

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Ecole Supérieure de Commerce

Mémoire de fin d'études

Présenté en vue de l'obtention d'un diplôme de Magistère en Sciences Commerciales et
Financières, option : Comptabilité, Contrôle et Audit

Thème :

**LA PRISE EN COMPTE DE
L'ETHIQUE INDIVIDUELLE DANS LE
PROCESSUS D'EVALUATION DU
CONTROLE INTERNE**

Préparé par l'étudiant :

Ayoub MOULKAF

Encadré par Mr:

Abdelhafid DAHIA

Organisme d'accueil : TRC-SONATRACH SPA

Promotion 2010/2011

Qu'il me soit permis d'exprimer ici mes

Remerciements

D'abord à Dieu qui mérite les meilleures expressions de remerciement et de gratitude

A toutes les personnes qui m'ont aidé dans l'élaboration de ce modeste travail notamment :

Mon encadreur Mr Abdelhafid DAHIA qui a révélé une énorme gentillesse en acceptant de diriger ce mémoire et qui ne m'a jamais privé de ces précieux conseils ;

Et mon père qui a accepté d'être mon correcteur de langue ;

Aussi, à toute l'équipe du Département Comptabilité TRC-Sonatrach.

Dédicaces

*A mes chers bijoux, le charment Anis, et son adorable
petite sœur Fadia,*

*Les bébés les plus beaux du monde, mes cousins Aymen,
Younes et Chouaâib*

Glossaire

BE	Bordereau d'Envoi
BIU	Bordereau Inter Unités
BOD	Bordereau des Opérations Divers
BT	Bordereau de Trésorerie
CTI	Centre de Traitement Informatique
DAS	Direction Administration Siège
DEP	Direction Etudes et Planification
DG	Direction Générale
DIT	Defining Issues Test
DMC	Développement Moral Cognitif
DRH	Direction des Ressources Humaines
FE	Fiche d'Enregistrement
MJI	Moral Judgment Interview
SCF	Système Comptable et Financier
TRC	Activité de Transport par Canalisations

Sommaire

Remerciements	b
Dédicaces	c
Glossaire.....	d
Sommaire	I
Liste des tableaux	III
Liste des figures	IV
Introduction Générale.....	1
Chapitre 1 : introduction à l'Audit et au Contrôle Interne	6
Section 1 : le cadre théorique du contrôle interne	7
Sous-section 1 : le contrôle interne dans une perspective historique.....	7
Sous-section 2 : objectifs et composantes du contrôle interne.....	10
Section 2 : le cadre théorique de l'audit	14
Sous-section 1 : historique, définitions et objectifs de l'Audit	14
Sous-section 2 : Audit interne et fonctions voisines	17
Sous-section 3 : les outils de l'Audit.....	20
Section 3 : méthodologie d'évaluation du Contrôle Interne	25
Sous-section 1 : la phase d'étude	25
Sous-section 2 : la phase de vérification	27
Sous-section 3 : la phase de conclusion	32
Conclusion du chapitre 1	36
Chapitre 2 : Appréciation du contrôle interne, cas activité TRC-SONATRACH	37
Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil	38
Sous-section 1 : bref historique de la SONATRACH SPA	38
Sous section 2 : présentation de l'organigramme de la SONATRACH	42
Sous-section 3 : missions et tâches du Département Comptabilité.....	48
Section 2 : la préparation de la mission d'audit.....	52
Sous-section 1 : examen des circulaires et manuels de procédures	52
Sous-section 2 : description du contrôle interne du Département Comptabilité.....	52
Sous-section 3 : limites de contrôle interne et choix des objectifs	59
Section 3 : pratique de la mission d'audit.....	62
Sous-section 1 : examen des comptes Fournisseurs.....	62
Sous-section 2 : examen des comptes de Trésorerie	66
Sous-section 3 : constats (résultats de la mission)	69
Conclusion du chapitre 2	71

