformité l'existence des procédures ;
- Déduire les procédures satisfaisantes (points forts) sur les quels l'auditeur pourra s'appuyer, et celles qui le sont moins (points faibles).

- **Appréciation de la permanence du contrôle interne**

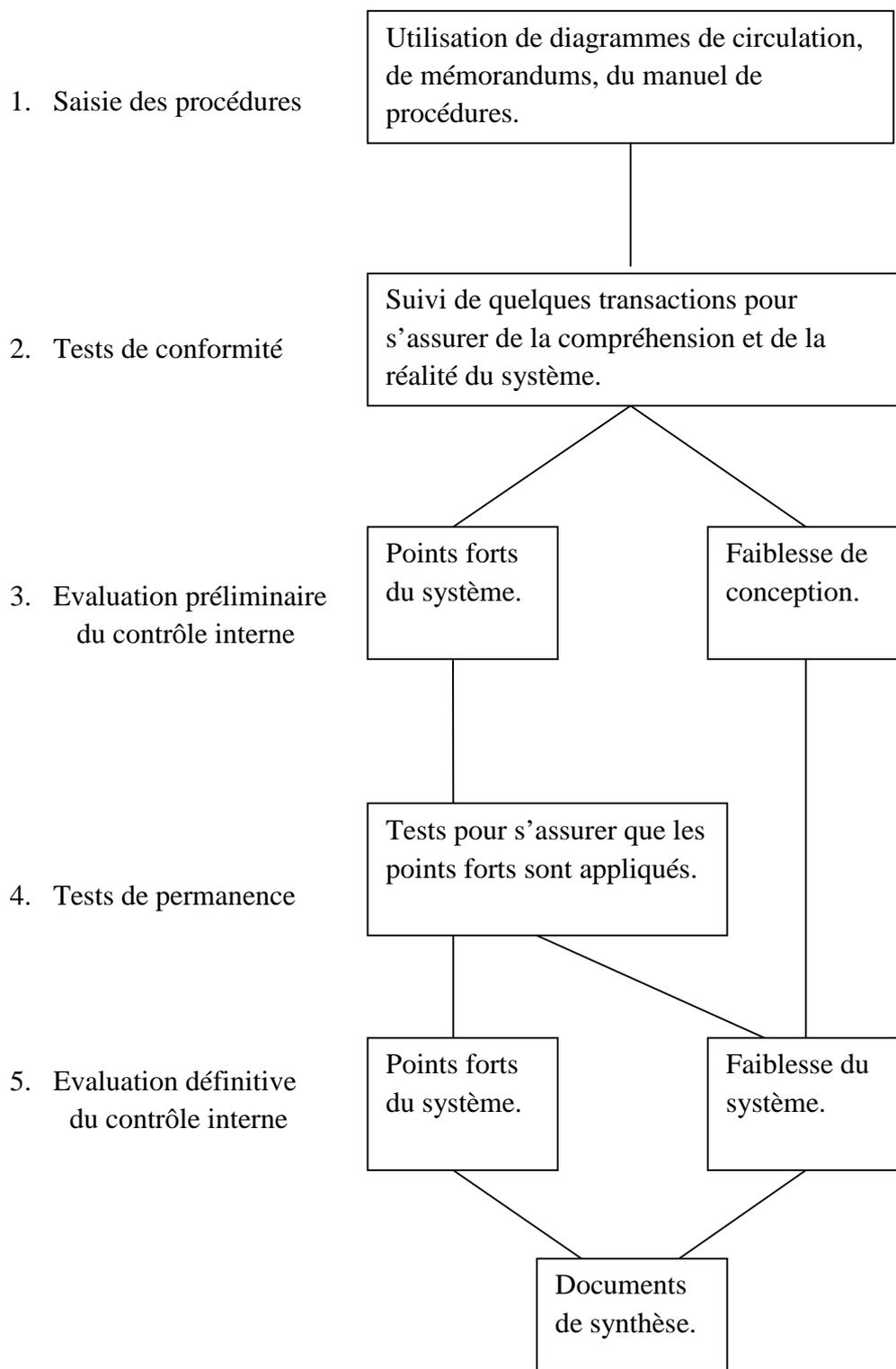
Cette deuxième étape consiste à vérifier le fonctionnement des contrôle interne afin de s'assurer qu'ils produisent les résultats espérés (lorsque la procédure existe, est-elle bien appliquée ?).

Elle se déroule comme suit :

- S'assurer à l'aide de tests de permanence de l'application de manière permanente des procédures ;
- Conclusion de l'examen en dégagant les points forts et les points faibles du système.

Le diagramme ci-après permet de suivre la démarche adoptée par l'auditeur :

Figure n° 01 : Diagramme d'évaluation du contrôle interne



Source : RAFFEGEAU. J, DUBOIS. F, DE MENONVILLE. D, « L'audit opérationnel : que sais-je », première édition POCHÉ, Paris, 1984, p 50

2.1.Appréciation de l'existence du contrôle interne

L'appréciation de l'existence du contrôle interne passe par :

2.1.1. Prise de connaissance du système

La prise de connaissance de contrôle interne doit permettre à l'auditeur d'acquérir une bonne compréhension des procédures utilisées pour réaliser les différentes opérations dont l'entité est responsable.

Pour réaliser une prise de connaissance précise, l'auditeur est conduit à formaliser les procédures, soit à partir de documents, soit se les faisant décrire par le personnel responsable de les mettre en œuvre.

La prise de connaissance du SCI se fait à travers :

- **La prise de connaissance des documents existants**

Cette prise de connaissance consiste à recenser tout ce qui peut aider l'auditeur à apprécier les systèmes, procédures et méthodes de l'entreprise ¹

- ✓ Documents internes à l'entreprise :

- Organigrammes, diagrammes ;
- Circuits de documents ;
- Description de postes ;
- Manuels de procédure ;
- Rapports des auditeurs internes.

- ✓ Documents externes à l'entreprise :

- Dossier constitué par l'expert comptable ou le commissaire aux comptes lors d'une précédente intervention ;
- Rapports rédigés par d'autres professionnels.

- **Conversation d'approche**

Les procédures écrites sont souvent complétées par des entretiens avec les principaux responsables.

¹ OBERT. R ET PIERRE MAIRESSE. M, op.cit, p. 535.

Ces entretiens permettent de connaître les principales informations nécessaires à collecter ainsi que les éléments utiles à l'auditeur, il s'agit de la technique la plus informelle.

- **L'analyse par diagramme de circulation : (flow-chart)**

Comme il est dit « un bon dessin vaut mieux qu'un long discours »¹.

La technique de diagramme permet de faire apparaître la séparation des fonctions à l'aide de schémas formalisant, d'une part, la circulation des documents dans l'entreprise, d'autre part, les contrôles effectués par les différents intervenants.

Cette technique constitue un langage commun à tous les auditeurs et fournit une vision schématique de la procédure.²

Quelque soit la technique utilisée par l'auditeur elle doit aboutir à une description du système suffisamment claire afin d'être réutilisée ultérieurement, y compris par un auditeur qui n'a pas participé à l'étape de la prise de connaissance.

2.1.2. Les tests de conformité (tests d'existences)

L'audit doit confirmer sa compréhension du système qui est acquise lors de l'étape de la description des procédures.

Ces tests permettent à l'évaluateur de s'assurer que sa compréhension des procédures et des points clés mis en place est juste³, ils permettent donc de vérifier l'existence des procédures contrôlées et détecter les procédures informelles ainsi que de corriger les erreurs commises dans les diagrammes de circulation.

Ils peuvent être réalisés selon différentes modalités :

- L'observation directe ;
- La confirmation verbale qui consiste à confirmer le déroulement de la procédure vérifiée par la personne qui la met en œuvre ;
- L'observation a posteriori qui consiste à refaire entièrement le circuit à partir du document d'origine pour le tester.⁴

Ces tests aident bien évidemment à vérifier l'existence d'un système, cependant ils ne donnent pas l'assurance du bon déroulement des tâches, ce dernier sera testé lors de la vérification de la permanence du contrôle interne.

¹ THIERY-DUBUISSON. S, op.cit, p. 57.

² Ibid

³ BERTIN. E, GODOWSKI. C, op.cit, p. 515

⁴ RAFFEGEAU. J, DUBOIS. F, DE MENONVILLE. D, op.cit, p. 53.

2.1.3. Evaluation préliminaire du SCI

L'auditeur procède à une évaluation préliminaire du SCI (de la pertinence des traitements et des vérifications mis en place par l'entreprise) afin de mettre en évidence les points forts du système qui permettent d'assurer un fonctionnement efficace des opérations, et les faiblesses ayant un impact négatif et induisent à la mal réalisation des opérations ou de façon non économique.

L'auditeur peut analyser les points forts et les faiblesses du système :

- Soit en examinant le système et recherchant les points forts et les faiblesses, mais dans ce cas les risques d'oubli sont inévitables.
- Soit en prenant appui sur des questionnaires de contrôle interne qui peuvent être représentés sous deux formes : les questionnaires fermés qui ont une forme simplifiée qui ne motive pas d'autre réponse que le oui ou le non ou les questionnaires ouverts qui entraînent des détails en réponse.

2.2. Appréciation de la permanence du contrôle interne

L'appréciation de la permanence du contrôle interne comprend :

2.2.1. Les tests de permanence (vérification du fonctionnement des procédures)

L'auditeur doit à ce stade vérifier que le fonctionnement des SCI est effectif en utilisant des tests de permanence.

Ces tests ont pour objet de vérifier que les procédures décrites font l'objet d'une application effective et constante, ils permettent de s'assurer du bon déroulement des procédures constituant les points forts du système.

L'auditeur doit étendre les tests sur une période suffisamment longue pour prouver la pertinence de l'application des procédures.

L'auditeur dispose pour cela de trois techniques principales :

- **L'examen de l'évidence**

C'est une technique généralement rapide à mettre en œuvre et permet de couvrir des échantillons importants. Elle permet à l'auditeur d'avoir une assurance raisonnable que les procédures sont respectées en permanence.

- **Répétition du contrôle**

L'auditeur refait le travail ou le traitement qui a été réalisé afin de vérifier que le résultat obtenu est le même.

Cette répétition permet à l'auditeur de s'assurer que, aux traitements et vérifications matérialisés par des visas ou des documents, est lié un travail réel.¹

Cette technique est plus consommatrice de temps que la précédente.

- **L'observation**

L'observation permet à l'auditeur d'examiner et de comprendre directement la façon dont le contrôle est réalisé et vérifier sa correcte exécution.

En règle générale, l'auditeur utilise une combinaison des deux premières techniques.²

Contrairement aux tests de conformité, les tests de permanence ont donc pour but d'apporter des éléments de preuve sur la qualité du système. Ils permettent de distinguer parmi les points forts théoriques, ceux qui, ne faisant pas l'objet d'une application sans défaut, doivent être rangés avec les faiblesses.³

2.2.2. L'évaluation définitive du contrôle interne

L'auditeur procède à une évaluation globale de la qualité du contrôle interne, il va mettre en évidence les points positifs appliqués et l'ensemble des faiblesses résultant, d'une part, d'insuffisances ou de défauts de conception des systèmes, d'autre part, d'une mauvaise application de procédures valables en théorie.

Cette évaluation donnera lieu à un document qui synthétise les forces et les faiblesses du contrôle interne relevées lors de l'examen ainsi que des recommandations émises par l'audit dans le but d'améliorer le système de contrôle interne.

¹ MIKOL. A, op.cit, p. 101

² THIERY-DUBUISSON. S, op.cit, p. 64.

³ RAFFEGEAU. J, DUBOIS. F, DE MENONVILLE. D, op.cit, p. 55.

Section 3 : les outils d'audit interne

Pour accomplir ses travaux, l'auditeur utilise différents outils. La bonne utilisation de ces outils lui permet d'atteindre ses objectifs avec une plus grande rapidité et une plus grande efficacité.¹

Ces outils sont employés selon le besoin, l'auditeur choisit avec discernement l'outil le mieux approprié à l'objectif.

Notons bien que l'ensemble de ces outils n'est pas spécifique à l'audit interne, il est utilisé par d'autres professionnels tels que les informaticiens et les auditeurs externes.

En effet, les outils auxquelles les auditeurs internes ont recours peuvent être classés en deux catégories :

- Les outils d'interrogation : Ce sont des outils qui permettent d'aider l'auditeur interne à formuler des questions ou à répondre à des questions qu'il se pose ;
- Les outils de description : Ce sont des outils qui consistent à aider l'auditeur à comprendre les situations rencontrées.

1. Les outils d'interrogations

L'auditeur utilise plusieurs outils d'interrogations :

1.1. Les sondages statistiques (ou échantillonnages)

Un sondage est une enquête réalisée sur une population donnée, humaine ou non, pour en mesurer ses caractéristiques concernant un sujet précis.

Le sondage permet d'obtenir des renseignements d'ordre statique en extrapolant à l'ensemble de la population les résultats obtenus avec l'échantillon.

Dans la pratique de l'Audit, ce processus de l'échantillonnage et de la généralisation des résultats à l'ensemble d'une population fait traditionnellement appel à des qualités de bon sens et de jugement de la part de l'auditeur.

Pour le bon fonctionnement du sondage statique, il faut respecter les recommandations suivantes² :

- N'utiliser le sondage que s'il est adapté aux objectifs de l'audit ;
- Connaître la population : l'auditeur ne doit pas s'aventurer dans des sondages statistiques sur des populations mal définies, incomplètes, aux frontières indéfinies ;

¹ GENARD. V, GAVANOUS. J. F, « Control and Auditor », édition DUNOD, Paris, 2006, p. 176.

² RENARD. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p. 335.

-
- Le choix doit être aléatoire : l'utilisation sans concession d'une méthode aléatoire est une exigence absolue ;
 - Pas de biais personnel : il faut chasser de son esprit toute idée d'un résultat que s'efforceraient d'atteindre ou de justifier ;
 - L'échantillon reste aléatoire en dépit des configurations particulières de la population ;
 - Ne pas extrapoler de façon déraisonnable : il faut s'en tenir à la simplicité du résultat ;
 - Ne pas perdre de vue la réalité : à trop jongler avec les chiffres on finit par oublier les contextes ;
 - Stratifier chaque fois que cela réduit la dispersion de l'échantillon : on ne doit pas hésiter à faire plusieurs sondages statistiques au lieu d'un seul ;
 - Ne pas fixer sans nécessité des niveaux de confiance élevés ;
 - Ne pas s'arrêter aux résultats statistiques : rechercher les causes.