Chapitre 3 : plaidoyer pour l'incorporation de l'éthique individuelle	72
Section 1 : critiques du cadre théorique de contrôle interne.....	73
Sous-section 1 : l'ambiguïté des coûts de risques et de leur corrélation.....	73
Sous-section 2 : la subjectivité de l'évaluation des risques	75
Sous-section 3 : La remise en question de la normalisation de mise en place du contrôle interne.....	77
Section 2 : introduction à l'éthique : définitions et concepts.....	79
Sous-section 1 : Ethique, morale et déontologie.....	79
Sous-section 2 : l'éthique au service du management	82
Sous-section 3 : Ethique de la responsabilité et éthique de la conviction.....	86
Section 3 : l'éthique en islam.....	89
Sous-section 1 : la place de l'éthique en Islam	89
Sous-section 2 : la référence au bien et au mal en Islam	91
Conclusion du chapitre 3	95
Chapitre 4 : conception d'un modèle d'évaluation de l'éthique individuelle au sein de la TRC-SONATRACH	96
Section 1 : les célèbres modèles d'évaluation de l'éthique individuelle	97
Sous section1 : le modèle de développement moral cognitif de Kohlberg.....	97
Sous-section 2 : le modèle de James Rest (1982)	101
Sous-section 3 : Autres modèles de développement moral.....	104
Section 2 : Conception d'un modèle d'appréciation de l'éthique individuelle.....	106
Sous-section 1 : fondements du questionnaire utilisé	106
Sous-section 2 : classement des arguments par stade de DMC	108
Sous-section 3 : procédure d'évaluation adoptée.....	110
Section 3 : réalisation du modèle	114
Sous-section 1 : conditions	114
Sous-section 2 : données collectées	115
Sous-section 3 : explication des résultats.....	118
Conclusion Générale	120
Bibliographie	126
ANNEXE 1 : Modèle d'un ordre de mission.....	131
ANNEXE 2 : Questionnaire de l'évaluation des risques.....	132
ANNEXE 3 : Tables des données récoltées (questionnaire de l'évaluation des risques)..	133
ANNEXE 4 : Autres modèles décisionnels	135
ANNEXE 5 : Questionnaire de l'évaluation de l'éthique individuelle	139
ANNEXE 6 : Exemple d'un Diagramme de Circulation.....	144

Liste des tableaux

Tableau 1: la forme d'une grille d'analyse des tâches	24
Tableau 2: Tableau des risques	26
Tableau 3: compte fournisseurs de service en Dinar - échantillon prélevé -.....	63
Tableau 4: mouvements à tester - compte comptable 401010	63
Tableau 5: compte fournisseurs de service en Devise - échantillon prélevé -.....	65
Tableau 6: mouvements à tester compte comptable 401011.....	65
Tableau 7: compte dépenses d'exploitation -échantillon prélevé-.....	67
Tableau 8: mouvements à réviser compte 512028	67
Tableau 9: mouvements à réviser compte 512025	68
Tableau 10: synthèse du tableau de classement des risques.....	76
Tableau 11: synthèse du tableau de notation des risques	77
Tableau 12: les principales différences entre l'éthique et la morale.....	81
Tableau 13: les différents niveaux du Développement Moral Cognitif	99
Tableau 14: classification du P-score selon les différents stades DMC.....	103
Tableau 15: les différents stades de DMC selon Rossouw.....	105
Tableau 16: les différents stades de DMC selon Gilligan.....	105
Tableau 17: statistiques sur la population étudiée.....	107
Tableau 18: classement des arguments par stades de DMC (dilemme : la journaliste)	109
Tableau 19: classement des arguments par stades de DMC (dilemme : le médecin).....	109
Tableau 20: classement des arguments par stades de DMC (dilemme: l'évadé).....	110
Tableau 21: détermination du stade DMC exemple :le dilemme Heinz	111
Tableau 22: répartition des points marqués par stade de DMC (exemple)	111
Tableau 23: appréciation de l'importance des arguments (exemple).....	112
Tableau 24: répartition des points pondérés par stade de DMC (exemple)	113
Tableau 25: Scores marqués par stade DMC (23 individus).....	116
Tableau 26: Scores marqués par niveau DMC (23 individus)	116
Tableau 27: pourcentage des scores par stades et niveaux de DMC.....	117