1.2. Les interviews

L'interview est une technique de recueil d'information qui aide à l'explication et le commentaire du sujet à auditer.

Ce n'est cependant pas un interrogatoire, ni une conversation, encore moins un discours. Il est à noter que pratiquer une interview est pour l'auditeur un exercice difficile, doublement difficile¹ : difficile parce que l'interlocuteur, souvent de rang hiérarchique élevé tend à susciter une crainte révérencielle qui paralyse et empêche d'aller à l'essentiel. Mais difficile aussi parce qu'il faut pratiquer l'art de poser les questions pour obtenir les bonnes réponses. En fait, la meilleure façon pour réussir une interview, c'est de mettre à l'aise l'interrogé et de gagner sa confiance.

1.2.1. Les sept règles d'une bonne interview

Elles s'inspirent du nécessaire esprit de collaboration qui doit s'instaurer entre audité et auditeur, interviewé et intervieweur.²

- **Première règle** : « respecter la voie hiérarchique »

L'auditeur ne doit pas procéder à une interview sans que le supérieur hiérarchique de son interlocuteur ne soit informé.

¹ RENARD. J, « Audit interne : ce qui fait débat », édition Maxima, Paris, 2003, p. 168.

² RENARD. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p. 337.

-
- **Deuxième règle** : « rappeler clairement la mission et ses objectifs »
L'interlocuteur de l'auditeur doit connaître le pourquoi et le comment de l'interview.
 - **Troisième règle** : « évoquer les difficultés, les points faibles, les anomalies rencontrées »
Ils seront évoqués avant toute autre chose, en rappelant le résultat des dernières investigations de l'auditeur.
 - **Quatrième règle** : « adhérer aux conclusions de l'interview »
Cette règle est la contrepartie logique de la première : les conclusions de l'interview, résumées avec l'interlocuteur, doivent recueillir son adhésion avant d'être communiquées sous quelque forme que ce soit à sa hiérarchie.
 - **Cinquième règle** : « conserver l'approche système »
L'auditeur doit se garder de toute question ayant un caractère subjectif et mettant en cause les personnes.
 - **Sixième règle** : « savoir écouter »
L'auditeur doit éviter d'être celui qui parle plus qu'il n'écoute.
 - **Septième règle** : « considérer son interlocuteur comme un égal »
L'auditeur qui procède à une interview doit considérer son interlocuteur comme un égal dans la conduite du dialogue.

1.2.2. Les étapes de déroulement d'une interview

L'interview d'audit se déroule normalement en quatre étapes.

- **Préparation de l'interview :**

L'interview est souvent l'outil le plus difficile à conduire, c'est pourquoi la préparation est importante, et c'est :

- Définir au préalable le sujet de l'interview :

Quelles sont les informations que l'auditeur souhaite obtenir

- Connaître son sujet :

Il s'agit de connaître la personne que l'on va rencontrer, l'objet de l'entretien et de disposer d'information quantitatives sur l'activité concernée.

- Elaborer les questions :

L'auditeur interne ne pose que des questions simples et concises pour obtenir des réponses claires et rapides¹.

- Prendre rendez-vous :

Ceci permet de s'assurer de la disponibilité de l'interlocuteur et assurer le bon déroulement de l'interview.

1.2.3. Conduite de l'interview

Pour réussir une interview il faut respecter :

- **Pendant l'interview**

La première chose à faire est de se présenter, de préciser le but de l'entretien et de confirmer la durée prévue.

Il est important pour l'auditeur d'écouter attentivement les réponses de son interlocuteur, et s'assurer de bien comprendre ce qu'il dit en résumant ou en reformulant de temps en temps les informations recueillies.

La prise de note lors de l'interview est primordiale car elle permet de conserver une trace du déroulement de l'interview et des points essentiels.

A la fin ne pas oublier de remercier son interlocuteur pour le temps qu'il a consacré.

- **Après l'interview**

L'auditeur doit immédiatement après l'interview formaliser ses notes et exploiter ce qui peut l'être.²

Il établit un compte rendu clair qui fait ressortir les points importants de l'interview pour être sûr de ne rien oublier.

1.3. Le questionnaire de contrôle interne (QCI)

Le questionnaire est un important outil méthodologique fréquemment utilisé, il permet d'identifier pour chaque fonction de l'entreprise (Achat, vente, paie...) quels sont les dispositifs spécifiques de contrôle interne essentiels à vérifier.

Le questionnaire est le guide de l'auditeur dans sa démarche, il va lui permettre de réaliser une observation complète sur les points soumis à son jugement.

¹ RENARD. J, « Audit interne : ce qui fait débat », op.cit, p. 170.

² GÉNARD. V, GAVANOUS. J. F, op.cit, p. 178.

Il existe deux types de questionnaires :

1.3.1. Les questionnaires fermés :

Le questionnaire de contrôle interne est une liste de questions auxquelles l'auditeur répond « oui » ou « non » (ou non applicable) afin de porter un diagnostic par simple lecture des réponses.¹

Les questions sont rédigées de façon à ce qu'une réponse « oui » corresponde à une situation a priori satisfaisante, une réponse « non » à une défaillance théorique du système.² une colonne commentaire est prévue pour mentionner les contrôles compensatoires qui ne correspondent pas à ceux prévu dans le questionnaire ou bien pour faire référence à des parties du dossier d'audit dans les quelles figure la preuve des contrôles que l'auditeur a effectués.³

1.3.2. Les questionnaires ouverts

Les réponses par « oui » ou « non » ne sont pas autorisées, l'auditeur est obligé de faire un effort de description, il doit élaborer ses questions sous la forme la plus précise qui soit.

Cinq questions fondamentales à ne pas omettre afin de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle susceptibles d'être observés :⁴

- Qui ? questions relatives à l'opérateur ;
- Quoi ? questions relatives à l'objet de l'opération ;
- Ou ? questions relatives aux endroits où l'opération se déroule ;
- Quand ? questions relatives au temps ;
- Comment ? questions relatives à la description du mode opératoire.

Le QCI permet donc à l'auditeur de porter un diagnostic sur le dispositif de contrôle interne de la fonction auditée.

¹SCHICK. P, op.cit, p. 150

² THIERY-DUBUISSON. S, op.cit, p. 63.

³ MIKOL. A, op. cit, p. 97.

⁴RENARD. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p. 258.

1.4. Les outils informatiques

L'auditeur interne utilise plusieurs outils informatiques, qui peuvent être classés en trois catégories :

1.4.1. Les outils de travail de l'auditeur

C'est le domaine des logiciels du marché on peut citer : les logiciels de traitement de textes, les logiciels de dessin, les tableurs, les gestionnaires de bases de données, les logiciels de représentations graphiques.

1.4.2. Les outils de réalisation des missions

On trouve :

- Outils méthodologiques ;
- Outils d'interrogation et d'extraction de fichiers.

1.4.3. Les outils de gestion du service

Ils sont conçus par le service lui-même et à la disposition du responsable de l'audit interne.

1.5. Vérifications, analyses et rapprochements divers

C'est des procédés utilisés par l'auditeur au cours de son travail sur le terrain, pour s'assurer de la validité des opérations effectuées.

1.5.1. Les vérifications

Elles sont diverses mais les plus nombreuses sont les vérifications arithmétiques auxquelles on peut assimiler l'utilisation des ratios et la vérification de l'existence de documents et la recherche d'indices.

1.5.2. Les analyses

Les analyses de données permettent d'utiliser les potentialités du Système d'Information pour aider les auditeurs dans la conduite de leurs travaux, ils révèlent ainsi les dysfonctionnements sans connaître les causes.

1.5.3. Les rapprochements

Les rapprochements constituent pour l'auditeur interne une technique de validation très utilisée car elle permet souvent de dégager les anomalies : Il s'agit de confirmer une information par l'examen d'une source différente qui procure la même information.

2. Les outils de description

Les outils de description sont :

2.1. L'observation physique

L'observation est une constatation de la réalité instantanée de l'existence et du fonctionnement d'un ensemble d'éléments : le processus, les biens, les documents, les comportements.

Par ailleurs l'observation physique exige deux conditions :

- Elle ne doit pas être clandestine ;
- Elle ne doit pas être ponctuelle.

Il existe deux grandes catégories d'observation :

- L'observation directe : est une source d'information très productive, elle permet d'assurer une vérification immédiate du phénomène.
- L'observation indirecte : sollicite un tiers qui va observer pour l'auditeur et va lui communiquer le résultat de ses observations.

2.2. La narration

Il existe deux types de narrations utilisées par l'audit interne :

La narration par l'audité qui est la plus riche car elle apporte le plus d'enseignements et **la narration par l'auditeur** qui n'est qu'une mise en ordre des idées et des connaissances¹

Les points communs entre ces deux types de narration sont :

- Ne nécessitent pas de préparation ;
- N'exigent pas la connaissance d'une technique spécifique.

¹KHELASSI. R, « L'audit interne-Audit opérationnel : Techniques, Méthodologie, Contrôle interne, éditions HOUMA, Alger, 2007, pp. 351

2.2.1. La narration par l'audité

C'est un outil simple qui a pour objet de faire décrire un cadre général en permettant à l'auditeur d'être un homme passif qui écoute et note le récit de son interlocuteur.

2.2.2. La narration par l'auditeur

La transcription narrative d'une narration orale est déjà une narration d'auditeur, cette dernière peut aussi s'appuyer sur : des observations physiques, des constats, des conclusions de tests ou toute autre source d'information permettant à l'auditeur de raconter le résultat constaté.

2.3. L'organigramme fonctionnel

Contrairement à l'organigramme hiérarchique qui est considéré comme un vrai dispositif de contrôle interne car il permet de définir les relations de pouvoir et donc de bien comprendre le fonctionnement de l'organisation¹.

L'organigramme fonctionnel est un document construit par l'auditeur lorsque la situation lui apparaît difficile à saisir.

Il est dessiné à partir d'informations recueillies par observations, interviews, narrations au début de la mission. Parmi ses caractéristiques c'est que les mots figurant dans les cases ne sont pas des noms de personnes mais des verbes désignant des fonctions.

L'organigramme fonctionnel peut être un moyen irremplaçable pour déceler les failles d'une organisation ou y voir clair dans des explications confuses².

Le dessin d'un organigramme fonctionnel permet d'enrichir les connaissances obtenues à partir de l'addition : organigramme hiérarchique + analyses de poste.³

2.4. La grille d'analyse des taches

Cet outil permet de visualiser les différentes taches et fonctions réalisées pour chaque procédure.

Sa lecture permet d'apercevoir les manquements au principe de la séparation des taches et donc de trouver les solutions.

¹ RENARD.J, « Audit interne : ce qui fait débat », op.cit, p. 171.

²Ibid. 172.

³ RENARD, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p. 356.

2.5. Le diagramme de circulation

Le diagramme de circulation ou flow chart ou graphique d'acheminement, est une représentation graphique d'une suite d'opération dans laquelle les différents documents, postes de responsabilité et traitements sont représentés par des symboles réunis les uns aux autres suivant l'organisation administrative de l'entreprise¹.

Les objectifs des diagrammes de circulation sont :

- De donner un enregistrement des procédures et systèmes de l'entreprise et mettre en relief les aspects importants du contrôle interne ;
- D'être une base pour les tests de conformité qui servent à vérifier que les procédures sont bien appliquées.

Cet outil permet donc de donner une vision globale du cheminement des informations en indiquant l'origine et la destination des documents, de ce fait il remplace une longue description par un schéma résumant la procédure.

Le diagramme de circulation comporte des avantages et des inconvénients

- **Les avantages**

- C'est un document facile à comprendre et à lire, s'il est bien établi, il permet de prendre connaissance facilement d'une procédure en utilisant des symboles différents pour chaque opération et des flèches afin d'indiquer la circulation des documents ;
- C'est un outil qui permet d'assurer la bonne compréhension des explications fournies auparavant ainsi que la validation des informations obtenus par d'autres sources ;
- Il permet de minimiser les risques d'omission par exemples des documents ou des exemplaires ;
- Il met en évidence l'ensemble des points forts et des points faibles du système ;

Malgré l'ensemble d'avantage que comprend le diagramme de circulation, il ne peut y échapper à certains inconvénients non négligeables non négligeables.

¹ MIKOL. A, op.cit, p. 94.

- **Les inconvénients**

- C'est une technique difficile et qu'on ne peut pas maîtriser facilement elle requière de la pratique et des formations.
- Le diagramme de circulation est souvent alourdi par des notes complémentaires d'explication, car ne peut tout traduire en symbole.