Liste des figures

Figure 1: la différence entre l'interview et l'entretien.....	22
Figure 2: structure du rapport d'audit	34
Figure 3: organisation de la SONATRACH en 1970.....	40
Figure 4: les Coûts totaux miniumaux du contrôle interne	73
Figure 5: l'évaluation des risques	75
Figure 6: le développement de l'éthique	82
Figure 7: les trois systèmes éthiques en entreprise.....	83
Figure 8: modèle de prise de décision éthique selon Rest.....	102
Figure 9: répartition des scores sur les différents stades de DMC	117
Figure 10: répartition des scores sur les différents niveau de DMC	118
Figure 11: courbe Bureaucratie/ Risques	121
Figure 12: incorporation de l'éthique (évaluée par le DMC) dans l'évaluation du contrôle interne	123

Introduction Générale

Beaucoup d'écrits d'auteurs Algériens parlent de l'importance du contrôle interne et de son important rôle dans l'amélioration de l'efficacité des processus de l'entreprise, notamment, de son apport à l'amélioration de la problématique de l'asymétrie d'information en théorie de l'agence avec ses divers types.

La question à poser dans ce contexte : est-ce vraiment la problématique de gouvernance est assez posée en Algérie ? la plupart des entreprises Algériennes sont ; ou bien des entreprises familiales gérées par leurs propriétaires- ce genre de firmes n'est pas soumis à la problématique de gouvernance - ou bien des sociétés publiques dont les rapports financiers ne sont pas suffisamment diffusés, d'où l'impossibilité d'aborder le problème de l'asymétrie d'information. Ne restent qu'une minorité - abstraction faite des deux premières catégories (familiales et publiques) - qui sont exposées à l'asymétrie d'information et la gouvernance. Nous déduisons alors, qu'il est plus approprié d'aborder d'autres problématiques dans le domaine du contrôle interne et de l'audit, plutôt, que de les formuler autour de la gouvernance et l'asymétrie d'information.

La présente recherche est formulée autour du volet informel du contrôle interne. Ce volet est peu abordé dans les recherches précédentes, en dépit de son importance cruciale, qui colle à notre culture et nos traditions sociales fortement dépendantes de la 'spiritualité' inspirée de nos valeurs religieuses, à l'opposé de la culture occidentale empreinte de 'réalisme exagéré'. Ce pur réalisme reflète leurs notions et leurs approches que nous remarquons aussi en audit et au contrôle interne, dès lors, que leurs fondateurs et leaders jusqu'au jour d'aujourd'hui sont les Américains et les Européens.

Les autorités Algériennes ont décidé d'adopter un paradigme d'économie de marché dès les années 90. Les mécanismes de ce modèle économique n'ont pas réussi à s'imposer jusqu'au jour d'aujourd'hui. Le cadre théorique du contrôle interne est fortement inspiré des notions de l'économie de marché, qui a connu un échec total en dépit de multiples tentatives de son instauration en Algérie. D'où l'échec annoncé du contrôle interne pour la lutte contre les différents fléaux (fraudes fiscales, scandales financiers, détournements...etc.).

Cette étude n'est pas contradictoire avec le courant occidental, elle est en harmonie avec le passage de l'entreprise qui laissait peu de place à l'individu, à une entreprise qui en fait le pivot de sa réussite.

« Les deux choses les plus importantes n'apparaissent pas au bilan de l'entreprise : sa réputation et ses hommes » Henry Ford (1863, 1947).

Henry Ford reconnaissait implicitement que les deux éléments impalpables : la réputation et la qualité des hommes qui sont de nature informelle sont plus importants que tout ce qui est matériel. En s'appuyant sur la qualité du comportement humain, cette étude vient en prolongation du passage de l'individu acteur à l'individu sujet d'études : du taylorisme à la tendance managériale.