2.5.1. Présentation du diagramme de circulation

Deux modèles de présentation sont retenus :

- **Le diagramme horizontal**

C'est le diagramme le plus couramment utilisé par les auditeurs, la présentation du circuit de documents est faite selon l'ordre chronologique, c'est-à-dire depuis sa création jusqu'à son archivage ou sa destruction.¹

Certaines règles doivent être respectées pour que le diagramme soit efficace :

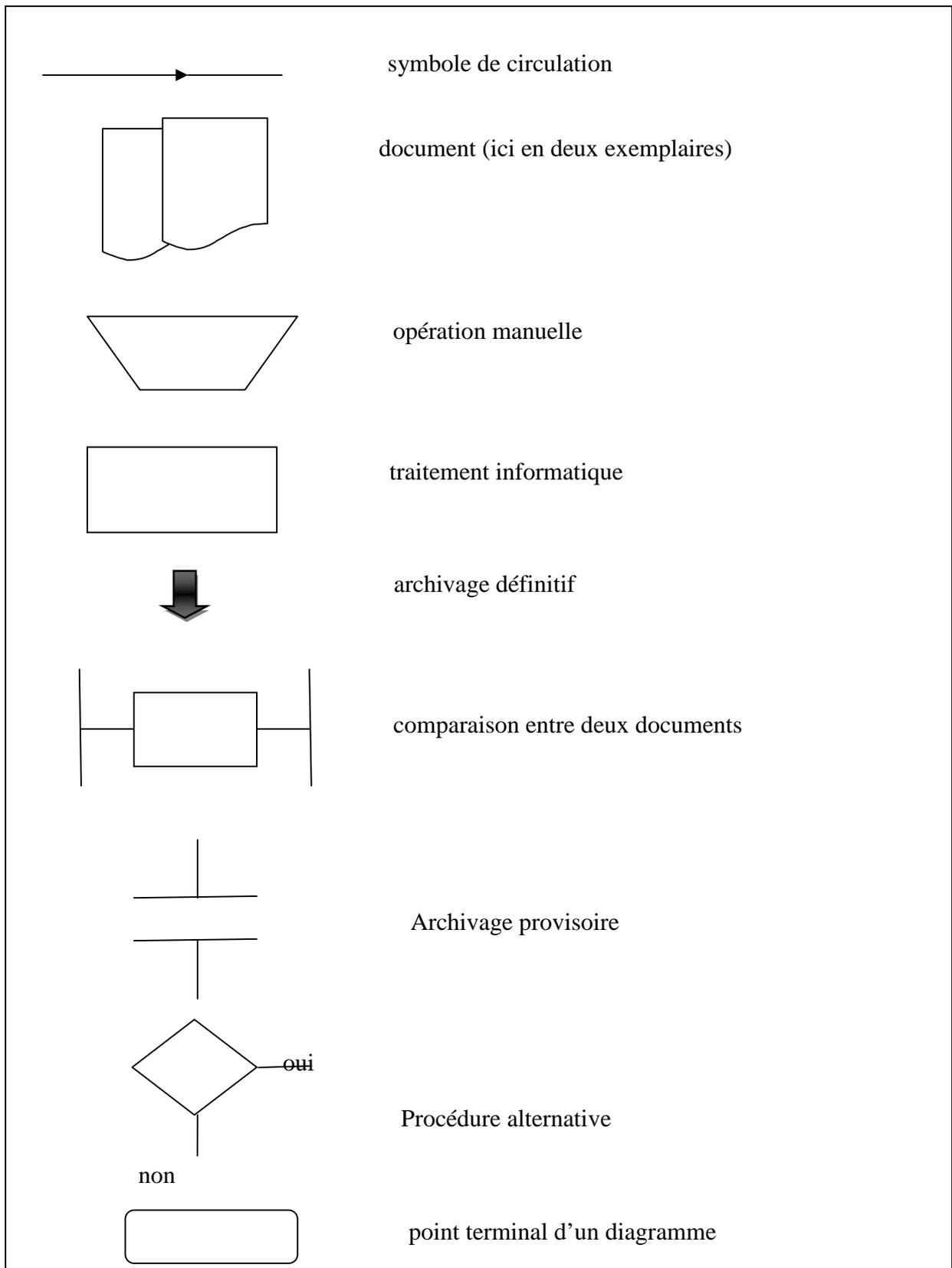
- L'utilisation des symboles pour chaque document ainsi que des colonnes identifiées ;
- S'informer auprès de toutes les sources possibles pour recueillir les informations nécessaires en utilisant : organigramme, documents, narration, interviews...ect ;
- Eviter les détails excessifs, les diagonales ainsi que les notes complémentaires trop longue ;
- Valider l'exactitude du flow chart avec les audités par des discussions ou en utilisant la piste d'audit.

- **Diagramme vertical**

Comme dans le diagramme horizontal, la présentation se fait selon l'ordre chronologique, les services seront placés les uns au dessous des autres en une seule colonne.

¹ OBERT. R ET PIERRE MAIRESSE. M, op.cit, p. 536.

Figure n° 02 : principaux symboles



Source : RENARD. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », septième édition D'ORGANISATION, Paris, 2010, p. 364.

2.6. La piste d'audit

La piste d'audit ou chemin d'audit est un moyen spécifique d'investigation conçue par les auditeurs internes, c'est l'examen pas à pas du chemin suivi par une opération depuis son stade final en remontant à son origine¹ en passant par toutes les phases intermédiaires² avec patience et persévérance.

La piste d'audit est un outil très efficace qui permet de s'assurer de l'application des dispositifs de contrôle interne tout au long du processus.

¹ RENARD. J, « Audit interne : ce qui fait débat », op.cit, p. 174.

² Idem, « Théorie et pratique de l'audit interne », op.cit, p. 368.

Conclusion

A travers ce deuxième chapitre, nous avons pu mettre en évidence la relation qui existe entre l'audit interne et le contrôle interne à partir de la définition officielle proposée par l'IIA, la norme 2130 concernant le contrôle interne ainsi que le cadre de référence de l'AMF.

Cette relation se traduit par l'évaluation du système de contrôle interne par l'audit interne.

En effet, lorsqu'il existe, le service d'audit interne a la responsabilité d'évaluer le fonctionnement du dispositif de contrôle interne et de faire toutes préconisations pour l'améliorer, dans le champ couvert par ses missions.¹

L'évaluation du système de contrôle interne se fait selon une démarche bien déterminée qui comprend deux grandes étapes :

- Appréciation de l'existence du contrôle interne ;
- Appréciation de la permanence du contrôle interne.

A travers cette évaluation l'audit interne fait ressortir les forces du SCI mis en place et détecte les zones de faiblesse qui peuvent avoir des impacts négatifs sur la fiabilité des informations et entraîner ainsi des dysfonctionnements dans l'entreprise.

L'audit interne est donc une fonction incontournable qui permet la vérification permanente de l'efficacité du système de contrôle interne et consacre d'avantage d'attention à son renforcement.

Afin de mener à bien sa mission et plus particulièrement son évaluation du contrôle interne, l'auditeur dispose de plusieurs outils qui peuvent être classés en deux catégories :

- Les outils d'interrogation ;
- Les outils de description.

L'auditeur est amené à faire le bon choix d'outil pour atteindre ses objectifs.

¹BERTIN. E, GODOWSKI. C, op.cit, p. 498.

Chapitre 3 :

La pratique de l'audit
interne au sein de la
SONATRACH

Introduction

La société nationale pour la recherche, la production, le transport, la transformation et la commercialisation (SONATRACH) est une entreprise publique algérienne, considérée comme la plus importante compagnie d'hydrocarbures en Afrique, elle joue un rôle important dans le développement de l'économie en Algérie.

Dans ce dernier chapitre nous allons aborder l'aspect pratique de l'audit interne dans la SONATRACH qui a placé cette fonction au plus haut niveau hiérarchique vu l'importance grandissante de cette fonction.

Il s'agit donc d'une étude de cas dans laquelle nous allons tenter d'effectuer une mission d'audit de trésorerie au sein de la SONATRACH en passant par les trois phases principales afin d'identifier son rôle dans l'amélioration du contrôle interne.

Cette mission d'audit n'est pas prévue dans le plan d'audit de la Direction Audit et Conformité, il s'agit d'une simulation élaborée par nos soins à cause des différents problèmes de confidentialité rencontrés lors du stage.

Pour cela nous avons opté pour une structure en trois sections :

Dans la première section nous allons présenter l'entreprise SONATRACH au sein de laquelle nous avons effectué notre stage pratique en abordant son historique, ses missions ainsi que son organisation.

Dans la deuxième section nous allons présenter dans un premier temps, la politique de contrôle interne au sein de la SONATRACH et dans un second temps, nous allons présenter la Direction Audit et Conformité en abordant son historique, son organisation et ses missions.

La troisième section sera le cœur de notre travail, car elle nous permettra de répondre à notre problématique de recherche. Pour ce faire, nous aborderons l'audit de trésorerie tout en clarifiant le déroulement de la mission d'audit en suivant la méthodologie précédemment présentée.

Section 1 : Présentation de la société SONATRACH

SONATRACH est la première compagnie d'hydrocarbures en Afrique et un important fournisseur d'énergie dans le monde. Elle intervient dans l'exploitation, la production, le transport par canalisation, la transformation et la canalisation des hydrocarbures et de leurs dérivés, mais elle se développe encore dans les activités de la pétrochimie, de génération électrique, d'énergies nouvelles et renouvelables, de dessalement d'eau de mer, de recherche et d'exploitation minière.

Grace à sa stratégie d'internationalisation, SONATRACH opère en Algérie et dans plusieurs régions du monde : en Afrique (Mali, Niger, Libye, Egypte, Mauritanie), en Europe (Espagne, Italie, Portugal, Grande Bretagne), en Amérique Latine (Pérou) et aux USA.

1. Historique et évolution de SONATRACH

La société nationale pour la recherche, la production, le transport, la transformation et la commercialisation (SONATRACH) a été créée le 31/12/1963 par décret n° 63/491 paru dans le journal officiel le 10/01/1964.

Dès sa création, SONATRACH a lancé la construction du premier oléoduc algérien, l'OZ1, d'une longueur de 805 KM, reliant « Haoud El Hamra » à « Arzew ».

Depuis le 24 février 1971, date de nationalisation des hydrocarbures, la Société prit en charge l'ensemble des domaines miniers et s'est vu confier le développement de toutes les branches de l'industrie pétrolière et gazière algérienne.

SONATRACH s'est ouvert au partenariat avec la promulgation de la loi sur les hydrocarbures 86-14 du 19 Aout 1986, modifiée et complétée par la loi n° 91-21 du 04 décembre 1991 et la Loi 05-07 du 28 Avril 2005, modifiée et complétée par la Loi 13-01 du 20 février 2013, qui définissent les nouvelles formes juridiques des activités de prospection, d'exploitation, de recherche et de transport d'hydrocarbures.

Cette ouverture lui a permis de diversifier ses activités à l'international et introduire de nouvelles technologies de recherche mais aussi l'obtention de résultats significatifs en matière de découverte d'importantes quantités de pétrole et de gaz, mises en évidence à partir de 1993.

2. Missions de SONATRACH

SONATRACH joue un rôle important dans le développement économique du pays et a comme mission :

- La satisfaction de la demande domestique en énergie ;
- L'assurance de la sécurité énergétique pour les générations à venir ;
- La valorisation des ressources énergétiques nationales ;
- La recherche, la découverte et l'exploitation de nouveaux potentiels ;
- Le développement des réseaux de transport des hydrocarbures ;
- La contribution au développement économique, social et culturel du pays ;
- Le groupe SONATRACH emploie 137000 employés qui œuvrent à découvrir, produire, acheminer, transformer et distribuer les hydrocarbures sur les marchés national et international.

3. Organisation de SONATRACH

Le schéma d'organisation de la macrostructure de SONATRACH s'inscrit dans le cadre de l'évolution de son environnement interne ainsi qu'externe, il est ainsi au service de ses objectifs :

- Conforter la Direction Générale dans son rôle de conception de la stratégie, d'orientation, de coordination, de pilotage et de management ;
- Concentrer les structures opérationnelles pour une meilleure synergie en veillant à leur assurer une meilleure efficacité ;
- Permettre une décentralisation accompagnée d'une maîtrise des pouvoirs et d'une clarté en matière de responsabilités dans le cadre de procédures bien établies tout en renforçant le contrôle ;
- Assurer la réactivité, la transparence et la fluidité de l'information nécessaire à la conduite et au pilotage des activités dans le but d'assurer l'efficacité globale de l'entreprise.

Le schéma d'organisation de la macrostructure de SONATRACH s'articule autour des structures suivantes : la Direction Générale, les Structures Fonctionnelles et les Structures Opérationnelles.

3.1. La Direction Générale

La direction générale a un rôle de conception de la stratégie, d'orientation, de coordination, de pilotage et de management.

Le président Directeur Général est assisté dans l'exercice de ses fonctions d'un **Comité Exécutif**, il est également assisté d'un **Secrétaire Général** dans le suivi et la cohésion du management du Groupe, d'un **chef de Cabinet**, de **conseillers et de Directeurs** chargés du traitement et du suivi de dossiers spécifiques et à caractère stratégique.

La Direction Audit et Conformité prend en charge des dossiers et missions confiées par la direction générale.

Le comité d'examen et d'orientation apporte l'appui nécessaire aux travaux des organes sociaux du groupe auprès du Président Directeur Général.

Le comité d'Ethique rattaché à la Direction Générale est chargé de veiller au respect des dispositions du code d'éthique et au renforcement des pratiques éthiques au sein de la société.

Le service Sureté Interne d'Etablissement relève également de la Direction Générale.

3.2. Les structures Fonctionnelles

Les Structures Fonctionnelles sont organisées en huit (08) Directions Centrales et trois (03) Directions corporate :

3.2.1. Directions Corporate (DCP)

1. Stratégie, Planification & Economie (SPE)
2. Finances (FIN)
3. Ressources Humaines (RHU)

3.2.2. Directions Centrales

1. Filiales & participations (FIP)
2. Activités Centrales (ACT)
3. Juridique (JUR)
4. Informatique & Système d'Information (ISI)
5. Santé, Sécurité & environnement (HSE)

6. Business Développement (BSD) : nouvelle direction chargée de détecter des opportunités de croissance, d'évaluer et de lancer des nouveaux projets dans les activités de base de l'entreprise.
7. Recherche & Développement (RDT) : nouvelle direction chargée de promouvoir et de mettre en œuvre la recherche appliquée et de développer des technologies dans les métiers de base de l'entreprise.

3.3. Les structures opérationnelles

Les structures opérationnelles sont organisées par activité et placées sous l'autorité directe d'un Vice-président. Chaque activité exerce ses métiers et développe son portefeuille d'affaires en Algérie et à l'international.

3.3.1. Activité Exploration-Production (E&P)

L'Activité Exploration-Production est chargée de l'élaboration et la mise en œuvre des politiques et stratégies d'exploration, de développement et d'exploitation de l'amont pétrolier et gazier, elle couvre notamment plusieurs domaines opérationnels tel que la prospection, la recherche et le développement des hydrocarbures, production, forage...etc.

3.3.2. Activité transport par canalisations

L'activité transport par canalisations est chargée de l'élaboration et l'application des politiques et stratégies en matière de transport des hydrocarbures par canalisations.

Elle couvre, notamment, les domaines opérationnels attachés à l'exploitation et la maintenance des ouvrages de transport des hydrocarbures et des installations portuaires ainsi que les domaines liés aux études et développement.

3.3.3. Activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie (LRP)

L'Activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie est chargée de l'élaboration et l'application des politiques et stratégies d'exploitation et de développement de l'aval pétrolier et gazier. Elle couvre, notamment, les domaines opérationnels attachés au raffinage du pétrole brut et du condensat, à la liquéfaction du Gaz Naturel, à la séparation des GPL, ainsi que les domaines liés aux études et développement des nouvelles technologies.

Dans sa stratégie de redynamisation des activités de raffinage de pétrole, la pétrochimie y tient une place prépondérante. SONATRACH à travers le développement de ce segment de l'Aval, entend participer au développement d'un tissu industriel, créateur d'emplois et contribuant à la diversification de l'économie nationale.