Une autre raison pour aborder ce thème est que le monde souffre depuis plusieurs années de corruption et les scandales financiers qui se suivent. La mise en place du contrôle comptable pour la première fois dans l'histoire au début du XXème siècle n'a fait que limiter les dégâts, juste quelques années après les méthodes de fraudes furent développées à leur tour. Une série d'améliorations en termes de contrôle eurent conduit au contrôle interne tel qu'on le connaît aujourd'hui, mais dans chaque étape, les malversations sont toujours en avance.

Preuve en est la dernière crise financière survenue après les lois préventives à l'image de la loi SOX en 2002 aux Etats Unis d'Amérique et la LSF en Europe en 2003. Aussi nous estimons que pour pouvoir prévenir les velléités de fraudes, il est nécessaire de penser à de nouvelles méthodes autres que celles qui ont prévalu à ce jour ; à l'exemple de l'éthique qui peut de notre point de vue responsabiliser les individus en ayant recours à leur sens civique et citoyen. Nous rejoignons ici René Barjavel (1911, 1985) qui dit : « *les hommes de l'état vivent au jour le jour, tous les événements les surprennent, et les problèmes qu'ils s'efforcent de résoudre sont ceux de la veille ou de l'avant-veille, qu'ils n'ont d'ailleurs pas encore compris* ».

Le choix du présent thème s'est fait pour différentes raisons objectives et personnelles. En ce qui concerne les raisons objectives, elles se résument dans les points suivants :

- En dépit de son importance capitale, le volet informel du contrôle interne n'est pas assez traité,
- Le paradoxe entre l'existence d'une grande masse de procédures, formant une bureaucratie, et la fragilité des systèmes de contrôle interne dans l'administration Algérienne,
- La préoccupation de résolution des problèmes organisationnels des entreprises Algériennes.

Tandis que les raisons personnelles sont les suivantes :

- Notre but de spécialisation dans le domaine de l'audit et le contrôle interne,
- Faire une recherche plus approfondie qui complète le sujet traité dans le mémoire de licence.

Un système de contrôle interne défaillant conduit selon une logique populaire célèbre à de multiples preuves de fraudes et un taux conséquent d'erreurs au sein de l'organisme. A contrario, un dispositif fiable maîtrise raisonnablement les erreurs et les fraudes. Bien évidemment, ce point de vue est fortement justifié en théorie. Or, des témoignages crédibles ont démenti cette théorie sur la base d'exemples concrets allant dans le sens de la remise en cause de notre raisonnement fondé sur une idée manichéenne.

Les banques Américaines qui furent derrière la crise économique-financière récente disposent d'un système de contrôle interne très efficace et très sensible aux éventuels incidents; mais ces « fameux » dispositifs sophistiqués ne les avaient quand même pas prémunis contre le krach. La question est loin d'être insignifiante eu égard à ses conséquences économiques désastreuses et son impact mondial. Ceci ne remet, évidemment, pas en cause l'importance du contrôle interne, mais la qualité et la méthodologie de notre jugement. A part ces banques, les exemples qui peuvent être énoncés sont multiples.

De cela, la présente recherche a pour objectif de mettre au centre du débat les enjeux et les défis du Contrôle Interne en Algérie. il s'agit tout d'abord de constater l'incontournable écart entre le jugement attribué à l'efficacité du contrôle interne -par l'auditeur interne ou externe- et son rendement sur le terrain au sein d'une entreprise Algérienne exprimé en termes d'erreurs et de fraudes, préservation des actifs, efficacité des opérations...etc. L'évaluation de la signification de cet écart va donc s'imposer en deuxième lieu. Ensuite, nous procéderons à la justification théorique de ces paradoxes tout en apportant quelques critiques. Enfin, l'étude se clôturera par la suggestion d'une alternative qui constituera à notre sens une solution.

Problématique de la recherche

La problématique fondamentale de l'étude se pose alors comme suit :

Comment introduire l'éthique individuelle dans le processus d'évaluation du contrôle interne ?