3.3.4. Activité Commercialisation (COM)

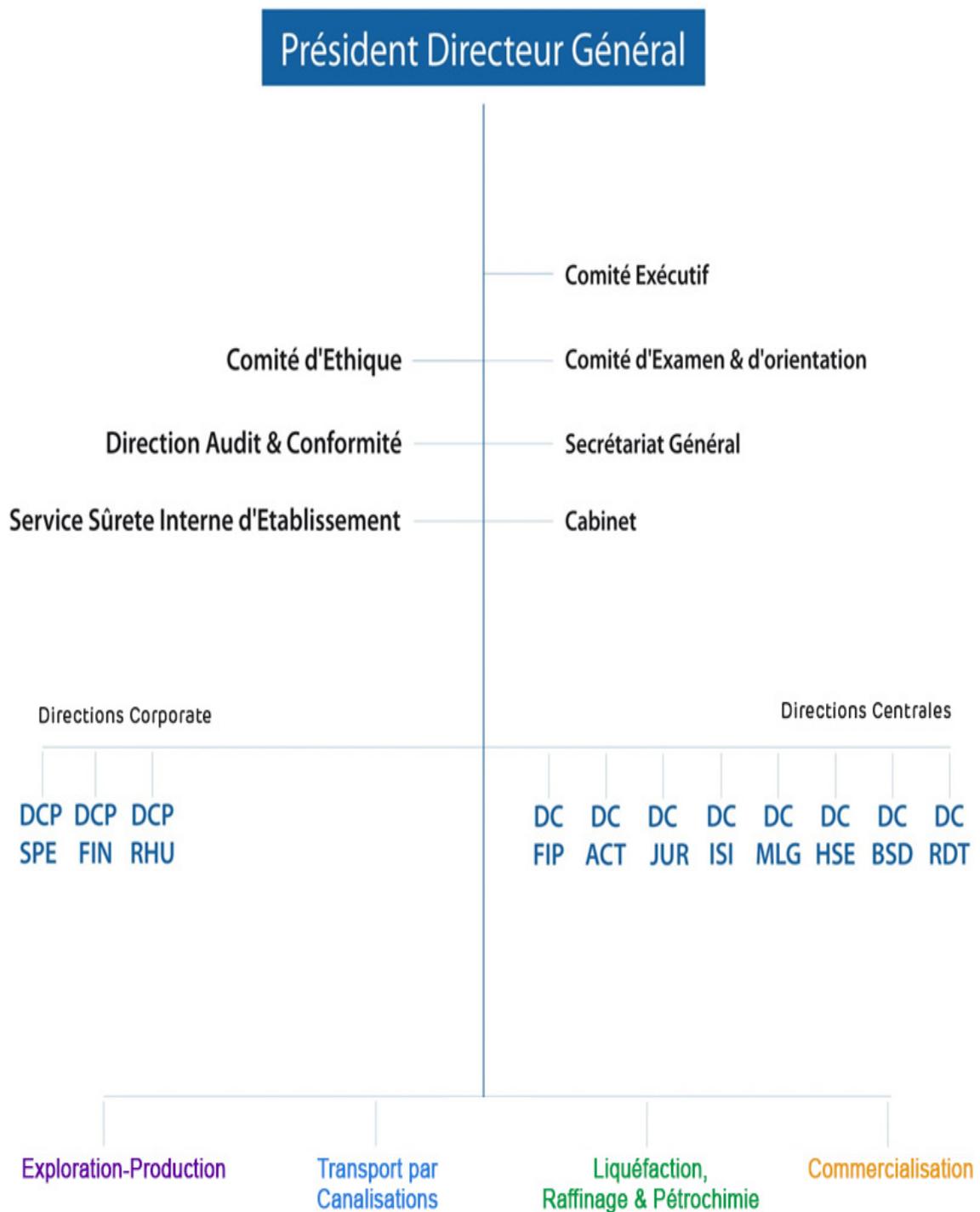
L'Activité Commercialisation est chargée de l'élaboration et l'application des politiques et stratégies en matière de commercialisation des hydrocarbures sur le marché national et à l'international.

Elle couvre notamment les domaines suivant :

- La commercialisation sur le marché national du gaz naturel, des GPL, des produits pétroliers et dérivés, des produits pétrochimiques et les gaz industriels ;
- La commercialisation sur le marché international du gaz naturel, du GNL, des GPL, du pétrole brut, des produits raffinés et dérivés, et du condensat ;
- Le transport maritime des hydrocarbures.

L'organigramme de la SONATRACH se présente comme suit :

Figure n°3 : Organigramme du groupe SONATRACH.



Source : Document interne de la SONATRACH

Section 2 : Présentation de la Direction Audit et Conformité

De nos jours, chaque entreprise a besoin d'un système de contrôle interne, lui permettant de détecter et d'évaluer les différents risques auxquels fait face l'entreprise. Ce système a besoin d'une amélioration permanente qui se fait par le biais d'un outil de pilotage très important : l'audit interne.

Afin de mettre l'accent sur le rôle que joue l'audit interne dans l'amélioration du contrôle interne au sein de la SONATRACH, il convient de présenter dans un premier temps la politique de contrôle interne de SONATRACH, et dans un second temps nous allons présenter la Direction Audit et Conformité de cette dernière.

1. Présentation de la politique de contrôle interne de SONATRACH

Toute entreprise est tenue de renforcer sa politique de contrôle interne et d'assurer son efficacité, conformément aux normes et standards internationaux.

Dans ce sens, SONATRACH adopte une politique de contrôle interne conçue pour contenir les risques à un niveau acceptable, assurer la réalisation des missions et l'atteinte des objectifs.

Cette politique se concrétise par la mise en œuvre d'un système efficace et permanent de contrôle interne intégré à l'ensemble des structures de SONATRACH.

La préoccupation du contrôle interne est l'objet de chaque membre du personnel et de l'ensemble des structures de SONATRACH, afin d'assurer à tout moment une maîtrise optimale des risques.

1.1. Respect et animation du contrôle interne

Les rôles des différents intervenants dans le processus de contrôle interne au sein de SONATRACH sont :

1.1.1. La Direction Générale

- Définit la politique de contrôle interne et organise le cadre de cohérence et les processus transverses clés, notamment le contrôle des risques et le pilotage des performances ;
- Définit les rôles dans la diffusion et l'évaluation de la mise en œuvre de la politique de contrôle interne de SONATRACH ;
- Initie et approuve la cartographie des risques, fondement du contrôle interne ;
- Veille à la mise en place d'un manuel des politiques et procédures de SONATRACH et à leur cohérence globale ;
- S'assure, via l'Audit Interne, de la mise en œuvre du référentiel, de la politique et des procédures de SONATRACH ainsi que la pertinence et l'efficacité du contrôle interne mis en place par les Structures Opérationnelles et les Structures Fonctionnelles.

1.1.2. Les Structures Opérationnelles et Fonctionnelles

- Elaborent leur référentiel de contrôle interne, adapté aux risques propres à leur activité, et domaine, dans le respect du référentiel, des politiques et procédures de SONATRACH et de leur cohérence globale ;
- Diffusent à l'ensemble de leur personnel les principes et les procédures ainsi définies et les meilleures pratiques de contrôle interne ;
- Contribuent à l'élaboration de la cartographie des risques ;
- Définissent et animent une organisation de contrôle interne adaptée à la nature et à l'étendue de leurs activités et aux objectifs qui leurs sont fixés ;
- Pratiquent l'autocontrôle qui couvre l'intégralité de la ligne hiérarchique ;
- Assurent la promotion du référentiel de contrôle interne au sein de ses structures.

1.1.3. L'Audit Interne

L'audit interne est considéré comme « **le contrôle du contrôle** », il se caractérise par son indépendance vis-à-vis du sujet audité, il a pour mission de :

- Apprécier les dispositifs de contrôle interne mis en place afin de donner une assurance raisonnable quand à leur fiabilité et leur pertinence et faire toutes proposition pour les améliorer ;

- Evaluer, par une approche systématique, les processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernement d'entreprise ;
- Veiller, par sa position, à la diffusion des bonnes pratiques de management à travers l'ensemble des structures de SONATRACH ;
- Assurer, l'animation de la politique de contrôle interne.

2. Présentation de la Direction Audit et Conformité

SONATRACH a été parmi les premières entreprises algériennes à ressentir la nécessité de se doter d'un moyen d'autocontrôle afin d'assurer une meilleure sécurisation de son patrimoine.

2.1. Historique de l'Audit Interne à SONATRACH

Dés la fin des années 70 la structure d'audit a été mise en place sous l'autorité de la Direction Centrale Finances.

Depuis les années 90 SONATRACH a adopté une nouvelle vision en matière d'audit qui consiste à en faire un outil d'amélioration de la gestion dans toutes ses dimensions, ce qui a conduit à la création en sus de l'existence des structures d'audit financier et comptable à l'échelle divisionnaire, d'une structure chargée de l'audit interne au niveau de la Direction Générale, organisée de manière à couvrir l'ensemble des activités de l'Entreprise ainsi que les activités en associations, les filiales et participations.

En 2012 le nouveau schéma d'organisation de l'Entreprise place l'activité audit au niveau le plus élevé de la hiérarchie et a consacré cette vision par :

- Le maintien d'une Direction Centrale Audit Groupe au niveau de la Direction Générale.
- La création des structures d'audit interne au niveau des activités opérationnelles avec, pour mission essentielle, la conduite des audits des opérations menées aux seins des Activités.

En mai 2012, un amendement de l'organisation de la Direction Audit Groupe a été adopté et ce, en regroupant les structures Audit des Activités opérationnelles au niveau central

avec la création de quatre pôles d'audit (Centre, Est, Ouest et Sud) et d'une coordination Inspection.

Depuis le 11 Août 2016 la Direction Audit Groupe est devenue la Direction Audit et Conformité et a été réorganisée par activités/métiers et ce, pour répondre aux objectifs de la Direction Générale.

2.2. Les missions de la Direction Audit et Conformité

La Direction Audit et Conformité a pour missions :

- La veille au respect et à l'application des politiques et des procédures du Groupe SONATRACH ;
- L'élaboration et la réalisation d'un plan d'Audit Groupe participatif, fondé sur les objectifs stratégiques de la Sociétés et sur une approche par les risques et le suivi de sa réalisation ;
- L'élaboration et la réalisation d'un plan annuel de contrôle qualité au niveau des structures d'audit interne du Groupe ;
- La programmation et la conduite des missions de conformité ;
- La conduite de missions d'audit auprès des sociétés placées sous l'autorité du portefeuille de SONATRACH sur la base d'un cadre contractuel, en adéquation avec les dispositions réglementaires en vigueur, en matière de contrôle, notamment celles édictées par le code de commerce ;
- La mise en place d'une base de données « audit et conformité » ;
- L'élaboration et la transmission d'un REPORTING périodique sur l'activité audit interne et conformité ;

2.3. L'organisation de la Direction Audit et Conformité

La Direction Audit et Conformité est organisée comme suit :

2.3.1. Une Direction Développement, Qualité et REPORTING

La Direction Développement, Qualité et REPORTING a pour missions essentielles :

- La définition et l'actualisation des règles d'audit propres au Groupe SONATRACH ;

- L'actualisation et la diffusion du manuel des procédures d'Audit interne de SONATRACH ;
- L'animation et la contribution au processus d'élaboration du plan annuel d'audit et du programme de conformité ;
- L'animation du processus d'évaluation des auditeurs internes en vue de l'identification des besoins en formation ;
- L'élaboration et la réalisation d'un plan annuel de contrôle qualité au niveau des structures d'audit interne;
- L'élaboration et la conception des procédures et canevas de REPORTING des informations nécessaires à l'établissement des rapports d'activité périodiques des structures d'audit interne et de conformité, leur consolidation et synthèse, pour un REPORTING à la Direction Générale ;
- La conception et la mise en place d'une base de données « audit et conformité » ;

2.3.2. Quatre Directions Audit Activités (EP, TRC, LRP et COM)

Les Directions Audit Activités ont pour missions essentielles :

- L'élaboration et la proposition d'un plan annuel d'audit interne, fondés sur les objectifs stratégiques de la Société et sur une approche par les risques ;
- L'exécution du plan annuel d'Audit Interne en conformité avec le Manuel des Procédures et des règles régissant la fonction Audit Interne de SONATRACH ;
- L'élaboration et la réalisation d'un plan annuel de suivi de la mise en œuvre des recommandations pour s'assurer sur le terrain de leur prise en charge ;
- La réalisation d'un REPORTING périodique sur les missions d'audit interne réalisées ;
- L'alimentation de la base de données « audit interne et conformité ».

2.3.3. Une Direction Audit Associations et Filiales à l'International

La Direction Audit Associations et Filiales à l'International à pour missions essentielles :

- L'élaboration et la réalisation d'un plan d'audit annuel des associations et des filiales et participations à l'international ;

- Le suivi permanent de la levée des exceptions et des recommandations contenues dans les rapports d'audit, ainsi que l'élaboration d'un bilan annuel ;
- La réalisation d'un REPORTING périodique sur les missions d'audit interne réalisées ;
- L'alimentation de la base de données « audit interne et conformité ».

2.3.4. Une Direction Conformité

La Direction Conformité à pour missions essentielles :

- La conception, le développement et l'exécution d'un programme de conformité avec l'assistance des Structures Fonctionnelles du Siège concernées ;
- L'élaboration et la réalisation d'un plan d'intervention annuel ;

2.3.5. Un Département Administration et Moyens

Le Département Administration et Moyen à pour missions :

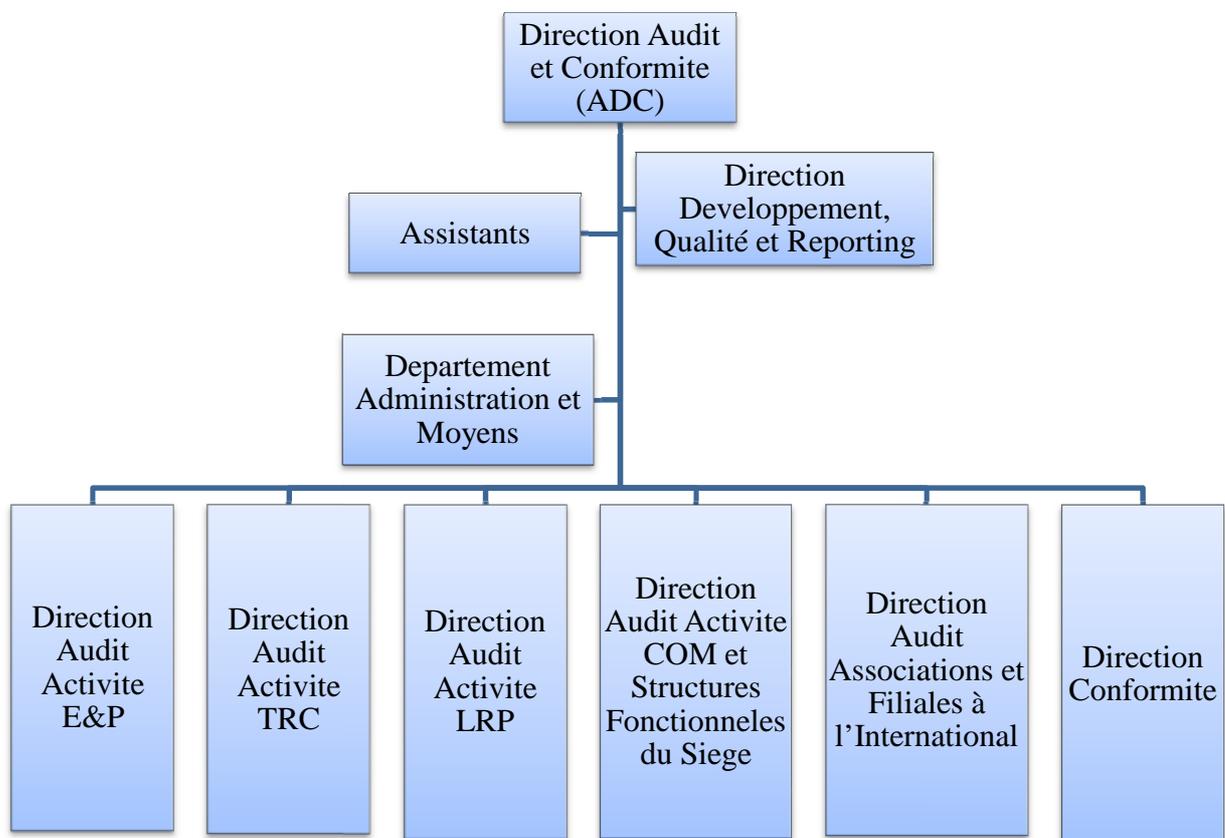
- La veille au respect de la législation du travail, la convention collective, le règlement intérieur, les circulaires et les directives en vigueur au sein de la Société ;
- L'administration du personnel et des moyens logistiques de la Direction Audit et Conformité ;
- L'élaboration des budgets, le suivi des réalisations et le contrôle de gestion et des coûts de la Direction Audit Interne et Conformité ;
- Le contrôle des factures inhérentes aux activités de la Direction Audit et Conformité ;
- La programmation, l'organisation ainsi que la réalisation des démarches en matière de missions en Algérie et à l'étranger ;
- L'élaboration de rapports d'activités et de synthèse sous forme de reporting périodique.

2.3.6. Des Assistants

Les Assistants sont chargés de :

- Assister et conseiller le Directeur Audit et Conformité dans la définition, l'analyse et la mise en œuvre des politiques, stratégies et objectifs à atteindre sur la base des études élaborées par les structures d'Audit et de Conformité ;
- Assurer le traitement de dossiers particuliers qui leurs sont confiés par la hiérarchie ;
- Coordonner les travaux effectués par les structures et préparer les synthèses ;
- Procéder à la revue des rapports d'audit et élaborer leur synthèse ;
- Participer aux différentes commissions et/ou task-force de la Direction Audit et Conformité ou de la Société.

Figure n°4 : Organigramme de la Direction Audit et Conformité



Source : document interne de SONATRACH

Section 3 : Déroulement d'une mission d'audit de la trésorerie au sein de la SONATRACH

La fonction d'audit interne est une fonction indépendante et qui relève de la Direction Générale, elle repère les dysfonctionnements ou insuffisances, en recherche les causes et en démontre les conséquences, puis développe en collaboration avec l'audités des recommandations et plan d'actions aptes à améliorer la situation.

Notre cas pratique va porter sur une mission d'audit de la trésorerie qui va se dérouler en trois phases :

- Phase de préparation ;
- Phase de réalisation ;
- Phase de conclusion ;

1. La phase préparation

1.1. Le choix de l'équipe d'audit

Le choix de l'équipe de l'audit interne s'appuie sur l'évaluation de la nature et de la complexité de chaque mission, des contraintes de temps et des ressources disponibles. L'équipe est constituée d'un chef de mission, de deux ou trois auditeurs ainsi qu'un superviseur lui consacrant une partie de son temps hebdomadaire qui doit s'assurer pour chaque mission que :

- L'équipe d'auditeurs désignée possède collectivement les connaissances, le savoir-faire et les compétences nécessaires pour mener correctement la mission.
- Le dimensionnement de l'équipe affectée à la mission, en nombre de personnes, est adapté à l'ampleur ou la complexité du sujet.

1.2. La lettre de mission

La lettre de mission matérialise le mandat donné par la Direction Générale à l'audit interne. Le Directeur de l'audit adresse aux responsables concernés une lettre de mission au plus tard 15 jours avant le démarrage de la mission d'audit pour informer les audités qu'un audit va être réalisé en indiquant la date de début, les objectifs, la durée prévue ainsi que le nom du chef de la mission et des auditeurs qui vont intervenir.

1.3. L'étude préliminaire

L'auditeur interne étudie toutes les informations utiles concernant la société, la structure et/ou les activités à auditer, ce qui va lui permettre de constituer un référentiel (Tableau des risques) du domaine à audité, de mener une analyse de risque et de préciser les objectifs d'audit.

1.3.1. Prise de connaissance

Il s'agit de la prise de connaissance du domaine à auditer, l'auditeur devra prendre connaissance des processus et activités qu'il se doit d'auditer, en ayant soin de prévoir le ou les moyens les plus appropriés.

Dans notre cas nous allons utiliser des documents, interviews avec les principaux responsables et la grille d'analyse des taches. (**Annexe N° 9**)

1.3.2. Entretien avec le management de l'entité auditée

Un entretien d'ajustement est toujours programmé avec les responsables de la structure à auditer avant de démarrer l'audit afin de compléter et valider les risques préalablement identifiés, décider de la réalisation ou non de la mission et adapter le programme d'audit.

1.3.3. Tableau des risques

L'objectif recherché est de faire un état des lieux estimatif des forces et faiblesses du domaine audité à fin d'orienter les travaux détaillés.

Tableau n° 03 : Tableau des risques.

Taches	Objectifs	Risques	Évaluation du Risque	Dispositif de contrôle interne	Constat
Organiser la structure de trésorerie.	Etre sur que l'organisation assure la gestion de la trésorerie, assure une séparation des taches et dispose des compétences requises	- Risque de non concordance de l'organisation avec les exigences du domaine	Fort	- Existence d'un manuel d'organisation ; - Existence de structure de gestion de la trésorerie ; - Séparation des taches. - Staffer la structure.	Oui Oui Oui Oui
Règlementation des pouvoirs financiers.	Etre sur de la régularité des pouvoirs financiers et de leur concordance avec la stratégie de l'entreprise	- Engagements financiers vis-à-vis de tiers ou de la banque, non autorisés ; - Non-respect des procédures Groupe et/ou société.	Fort Fort	- Existence de documents à jour formalisant les pouvoirs bancaires. - Conformité à des procédures Groupe et/ou société existantes.	
Respect des règles de sécurité des	Etre sur du respect des règles de contrôle interne en matière de trésorerie.	- Risque de détournement de fonds. - Non détection de	Fort Fort	- Séparation de fonctions (taches). - Autorisation et signature d'un responsable pour les	

biens et des actifs.		décaissements non autorisés et/ou non justifiés. - Perte de produits financiers.	Fort	décaissements. - Collège de signatures pour les pouvoirs bancaires. - Protection des chèquiers, effets et caisse ; - Inventaire régulier des chèquiers. - Contrôles inopinés sont effectués par le responsable de la structure - Dépôt régulier en banque des recettes.	Oui Oui Oui
Enregistrement des opérations de banque	Etre sur que les opérations de banque sont correctement enregistrées.	- Risque de non détection d'une erreur de la banque ou d'un détournement de fonds. - Comptabilité générale erronée.	Fort Moyen	- Procédure d'enregistrement des opérations bancaires (journal de banque, numérotation des pièces, classement). - Existence d'un rapprochement bancaire mensuel formalisé et supervisé.	Oui
Enregistrement des opérations	Etre sur que les opérations de caisse sont	- Risque de détournement de caisse.	Fort	- Existence de pièces de caisse et d'un journal de caisse.	

de caisse.	correctement enregistrées.	<ul style="list-style-type: none"> - Non détection d'écart de caisse. - Non justification des soldes de caisse. - Lourdeur et perte d'efficacité de la gestion de la caisse. 	<p>Moyen</p> <p>Fort</p> <p>Moyen</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Existence d'un contrôle de caisse mensuel formalisé et supervisé. - Limitation du nombre et de la nature des mouvements de caisse. 	
Suivi de la trésorerie	Etre sur de l'efficacité du suivi de trésorerie et de l'optimisation des ressources.	<ul style="list-style-type: none"> - Perte financière - Perte d'efficacité dans la gestion des disponibilités. - Non optimisation des ressources. 	<p>Fort</p> <p>Moyen</p> <p>Moyen</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Tableau de suivi de trésorerie en dates de valeur. - Limitation du nombre de comptes bancaires. - Conditions négociées régulièrement avec les banques. - Equilibrage des comptes - Minimisation des frais bancaires. - Recours aux virements. - Limitation des prélèvements automatiques. - Connaissance par les utilisateurs 	

				des conditions négociées par le Groupe.	
Règlementer les engagements donnés, reçus et réciproques	Etre sur de la régularité des engagements donnés, reçus et réciproques (garanties bancaires cautions).	<ul style="list-style-type: none"> - Information incomplète ou inexacte donnée aux dirigeants sur la situation de garanties données et reçues par l'entreprise. - Protection insuffisante des actes de garantie. - Appréciation inexacte des actifs de l'entreprise - Engagements financiers vis-à-vis des tiers, non autorisés et/ou non valides. - Risque de pertes financières. - Non respect des procédures société et/ou Groupe. 	<p>Fort</p> <p>Fort</p> <p>Moyen</p> <p>Faible</p> <p>Fort</p> <p>Moyen</p>	<p>- Existence d'une procédure interne écrite prévoyant notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> • La centralisation de tous les engagements pris • La définition précise et claire du concept d'engagement • La mise à jour systématique des engagements dans une liste communiquée aux dirigeants <p>- Existence de pouvoirs précisant très clairement le champ d'application et les limites des délégations données.</p> <p>- Désignation d'un responsable du</p>	

		<p>- Non respect des normes comptables.</p>	<p>Moyen</p>	<p>suivi des engagements</p> <ul style="list-style-type: none"> - Existence de documents à jour formalisant les règles d'engagements pour l'ensemble des responsables. - Existence de procédures Groupe et/ou société sur les pouvoirs et engagements financiers vis-à-vis des tiers. - Existence d'un système d'enregistrement des engagements ou d'une liste de suivi des engagements donnés et reçus. - Contrôle des services juridiques compétents sur les engagements donnés ou reçus. - Existence d'engagements donnés : <ul style="list-style-type: none"> • Effets escomptés non échus • Garanties et cautions 	
--	--	---	--------------	--	--

				<ul style="list-style-type: none"> • Biens donnés en garantie pour des tiers ou pour des dettes de l'entreprise • Engagements donnés à l'égard d'entreprises liées <p>-Existence d'engagements réciproques :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Commandes fermes d'immobilisations non livrées • Opérations de crédit bail 	
Comptabilisation des engagements et des provisions.	Etre sur de la correcte comptabilisation des engagements et des provisions qu'ils pourraient entrainer.	- Principe de la comptabilité image fidèle de l'entreprise non respectée. - Principe de prudence non respecté.	Fort Fort	-Mentions de ces engagements dans les comptes annuels et provision éventuelle des risques.	

1.3.4. La Note d’orientation

La note d’orientation est rédigée par le chef de mission et revue par le responsable hiérarchique de la mission, elle est destinée à informer de l’orientation donnée à la mission et ses limites en présentant les objectifs poursuivis et les zones de risques que les auditeurs vont examiner.

1.3.5. Programme de travail

Le programme de travail s’établit sur la base de la note d’orientation. Il est destiné à définir, répartir, planifier et suivre les travaux des auditeurs. Il doit être revu et validé avant le démarrage des travaux sur le terrain par la hiérarchie de la mission.

Tableau n°4 : Programme de travail.

Action	Outils	Responsable en charge	Ref/ papier de travail	Date de début	Date de fin
Volet1 : Organisation					
<ul style="list-style-type: none"> - S’assurer de l’existence d’un manuel d’organisation ; - S’assurer de l’existence d’une structure chargée de la gestion de la trésorerie ; - S’assurer que l’organisation en vigueur garantie une séparation des tâches ; - S’assurer que la structure est staffée. 	<ul style="list-style-type: none"> – Entretien avec les principaux responsables ; – Examen des documents existants. 				
Volet 2 : Pouvoirs financiers					
- S’assurer de l’existence de documents à jour formalisant les					

<p>pouvoirs bancaires. - Vérifier leur conformité aux procédures Groupe.</p>					
<p>Volet 3 : Respect des règles de sécurité des biens et des actifs.</p>					
<p>- S'assurer de la séparation des fonctions (taches) ; - S'assurer que les décaissements sont autorisés et signés par un responsable habilité ; - S'assurer de la mise en place d'un collège de signatures pour les pouvoirs bancaires (deux signataires pour les chèques) ; - S'assurer de la protection des chéquiers, effets et caisse ; - S'assurer de l'inventaire régulier des chéquiers ; - S'assurer que des contrôles inopinés sont effectués par le responsable de la structure ; - S'assurer que le nombre de comptes bancaires est limité. - S'assurer de la Vérification des conditions négociées régulièrement avec les banques. - S'assurer de la minimisation des frais bancaires. - S'assurer de la connaissance par les utilisateurs des conditions négociées par le Groupe.</p>	<p>–Entretien avec les principaux responsables ; –L'observation physique ; –Examen des Procès-verbaux de contrôle des biens tenus au niveau de la structure ; –Rapprochement de l'inventaire physique avec la situation tenue par le responsable.</p>				

Volet 4 : Opérations bancaires					
<ul style="list-style-type: none"> - S'assurer de la présence de procédure d'enregistrement des opérations bancaires (journal de banque, numérotation des pièces, classement) ; - S'assurer de l'existence d'un rapprochement bancaire mensuel formalisé et supervisé. 	<ul style="list-style-type: none"> –Entretien avec le responsable de la structure ; –Examen des états de rapprochement bancaire ; 				
Volet 5 : Caisse					
<ul style="list-style-type: none"> - S'assurer de l'existence de pièces de caisse et d'un journal de caisse ; - S'assurer de l'existence d'un contrôle de caisse mensuel formalisé et supervisé ; - S'assurer de la limitation du nombre et de la nature des mouvements de caisse. 					
Volet 6 : Engagements					
<ul style="list-style-type: none"> - S'assurer de l'existence d'une procédure interne écrite prévoyant la centralisation de tous les engagements pris, la définition précise et claire du concept d'engagement et la mise à jour systématique des engagements dans une liste communiquée aux dirigeants - S'assurer de la désignation d'un responsable du suivi des 					

<p>engagements</p> <ul style="list-style-type: none"> - S’assurer de l’existence de documents à jour formalisant les règles d’engagements pour l’ensemble des responsables. - S’assurer de l’existence d’un système d’enregistrement des engagements ou d’une liste de suivi des engagements donnés et reçus. - S’assurer du contrôle des services juridiques compétents sur les engagements donnés ou reçus. 					
--	--	--	--	--	--

2. Phase réalisation

2.1. La réunion d’ouverture

La réunion d’ouverture se tient chez l’audité en la présence du responsable des audités, le responsable de la direction de l’audit interne et l’équipe d’audit.