De cette problématique découle une série de questions secondaires :

- Quel est le cadre organisationnel du système de contrôle interne ?
- L'application des différentes théories relatives au contrôle interne, peut-elle être adaptable au contexte Algérien ?
- Quelles sont les réserves qui peuvent être déduites afin de renforcer le cadre théorique du contrôle interne ?
- A quel point l'intégrité des agents pourrait-elle influencer le déroulement des procédures de gestion ?

L'hypothèse principale

L'orientation des travaux détaillés de l'audit devrait s'appuyer sur une analyse double, à savoir, l'évaluation des risques et l'appréciation de l'éthique individuelle.

Les hypothèses de la recherche

- Le raisonnement moral cognitif individuel pourrait être un élément décisif dans le bon déroulement du contrôle interne,
- Les décisions que les individus prennent en dilemme éthique reflètent leur niveau de Développement Moral Cognitif,
- Les caractéristiques de la situation et le climat éthique, interagissent avec le raisonnement moral cognitif dans la prise de décision éthique,
- L'incorporation de l'éthique individuelle dans la méthodologie d'audit demeure nécessaire afin d'améliorer le jugement du contrôle interne.

Une brève revue critique des écrits parus dans le domaine

Parmi les raisons qui nous ont motivés à aborder ce sujet, est que le présent thème, tel que nous envisageons de l'aborder, a été rarement traité. Malgré les efforts conséquents que nous avons fournis afin de mettre la main sur des recherches similaires appliquées en Algérie, nous avons quand même échoué. Ceci pourrait être dû aux moyens limités dont nous disposons, ou encore, à la non diffusion des recherches entreprises au sein des différentes universités algériennes. En revanche, les recherches suivantes nous ont servies pour démarrer notre étude :

« *Les auditeurs face à l'éthique. Messages éthiques implicites et explicites : quelles perceptions et réactions des auditeurs de certification légale ?* », Thèse de doctorat en sciences de gestion, présentée et soutenue le 24/11/2009 par **Olivier CHARPATEAU** au sein de l'université Paris 1- Panthéon Sorbonne.

L'auteur a procédé à la conception d'un modèle d'appréciation de l'éthique individuelle, il a introduit un ensemble de variables explicatives, puis il a testé la signification de chacune. Cette étude se croise avec la nôtre dans la mesure où toutes les deux s'interrogent sur l'évaluation du Développement Moral Cognitif. Sauf que l'auteur dans sa thèse déclare qu'il a opté pour le Defining Issues Test en sa deuxième version (DIT2) comme outil d'évaluation, ce qui fait, qu'il devait passer par l'université de Minnesota des Etats Unis qui détient le copyright de cet instrument. Alors que nous comptons concevoir notre propre procédure d'évaluation et de l'appliquer sur notre population.

«*Audit et développement moral cognitif*». Article rédigé par **Christian PRAT**. Publié dans la revue : *Finance Contrôle Stratégie*, Volume 6, N° 3 septembre 2003: PP. 117 – 136.

Après avoir exposé une intéressante synthèse de l'approche de Piaget sur le Développement Moral Cognitif, l'auteur a présenté une analyse empirique menée dans le contexte français du commissariat aux comptes à propos du niveau de Développement Moral Cognitif des auditeurs. Le point commun avec notre recherche réside dans le fait que les deux sont à la recherche d'une façon d'incorporer l'éthique individuelle - qui est un sujet d'actualité - dans le domaine de l'audit. Toutefois, notre étude se distingue par le fait de tenter d'introduire l'éthique dans la démarche de l'audit et non pas pour analyser le comportement des auditeurs.

«*Measuring the Ethical Levels of Special Education Teachers*». Article rédigé par Craig J. Rice et Carl Stein. Publié sur la revue : *The Open Ethics Journal*, USA, 01/2009, N°3: pp 13-19.

En s'appuyant sur le DIT (defining Issues test), l'auteur procède à une étude empirique sur une population constituée de 475 professeurs dans les différentes écoles publiques sises à l'ouest des Etats Unis. L'objectif de cette étude consiste à s'interroger, d'ailleurs, si le raisonnement moral influence le comportement du professeur. En outre, l'auteur s'est intéressé à une éventuelle relation entre le score marqué au DIT avec plusieurs variables telle que : l'âge et l'expérience professionnelle.