Les points suivants sont abordés :

- Présenter les auditeurs ;
- Demander à l’encadrement des audités de présenter les audités et leur fonction ;
- Rappeler la définition de la fonction Audit Interne et sa place dans l’entreprise, en faisant éventuellement référence à la Charte ;
- Annoncer le déroulement prévisionnel de la mission et discuter de la note d’orientation en prenant en compte les éventuelles remarques des audités ;
- Affiner la logistique (bureau, horaires...) et prendre les premiers rendez-vous ;
- Rappeler la procédure d’audit et décrire le déroulement des phases suivantes.

2.2. Les tests d’audit sur le terrain

Des tests d’audit sont effectués dans le but de recueillir des informations sur l’ensemble des éléments permettant de répondre aux objectifs de la mission et de fournir une bonne base aux constatations et recommandations.

A partir de notre programme de travail, et selon les besoins de notre étude nous allons nous limiter à seulement quelques objectifs sélectionnés en utilisant comme outils : l'observation physique, les interviews, la narration, le questionnaire de contrôle interne (Annexe N°8).

Les conclusions des tests sont rédigées dans les feuilles de test suivantes :

Volet 1 : l'organisation

Feuille de test : n° 220.Y.1

Objectifs :

- S'assurer de l'existence d'un manuel d'organisation ;
- S'assurer de l'existence d'une structure chargée de la gestion de la trésorerie ;
- S'assurer que l'organisation en vigueur garantit une séparation des tâches ;
- S'assurer que la structure est staffée.

Modalités d'exécution du test :

- Entretien avec les principaux responsables ;
- Examen des documents existants.

Résultats :

- L'existence d'un manuel d'organisation renfermant l'organigramme de la structure, les missions et les tâches incombant aux structures, les fiches de poste et le nombre de postes théoriques prévus au niveau de chaque structure ;
- L'existence d'une structure organisée et chargée de la gestion de la trésorerie, dotée d'un personnel qualifié ;
- La séparation des tâches existe, le personnel relevant de la structure est réparti en tenant compte des exigences du métier ;
- La structure est bien staffée, aucun écart n'est relevé entre l'effectif théorique et le réel ;

Conclusions :

La structure est bien staffée, aucun manque d'effectif n'est enregistré.

Volet 3 : Respect des règles de sécurité des biens et des actifs.

Feuille de test : n° 220.Y.2

Objectifs :

- S'assurer de la protection des chèquiers, effets et caisse ;
- S'assurer que des inventaires physiques des chèquiers sont réalisés d'une manière régulière ;
- S'assurer que des contrôles inopinés sont effectués par le responsable de la structure ;

Modalités d'exécution du test :

- Entretien avec les principaux responsables ;
- L'observation physique ;
- Examen des Procès-verbaux de contrôle des biens tenus au niveau de la structure ;
- Rapprochement de l'inventaire physique avec la situation tenue par le responsable.

Résultats :

- Les chèquiers et les effets sont conservés dans un lieu protégé et qui n'est pas facilement accessible (les chèquiers et les effets sont conservés dans un coffre-fort) ;
- Le rapprochement effectué n'a fait aucun écart entre l'inventaire physique des chèques et la situation tenue par le gestionnaire.
- Le responsable de la structure procède souvent au contrôle des chèquiers, effets et caisse ;

Conclusions :

Les chèquiers, effets et caisse sont bien protégés physiquement, ce qui évitera leur perte.

Volet 4 : opérations bancaires

Feuille de test : n° 220.Y.3

Objectifs :

- S'assurer de l'existence d'un rapprochement mensuel bancaire formalisé et supervisé.

Modalités d'exécution du test :

- Entretien avec le responsable de la structure ;
- Examen des états de rapprochement bancaire.

Résultats :

Les états de rapprochement sont établis mensuellement et validés par la hiérarchie.

Conclusions :

Il existe un bon suivi des comptes bancaires, caractérisé par l'établissement des états de rapprochement bancaires mensuellement.

Dans le cas de dysfonctionnement ou anomalie, les conclusions sont rédigées sous forme de FRAP (Feuille de Révélation et d'Analyse de Problèmes) et des recommandations sont formalisées dans le but d'éliminer les causes des dysfonctionnements et anomalies et améliorer ainsi le contrôle interne.

2.3. La réunion de clôture de la phase de vérification

Une réunion de clôture est établie afin de présenter les constats qui ont été validés, discuter des recommandations et des plans d'action, recueillir les commentaires et décrire le déroulement des phases suivantes.

Les conclusions de cette réunion sont consignées dans un « compte rendu de réunion de clôture ».

3. Phase de conclusion

3.1. Le projet de rapport d'audit

L'audit rédige en cours de mission et avant la tenue de la réunion de clôture un projet de rapport formalisant ses constats et recommandations. Ce rapport constitue un relevé des lacunes, des faiblesses et des dysfonctionnements identifiés au cours de la mission.

Le projet de rapport est diffusé seulement aux responsables concernés directement par le champ de l'audit accompagné du cahier des recommandations dans un délai maximal (sauf exception) de **15 jours** après la réunion de clôture.

3.2. Le rapport définitif

Après la validation et les mises à jour, le projet de rapport constituera le « **Rapport Définitif** ». Il se compose d'une synthèse destinée à être lu par les dirigeants, des fiches FRAP examinées lors de la réunion de validation et d'une liste de recommandations.

3.3. Le suivi des recommandations

La structure d'Audit est responsable du suivi de la mise en application des recommandations sur la base du plan d'actions défini par la structure auditée et cela en s'appuyant sur les normes professionnelles et les Modalités Pratiques d'Application (MPA) des organismes de la profession (IIA, IFACI).

3.3.1. Examen du plan d'actions

Le premier responsable de la structure auditée est chargé, de formuler sa réponse par l'élaboration d'un plan d'action couvrant l'ensemble des recommandations et de le transmettre à la structure d'Audit, suivant le délai fixé à l'issue de la réunion de clôture (généralement un mois).

Ce plan, doit développer les différentes opérations/actions visant à mettre en place les solutions aux insuffisances relevées et déterminer les responsabilités et les délais de mise en œuvre.

L'équipe d'audit doit examiner et vérifier chaque point du plan d'actions afin de s'assurer qu'il répond bien au problème soulevé. En retour, le responsable du plan d'actions reçoit de la structure d'audit le « Tableau des Etats d'Actions de Progrès Actualisé (TEAPA)» pour renseignement.

3.3.2. Suivi et évaluation du plan d'actions

La structure d'Audit Interne doit se tenir informée de l'état d'avancement des plans d'actions proposés aux recommandations acceptées trimestriellement.

Le TEAPA actualisé par le responsable du plan d'action, doit être retourné à la structure d'Audit Interne dans les dix jours consécutifs à chaque fin de trimestre.

Cette action de suivi fera l'objet d'un bilan annuel élaboré par la fonction méthodes, concernant la qualité et la quantité des changements intervenus dans le suivi de l'ensemble des plans d'actions établis au cours de la période et des éventuels reliquats des années antérieures.

3.3.3. « Retour sur audit »

Les audits de suivi des recommandations ou « **retour sur audit** » sont obligatoires pour tous les rapports d'audit avec des opinions critiques « **non-satisfaisant** » ou « **non-acceptable** » faisant ressortir de graves anomalies. Ce suivi doit être réalisé par les auditeurs, en règle générale, dans les douze mois suivant l'émission du rapport final son objectif est de s'assurer que toutes les recommandations ont bien été mises en œuvre.

Conclusion

Dans ce dernier chapitre nous avons tenté de mener une mission d'audit de la trésorerie au niveau de la SONATRACH tout en respectant la méthodologie d'une mission d'audit interne qui passe par trois principales phases à savoir : la phase de préparation, la phase de réalisation et la phase de conclusion.

La réalisation de cette mission d'audit nous a permis de faire le lien entre la théorie acquise au niveau de l'Ecole Supérieure de Commerce et la pratique de l'audit interne au niveau d'une entreprise.

On a pu réaliser que la pratique d'audit est loin d'être simple et facile en commençant par la prise de connaissance du domaine à auditer qui demande l'utilisation d'une méthodologie et de certains outils d'audit parmi lesquels nous citons la grille d'analyse des tâches qui nous a permis de vérifier le principe de séparation des tâches ainsi que le questionnaire de contrôle interne.

On s'est rendu compte de la difficulté rencontrée par les auditeurs pour la compréhension du processus à auditer, d'identifier et d'analyser les différents risques auxquels est exposé l'entité à travers la construction du tableau de risques (le Référentiel) ainsi que la difficulté rencontrée par l'équipe d'audit pour arrêter les objectifs d'audit (la mise au point du programme de travail).

D'autre part, on a pu percevoir que le travail d'audit est un travail organisé qui nécessite d'avoir un ensemble de connaissances variées et assez complètes ainsi qu'une certaine expérience qui est reconnue comme étant un facteur de réussite et c'est d'ailleurs ce qui nous a parfois manqué (les difficultés rencontrées lors de la construction du tableau des risques et la mise au point du programme de travail).

On a également constaté qu'il ne suffisait pas de donner des recommandations dans le cas où des dysfonctionnements sont constatés, toute l'importance réside dans le suivi de leur mise en application afin de s'assurer que les causes à l'origine des dysfonctionnements ont été éliminées, que les **dispositifs existent et fonctionnent correctement** et qu'une valeur ajoutée est apportée par l'audit interne dans l'amélioration du système de contrôle interne.

En fin on peut dire que la fonction audit interne au sein de la SONATRACH joue un rôle important dans la détection des anomalies, erreurs et dysfonctionnement, elle permet ainsi d'améliorer le fonctionnement du système de contrôle interne en proposant des actions correctives.

Conclusion générale

Conclusion générale

Dans un environnement économique en perpétuel changement et de plus en plus instable, l'entreprise qu'elle soit publique ou privée, est quotidiennement confrontée à une multitude de risques qui peuvent entraver la réalisation des objectifs qu'elle s'est fixée pour assurer sa pérennité et son développement.

La prise de risque pour l'entreprise est donc inévitable, cependant elle doit être maîtrisée par la mise en œuvre d'un système de contrôle interne performant.

Néanmoins, comme tout système organisationnel, le contrôle interne fait face aux évolutions externes ou internes qui l'impactent négativement et le rendent défaillant.

Afin de s'assurer que le système de contrôle interne remplisse bien son rôle, l'entreprise se dote d'un outil d'évaluation et de surveillance du contrôle interne, il s'agit de l'audit interne.

Dans ce rôle d'appréciation de l'existence, de la bonne application et de l'efficacité des dispositifs de contrôle interne, l'audit pourrait donc être qualifié comme étant « Le contrôle du contrôle (interne) ».¹

En Algérie, l'économie est passée par divers stades de turbulences, elle a de ce fait connu des difficultés importantes.

Depuis des décennies, l'économie en Algérie est irriguée par la rente des hydrocarbures, en effet le secteur du pétrole et du gaz représente le pivot d'investissement en Algérie.

Dans ce cadre la SONATRACH qui est classée la première entreprise en Afrique, est considérée comme un puissant élément de développement économique et social en Algérie, d'ailleurs on entend souvent dire que SONATRACH est l'Algérie et l'Algérie est SONATRACH.

Cependant, ce géant pétrolier national à été secoué ces dernières années par plusieurs scandales de corruption qui ont secoué la confiance placée dans la compagnie publique et par extension, l'Etat algérien.

¹ SCHICK. S, VERA. J, BOURROUILH-PAREGE. O, « Audit interne et référentiels de risques », édition DUNOD, Paris, 2010, p. 2.

Conclusion générale

La chute de la SONATRACH peut donc avoir des conséquences désastreuses sur l'économie, autant dire que son effondrement est une catastrophe. Cette société, afin d'assurer sa pérennité doit adopter une structure d'audit interne susceptible d'apprécier le système de contrôle interne afin de le rendre plus efficace, notamment dans un environnement marqué par l'incertitude et les changements rapides.

Notre objectif à travers ce mémoire, était de démontrer la contribution de l'audit interne à l'amélioration du contrôle interne par la réponse à la question de départ suivante :

« L'audit interne est-il en mesure de rendre le système de contrôle interne de la SONATRACH de plus en plus efficace ? »

Afin d'apporter une réponse à cette problématique, nous nous sommes d'abord appuyés sur la méthode descriptive dans la partie théorique en se basant sur les différents ouvrages du domaine, ensuite nous avons adopté la méthode analytique dans la partie pratique en se basant sur des informations et des données obtenues lors du stage pratique effectué au niveau de la SONATRACH.

Tout au long de notre mémoire nous avons essayé de répondre aux questions précédemment énoncées dans l'introduction, en affirmant ou infirmant les hypothèses proposées.

A travers le premier chapitre nous avons pu comprendre que le contrôle interne est un dispositif défini et mis en œuvre par l'entreprise, destiné à lui donner en permanence une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs fixés. C'est donc un état à atteindre et à maintenir.

Par contre, l'audit interne est une activité indépendante et objective exercée en équipe au sein de l'entreprise qui a pour but d'apprécier l'existence et la bonne application de tous les dispositifs de l'entreprise.

L'audit interne décèle les problèmes et formule les recommandations aux directions et aux audités qui leur apportent des solutions contribuant à la création de la valeur dans l'entreprise. De ce fait il se place dans une démarche d'amélioration continue.

Ce qui infirme notre première hypothèse.

Conclusion générale

Dans le deuxième chapitre nous avons pu savoir que l'audit interne est l'organe au sein de l'organisation qui a pour mission d'examiner le système de contrôle interne pour provoquer des améliorations, il s'assure de son efficacité à travers son appréciation en respectant une démarche qui comprend deux grandes étapes :

- Appréciation de l'existence du contrôle interne ;
- Appréciation de la permanence du contrôle interne.

Donc notre deuxième hypothèse est renforcée par cette réponse.

Durant notre stage au sein de la SONATRACH, nous avons pu avoir une idée assez claire sur la fonction d'audit interne, ainsi que la manière dont se déroule une mission d'audit interne, nous avons donc pu confirmer que la mission d'audit au sein de la SONATRACH respecte effectivement la méthodologie conforme aux normes internationales, qui s'articule autour de trois grandes phases :

- Phase de préparation ou d'étude ;
- Phase de réalisation ou de vérification ;
- Phase de conclusion.

Ainsi, au terme de notre mémoire, il convient de noter que ce travail de recherche nous a permis de s'assurer de l'importance que SONATRACH accorde à son système de contrôle interne qui lui permet de mieux contrôler ses activités et favorise l'amélioration de ses performances, aussi de l'importance accordée à la fonction d'audit interne du fait qu'elle s'est dotée d'une telle structure dès l'année 1970.

La réalisation d'une mission d'audit interne de la trésorerie au niveau de la SONATRACH nous a permis de comprendre que l'audit interne est le garant dans la société du bon fonctionnement du système de contrôle interne, il agit dans le souci d'apporter une valeur ajoutée en suivant une méthodologie et en utilisant un certain nombre d'outils qui peuvent être classés en deux catégories :

- Les outils d'interrogation ;
- Les outils de description.

En effet lors de cette mission nous avons pu identifier et évaluer le système de contrôle interne en se mettant dans la peau d'un auditeur, nous avons par ailleurs appris que dans le cas où l'auditeur décèle des dysfonctionnements et des insuffisances il se met à la recherche des

Conclusion générale

différentes causes de ces derniers, montre les conséquences et formule des recommandations pertinentes qui permettent d'améliorer le système de contrôle interne mis en place.

Cette procédure qu'on a suivie lors de notre mission s'applique à toutes les missions d'audit interne au sein de la SONATRACH.

Donc à travers ce cas pratique nous avons constaté que la fonction d'audit interne apporte une vraie valeur à l'amélioration du système de contrôle interne de la SONATRACH en termes d'efficacité, grâce à son appréciation qui permet de proposer des recommandations et des conseils qui peuvent servir de base pour la correction des anomalies et des défaillances du système.

Apports de la recherche

Nous avons tenté, à travers notre contribution, de mettre en exergue l'importance de la fonction d'audit interne, son apport à une grande entreprise telle que la SONATRACH et son aide à la maîtrise des activités à travers l'évaluation du système de contrôle interne qui est à son tour un dispositif très important qui permet à la société de réaliser ses objectifs à travers la protection de ses actifs, l'optimisation des opérations, la fiabilité des informations financières et la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur.

Par ailleurs, nous avons cherché à élargir la réflexion sur le contrôle interne et l'audit interne en accordant une plus grande importance à leurs rôles au sein d'une entreprise publique qui fait face à un environnement de plus en plus complexe.

Recommandations

- Renforcer en permanence la fonction d'audit interne afin qu'elle puisse améliorer le système de contrôle interne ;
- La nécessité de faire des formations pour les auditeurs afin de leur permettre d'être à jour en matière d'audit interne, d'améliorer leur compétence et être ainsi capable de convaincre le reste du personnel de l'entreprise de l'utilité de leur travail ;
- Le suivi des évolutions des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne ;
- Assurer l'indépendance de la fonction Audit Interne pour garantir l'objectivité de la mission ;

Conclusion générale

- L'utilisation des nouvelles technologies en matière d'audit interne, comme par exemple les logiciels qui facilitent la tâche pour les auditeurs et permettent d'instaurer une bonne communication ;
- Faire circuler beaucoup plus la culture d'audit au sein de l'entreprise à travers des séminaires.

Les limites de la recherche

Comme dans toute recherche, notre étude comporte certaines limites engendrées par le fait qu'on ne peut tout explorer en une seule fois.

En effet, le problème de confidentialité au sein de la SONATRACH au quel nous avons eu à faire nous a entravé, bon nombre d'informations ne pouvait être divulgué par les auditeurs qui considèrent ce point comme étant une source de conflit avec la direction générale, c'est pourquoi nous n'avons pas eu l'occasion de consulter les anciens rapports d'audit et voir le suivi des recommandations des missions d'audit antérieur pour voir la réelle contribution de l'audit interne en matière d'amélioration du système de contrôle interne.

Notons également, l'insuffisance de temps consacré à l'élaboration de ce travail, car nous avons aimé approfondir et étendre notre champ de recherche.

Les perspectives de la recherche

Notre travail comporte certes quelques insuffisances dues aux limites citées précédemment, plusieurs recherches peuvent donc être envisagées afin de compléter notre étude parmi les quelles nous pouvons citer :

- Le pilotage du système de contrôle interne.
- Contribution de l'audit interne dans la maîtrise des risques opérationnels.
- La pratique de l'audit interne au niveau des établissements publics algériens.
- L'examen de la qualité de l'audit interne dans un échantillon d'entreprises algériennes.

Bibliographie

- **Ouvrages**

1. BARBIER. E, « Mieux piloter et mieux utiliser l'audit, l'apport de l'audit aux entreprises et aux organisations », édition MAXIMA, 1999.
2. BECOUR. J. C, BOUQUIN. H, « Audit opérationnel, Efficacité, efficience ou Sécurité », deuxième édition ECONOMICA, Paris, 1996.
3. BELAIBOUDE. M, « Pratique de l'audit », édition BERTI, Alger, 2005.
4. BENOIT. P, « Audit et contrôle interne », deuxième édition EMS, Paris, 2001.
5. BERNARD. F, GAYRAUD. R, ROUSSEAU. L, « Contrôle interne : concepts, aspects réglementaires, gestion des risques, guide d'audit de la fraude, mise en place d'un dispositif de contrôle permanent, mise en place d'un dispositif de gouvernance efficient, référentiels, questionnaires, bonnes pratiques... », édition MAXIMA, Paris, 2013.
6. BERTIN. E, GODOWSKI. C, « Comptabilité et audit : manuel et application », édition LEXTENSO, Paris, 2009.
7. BERTIN. E « Audit interne, Enjeux et pratiques à l'international », édition D'ORGANISATION, Paris, 2007.
8. COLASSE. B, « Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », édition ECONOMICA, Paris, 2000.
9. CORDEL. F, « Gestion des risques et contrôle interne-de la conformité à l'analyse décisionnelle », édition VUIBERT, Paris, 2013.
10. FRIEDERICH. M, LANGLOIS.G, BURLAU. A, BENSADON. D, BONNAULT. R, MAILLET. C, « Comptabilité et audit : manuel et application », septième édition DUNOD, Paris, 2014
11. GENARD. V, GAVANOUS. J. F, « Controlor and Auditor », édition DUNOD, Paris, 2006.
12. GRAND. B, VERDALLE. B, « audit comptable et financier », édition ECONOMICA, Paris, 2006.
13. HAMINI. A, «L'audit comptable et financier », première édition BERTI, Alger, 2001.
14. HAMINI. A, «Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable », édition OPU, Alger, 2003.
15. HAMZAOU. M, « Audit, gestion des risques d'entreprise et contrôle interne normes ISA 200, 215, 330, 500 », édition VILLAGE MONDIAL, France, 2005.

Bibliographie

16. HERVE. L, PEUCH-LESTRADE. P, VILLEPIN. G, « La pratique de l'audit et du contrôle interne », édition LEXENSO, Paris, 2015.
17. IFACI, « Auditer l'environnement de contrôle », avril 2011
18. IFACI, « Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (Les normes) », octobre 2013.
19. IFACI, « Les outils de l'audit interne, 40 fiches pour conduire une mission d'audit », édition EYROLLES, Paris, 2013.
20. KHELASSI. R, « L'audit interne-Audit opérationnel : Techniques, Méthodologie, Contrôle interne, éditions HOUMA, Alger, 2007,
21. MADERS. H, MASSELIN. J, « Contrôle interne des risques », édition D'ORGANISATION, Paris, 2004.
22. MIKOL. A, « Le contrôle interne : que sait-je ? », édition POCHE, Paris, 1998.
23. NGUYEN. H, « Le contrôle interne : mettre hors risques l'entreprise, éditions L'HAEMATTAN, Paris, 1999.
24. NOIROT. P, WALTER. J, « Le contrôle interne pour créer de la valeur », édition AFNOR, 2008.
25. OBERT. R ET PIERRE MAIRESSE. M, « Comptabilité et audit : manuel et application », deuxième édition DUNOD, Paris, 2009.
26. RAFFEGEAU. J, DUBOIS. F, DE MENONVILLE. D, « L'audit opérationnel : que sais-je », première édition POCHE, Paris, 1984.
27. RENARD. J, « Audit interne : ce qui fait débat », édition MAXIMA, Paris, 2003.
28. RENARD. J, « Théorie et pratique de l'audit interne », septième édition D'ORGANISATION, Paris, 2010.
29. RENARD. J, « Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne », édition EYROLLES, paris, 2012
30. SCHICK. P, LEMANT. O, « Guide de self-audit », édition D'ORGANISATION, Paris, 2001
31. SCHICK. P, « Mémento d'audit interne », édition DUNOD, Paris, 2007.
32. SCHICK. P, VERA. J, BOURROUILH-PAREGE. O, « Audit interne et référentiels de risques », édition DUNOD, Paris, 2010.
33. SELMER. C, « Toute la fonction finance », édition DUNOD, Paris, 2006.
34. THIERY-DUBUISSON. S, « L'audit : Repères », édition la DECOUVERTE, Paris, 2004.

Bibliographie

35. VANDEVILLE. P, « L'audit Qualité-Sécurité-Environnement », édition AFNOR, Paris, 2002.

36. VILLALONGA. C, « L'audit qualité interne », édition DUNOD, Paris, 2003.

- **Articles et revues**

1. IFACI, « Audit et contrôle internes au service de l'efficacité de l'état, une nouvelle dynamique », Audit et contrôle interne, N° 207, décembre 2011.

2. IFACI, « Quel avenir pour l'audit interne ? La réponse des professionnels et ... d'Erik Orsenna », Audit, risque et contrôle, N°005, 1^{er} trimestre 2016.

3. IFACI, « L'audit interne dans le secteur public. Des avancées notables dans les ministères ; un léger frémissement dans les collectivités territoriales », Audit, risque et contrôle, N° 006, 2^e trimestre 2016.

4. IFACI, « Les réponses de l'audit interne aux attentes des parties prenantes », Audit et contrôle internes, N° 216, septembre-octobre 2016.

- **Sites internet :**

1. <https://www.comundi.fr/glossaire/131-ifaci-institut-francais-de-l-audit-et-du-contrôle-interne.html>

2. <http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-contrôle-interne/l-audit-interne-une-profession-normée-79.html>

3. <https://chapters.theiia.org/montreal/Pages/L'audit-interne.aspx>

4. <http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/278/normes.pdf>

5. <http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/278/normes.pdf>

6. http://www.mcours.net/cours/pdf/econm/fondamentaux_du_contrôle_interne_et_de_l_audit_interne.pdf

7. <http://www.sonatrach.dz/>

Table des matières

Sommaire	I
Liste des abréviations	II
Liste des tableaux	III
Liste des figures	IV
Liste des annexes	V
Résumé	VI
Introduction générale	A
CHAPITRE 1 : Le cadre conceptuel du contrôle et de l’audit internes	01
Introduction.....	01
Section 1 : Généralités sur le contrôle interne	02
1. Historique du contrôle interne.....	02
2. Définitions et objectifs du contrôle interne.....	02
2.1. Définitions du contrôle interne.....	02
2.2. Objectifs du contrôle interne.....	03
2.2.1. La protection du patrimoine de l’entreprise.....	03
2.2.2. La fiabilité et l’intégrité des informations.....	04
2.2.3. Le respect des lois, règlements et contrats.....	04
2.2.4. L’efficacité et l’efficience des opérations.....	05
3. Les composantes du contrôle interne.....	05
3.1. L’environnement de contrôle.....	05
3.1.1. L’intégrité et éthique.....	05
3.1.2. Le fonctionnement de l’entreprise.....	06
3.1.3. La gestion des ressources humaines	06
3.2. L’évaluation des risques.....	06
3.3. Les activités de contrôle.....	06
3.4. Information et communication.....	07
3.5. Le pilotage.....	07
4. Principes généraux du contrôle interne.....	08
4.1. Le principe d’organisation.....	08
4.2. Le principe d’intégration.....	08

Table des matières

4.3. Le principe de permanence.....	08
4.4. Le principe d'universalité.....	08
4.5. Le principe d'indépendance.....	08
4.6. Principe d'information.....	09
4.7. Le principe d'harmonie.....	09
5. Les acteurs du contrôle interne.....	09
5.1. Le conseil d'administration.....	09
5.2. Le comité d'audit.....	09
5.3. La direction générale.....	09
5.4. L'audit interne.....	10
5.5. Le personnel.....	10
5.6. Le RISK manager.....	10
6. Les limites du contrôle interne.....	11
6.1. Erreur de jugement.....	11
6.2. Les dysfonctionnements.....	11
6.3. Les contrôles « outrepassés » ou contournés par le management.....	12
6.4. La collusion.....	12
6.5. Le rapport couts / bénéfiques.....	12
Section 2 : Généralités sur l'audit interne.....	13
1. Emergence de l'audit interne.....	13
2. Description de l'audit interne.....	15
2.1. Définitions de l'audit interne.....	15
2.2. Caractéristiques de la fonction.....	16
2.3. Les objectifs de l'audit interne.....	17
3. Le cadre de référence de l'audit interne.....	17
3.1. Le code de déontologie.....	18
3.1.1.Principes fondamentaux.....	18
3.1.2.Les règles de conduite.....	19
3.2. Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne....	19
3.2.1.Les normes de qualification.....	20
3.2.2.Les normes de fonctionnement.....	21
3.2.3.Les normes de mise en œuvre.....	22

Table des matières

3.3. La charte d'audit interne	23
Section 3 : la conduite d'une mission d'audit.....	24
1. La phase de préparation.....	24
1.1. L'ordre de mission.....	24
1.2. La prise de connaissance.....	25
1.3.L'identification et l'évaluation des risques.....	26
1.4.La définition des objectifs ou l'élaboration du référentiel.....	27
2. La phase de réalisation.....	27
2.1.La réunion d'ouverture.....	27
2.2.Le programme d'audit.....	28
2.3.Le travail sur le terrain.....	28
3. La phase de conclusion.....	30
3.1.Le projet de rapport d'audit interne.....	30
3.2.La réunion de clôture.....	30
3.3.Le rapport d'audit interne.....	31
3.4.Le suivi des recommandations.....	32
Conclusion.....	33
Chapitre 2 : Le contrôle interne : finalité de l'audit interne.....	34
Introduction.....	34
Section 1 : Le rôle de l'audit interne au regard des dispositifs de contrôle interne.....	35
1. La relation entre l'audit interne et le contrôle interne.....	35
2. L'efficacité du contrôle interne par l'audit interne.....	38
2.1. Un control interne défini.....	38
2.1.1.Le manuel des procédures.....	38
2.1.2.Les usages et coutumes.....	39
2.2. Un contrôle interne pratiqué.....	40
2.2.1.Le contrôle formel.....	40
2.2.2.Le contrôle informel.....	40
2.3. Un contrôle interne efficient.....	40
2.3.1.La détection des anomalies.....	40

Table des matières

2.3.2. La correction des anomalies.....	41
3. Les conditions d’appréciation du contrôle interne.....	41
3.1. L’environnement du contrôle.....	42
3.2. Les moyens mis en place.....	42
3.3. Les procédures de contrôle interne en place.....	42
3.4. Les principaux moyens mis en œuvre.....	43
3.5. Le système d’information.....	43
3.6. La façon dont l’entité communique sur les éléments significatifs de l’information financière.....	43
Section2 : objectifs et démarche de l’appréciation du contrôle interne.....	44
1. Les objectifs de l’appréciation du contrôle interne.....	44
2. Démarche d’appréciation du contrôle interne.....	45
2.1. Appréciation de l’existence du contrôle interne.....	48
2.1.1. Prise de connaissance du système.....	48
2.1.2. Les tests de conformité (tests d’existences).....	49
2.1.3. Evaluation préliminaire du système de contrôle interne.....	50
2.2. Appréciation de la permanence du contrôle interne.....	50
2.2.1. Les tests de permanence (vérification du fonctionnement des procédures).....	50
2.2.2. L’évaluation définitive du contrôle interne.....	51
Section3 : les outils d’audit interne.....	52
1. Les outils d’interrogations.....	52
1.1. Les sondages statistiques (ou échantillonnages).....	52
1.2. Les interviews.....	53
1.2.1. Les sept règles d’une bonne interview.....	53
1.2.2. Les étapes de déroulement d’une interview.....	54
1.2.3. Conduite de l’interview.....	55
1.3. Le questionnaire de contrôle interne (QCI).....	55
1.3.1. Les questionnaires fermés.....	56
1.3.2. Les questionnaires ouverts.....	56
1.4. Les outils informatiques.....	57
1.4.1. Les outils de travail de l’auditeur.....	57

Table des matières

1.4.2. Les outils de réalisation des missions.....	57
1.4.3. Les outils de gestion du service.....	57
1.5. Vérifications, analyses et rapprochements divers.....	57
1.5.1. Les vérifications.....	57
1.5.2. Les analyses.....	57
1.5.3. Les rapprochements.....	58
2. Les outils de description.....	58
2.1. L'observation physique.....	58
2.2. La narration.....	58
2.2.1. La narration par l'audité.....	59
2.2.2. La narration par l'auditeur.....	59
2.3. L'organigramme fonctionnel.....	59
2.4. La grille d'analyse des tâches.....	59
2.5. Le diagramme de circulation.....	60
2.5.1. Présentation du diagramme de circulation.....	61
2.6. La piste d'audit.....	63
Conclusion.....	64
Chapitre 3 : La pratique de l'audit interne au sein de la SONATRACH.....	65
Introduction.....	65
Section 1 : Présentation de la société SONATRACH.....	66
1. Historique et évolution de SONATRACH.....	66
2. Missions de SONATRACH.....	67
3. Organisation de SONATRACH.....	67
3.1. La Direction Générale.....	68
3.2. Les structures Fonctionnelles.....	68
3.2.1. Directions Corporate (DCP).....	68
3.2.2. Directions Centrales.....	68
3.3. Les structures opérationnelles.....	69
3.3.1. Activité Exploration-Production (E&P).....	69
3.3.2. Activité transport par canalisations.....	69

Table des matières

3.3.3. Activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie (LRP).....	69
3.3.4. Activité Commercialisation (COM).....	70
Section 2 : Présentation de la Direction Audit et Conformité.....	72
1. Présentation de la politique de contrôle interne de SONATRACH.....	72
1.1. Respect et animation du contrôle interne.....	72
1.1.1. La Direction Générale.....	73
1.1.2. Les Structures Opérationnelles et Fonctionnelles.....	73
1.1.3. L'Audit Interne.....	73
2. Présentation de la Direction Audit et Conformité.....	74
2.1. Historique de l'Audit Interne à SONATRACH.....	74
2.2. Les missions de la Direction Audit et Conformité.....	75
2.3. L'organisation de la Direction Audit et Conformité.....	75
2.3.1. Une Direction Développement, Qualité et REPORTING.....	75
2.3.2. Quatre Directions Audit Activités (EP, TRC, LRP et COM.....	76
2.3.3. Une Direction Audit Associations et Filiales à l'International.....	76
2.3.4. Une Direction Conformité.....	77
2.3.5. Un Département Administration et Moyens.....	77
2.3.6. Des Assistants.....	78
Section 3 : Déroulement d'une mission d'audit de la trésorerie au sein de la SONATRACH.....	80
1. La phase préparation.....	80
1.1. Le choix de l'équipe d'audit.....	80
1.2. La lettre de mission.....	80
1.3. L'étude préliminaire.....	80
1.3.1. Prise de connaissance.....	81
1.3.2. Entretien avec le management de l'entité auditée.....	81
1.3.3. Tableau des risques.....	81
1.3.4. La Note d'orientation.....	88
1.3.5. Programme de travail	88
2. Phase réalisation.....	91

Table des matières

2.1. La réunion d'ouverture.....	91
2.2. Les tests d'audit sur le terrain.....	91
2.3. La réunion de clôture de la phase de vérification.....	96
3. Phase de conclusion.....	96
3.1. Le projet de rapport d'audit.....	96
3.2. Le rapport définitif	96
3.3. Le suivi des recommandations.....	96
3.3.1. Examen du plan d'actions.....	97
3.3.2. Suivi et évaluation du plan d'actions.....	97
3.3.3. « Retour sur audit ».....	97

Conclusion

Conclusion générale

Bibliographie

Annexes

Annexes

ANNEXE 01 : DIAGRAMME D'UNE MISSION D'AUDIT INTERNE

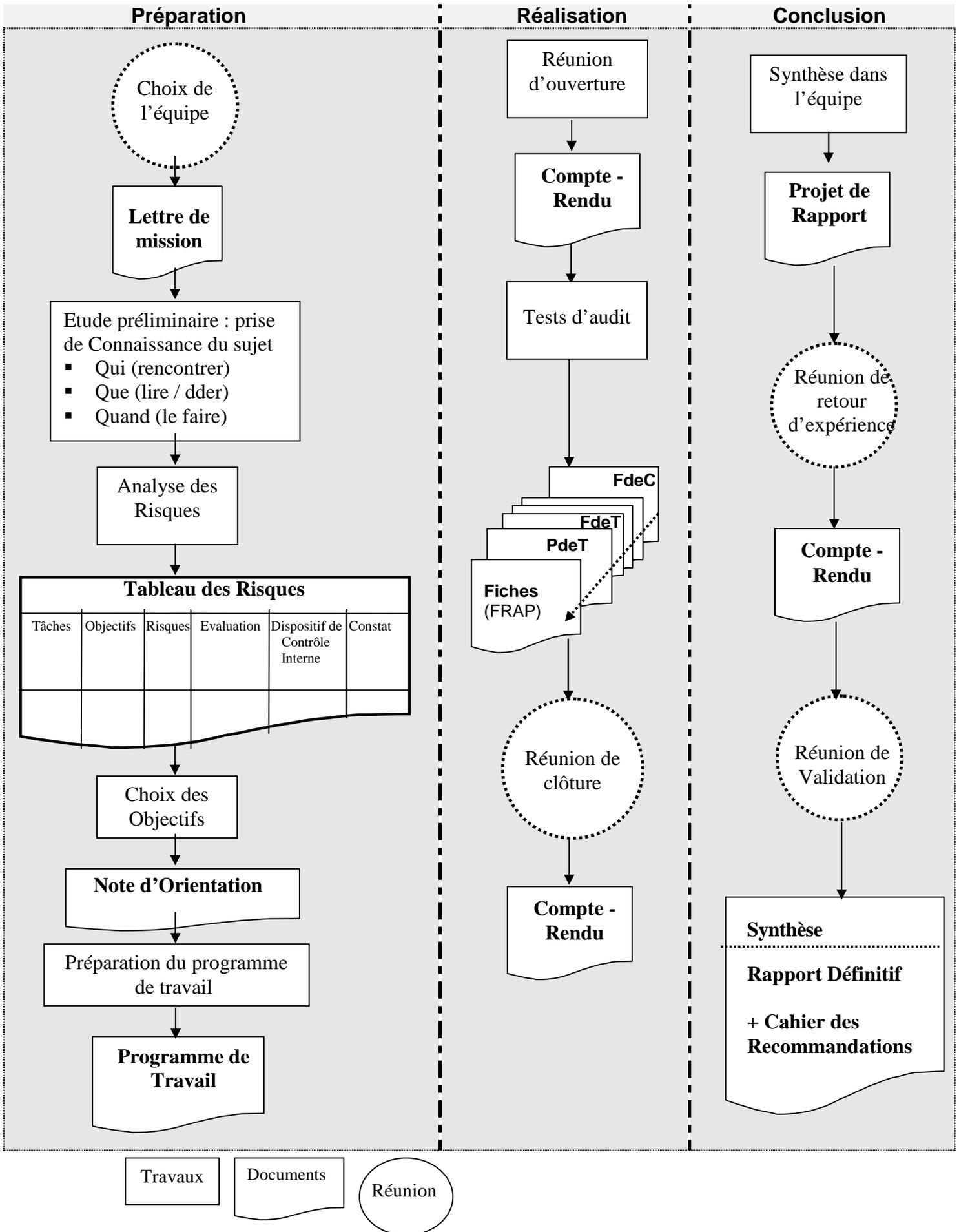




Tableau des Risques

Thème :

Date :

Document réalisé par :

Revu par :

Tâches	Objectifs	Risques	Evaluation (Risque faible, moyen ou fort)	Conséquences	Dispositif de contrôle interne	Constat

ANNEXE 04: NOTE D'ORIENTATION



DESTINATAIRES : COMMANDITAIRE
DE L'AUDIT (STRUCTURE DE L'AUDIT)

DIRECTION

Date :

NOTE D'ORIENTATION

Conformément au plan d'audit, (ou suite à) et après étude préliminaire auprès de l'entité auditée, la présente note est destinée à vous informer de l'orientation que nous donnons à la mission.

Mission : (intitulé)

Code mission :

Objectifs généraux : (ex. sécurité des actifs, fiabilité des informations, respect des règles et directives, optimisation des ressources...)

Objectifs spécifiques :

Champ d'action :

ANNEXE 05: FEUILLE DE COUVERTURE



Thème :

Date :

Document réalisé par :

Revu par :

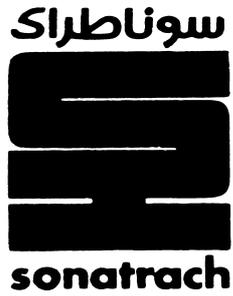
Feuille de couverture: N°

Réf. / Commentaires

Objectifs :

Conclusions :

ANNEXE 06 : FEUILLE DE TEST



Thème :

Date :

Document réalisé par :

Revu par :

Feuille de test : TEST N°

Réf. / Commentaires

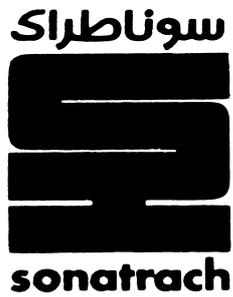
Objectif :

Modalités d'exécution du test :

Résultats :

Conclusions :

ANNEXE 07 : FEUILLE DE REVELATION ET D'ANALYSE DE PROBLEME FRAP



Thème :

Date :

Document réalisé par :

Revu par :

**Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème
F.R.A.P. N° (index - volet)**

Problème

Faits

Causes

Conséquences

Recommandation

Commentaire de l'audit

Annexe 08 : Questionnaire de contrôle interne (QCI)

Questions	Oui	Non	N/A	commentaires
<ul style="list-style-type: none"> – Existe-t-il un manuel d'organisation ? – Existe-t-il une structure chargée de la gestion de la trésorerie ? – Existe-t-il une séparation entre les différentes tâches ? – Les ressources humaines sont-elles efficacement réparti ? 	X X X X			
<ul style="list-style-type: none"> – Les chèquiers, effets et caisse sont ils correctement protégés ? – Existe-t-il des inventaires physiques des chèquiers, effets et caisse ? – Le responsable de la structure effectue-t-il des contrôles inopinés ? – Le gestionnaire dispose-t-il de tous les moyens matériels pour mener à bien sa mission ? 	X X X X			
<ul style="list-style-type: none"> – Les rapprochements bancaires sont ils systématiquement préparés chaque mois ? – La préparation des rapprochements bancaires est-elle confiée à des personnes indépendantes d'autres tâches ? – Les rapprochement bancaires sont-ils contrôlés et approuvés par un responsable indépendant ? – Existe-t-il un dispositif d'alerte dans le cas de non préparation des rapprochements bancaires ? 	X X X X			

Source : élaboré par nous même

Annexe 09 : La grille d'analyse des taches se rapportant au processus de paiement des factures fournisseurs

taches	nature	Responsables accueil A	Responsables achat B	Comptable C	Gestionnaire G	Directeur financier adjoint E	Trésorier F	Non réalisé
Réception	Exécution	X						
Transcription sur un registre	Exécution							X
Rapprochement facture/bon de commande	Contrôle		X					
Rapprochement facture/bon de réception	Contrôle		X					
Vérification facture	Contrôle		X					
Comptabilisation	Enregistrement comptable			X				
classement	Autorisation				X			
Etablissement du chèque	Financière						X	
Signature du chèque	Autorisation					X		
Mise sous pli du chèque	Exécution			X				
Expédition	Exécution	X						

Source : Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, diplôme supérieur de comptabilité et de gestion, lextenso éditions, Paris, 2009, p 512.