«*Développement socio-cognitif et jugement moral*». Article rédigé par Lehalle, H ; Aris, C ; Buelga, S ; & Musitu, G. publié dans la revue : *L'orientation scolaire et professionnel*, 33 2004: PP 289-314.

L'auteur met l'accent sur l'approche développementale du jugement moral, sa conception et les principes fondamentaux sur lesquels elle se base. Il a aussi traité les différents stades de Développement Moral Cognitif en les décrivant en détail. Aussi il finit par critiquer le modèle de Kohlberg et mentionner les modèles successeurs. A part ce que l'auteur a fait, nous comptons mener une recherche pratique sur l'appréciation de l'éthique.

La démarche méthodologique adoptée

Nous entamerons cette étude par l'exposition du cadre théorique du contrôle interne et de l'audit dans le but de rapprocher cette recherche à l'intelligibilité, ensuite, nous appliquerons intégralement le processus d'évaluation du contrôle interne au sein d'une firme Algérienne tel qu'il est décrit en théorie.

Nous rendons compte, ensuite, de l'incompatibilité de cette approche dans le contexte de notre organisme de stage, et c'est à partir de là que nous allons mettre l'accent sur quelques points qui constituent, à notre point de vue, des limites. Nous proposerons, enfin, une méthodologie de mesure de l'éthique individuelle, que nous appliquerons au sein du même organisme, tout en démontant comment ceci pourrait améliorer le jugement que nous attribuons au dispositif du contrôle interne.

Plan de la recherche

La présente étude est subdivisée en quatre (4) principales parties dont deux théoriques et deux pratiques. Chacune de ces parties fera l'objet d'un chapitre distinct, nous obtiendrons donc, deux (2) chapitres théoriques et deux (2) chapitres pratiques qui se chevaucheront.

Le premier chapitre (théorique) aborde le cadre théorique du contrôle interne et de l'audit, ainsi que la méthodologie de l'audit. Nous appliquerons au deuxième chapitre (pratique) une mission d'audit conformément aux principes et règles théoriques en vigueur.

Au sein du troisième chapitre -encore théorique-, des critiques à propos du cadre théorique de l'audit seront apportées afin de préparer le terrain pour l'incorporation de l'éthique individuelle dans la méthodologie d'audit. Puis au dernier chapitre -pratique- nous synthétiserons les principaux modèles d'évaluation de l'éthique desquels nous nous en inspirons pour concevoir notre propre modèle.

Chapitre 1 : introduction à l'Audit et au Contrôle Interne

Dans la foulée des développements technologiques, commerciaux et financiers qu'a connus le monde durant sa dernière décennie, le contrôle interne et l'audit n'étaient pas à l'abri des changements auxquels nous assistons aujourd'hui et dont les précurseurs sont les Etats Unis (la loi SOX) et les pays Européens (LSF). Ces lois ont tiré le contrôle interne vers le haut, en lui attribuant plus d'importance et plus d'attention par la réglementation et la sensibilisation de tous les agents économiques. Aujourd'hui, il s'est propagé comme outil de gestion incontournable orienté vers la conformité.

Le contrôle interne est l'affaire de tous. Quelle que soit notre position dans le schéma économique (état, banque, manager ou même un simple fonctionnaire) on est dans l'obligation de collaborer à son perfectionnement et coopérer avec les dirigeants qui s'occupent de sa mise en place, et les auditeurs qui défendent sa mise en œuvre. Cela, afin de rationaliser l'allocation des ressources économiques.

En vue de répondre à la problématique principale de cette étude, et avant de basculer dans les notions et les concepts complexes relatifs au contrôle interne, l'illustration des notions basiques, à l'image des définitions et objectifs, s'impose fortement.

Pour-cela, le présent chapitre va être subdivisé en trois (3) sections, dont chacune va aborder les notions théoriques nécessaires quant au contrôle interne ou à l'audit, bien qu'elles sont organisées selon un enchaînement logique d'idées qui se suivent:

- Section 1 : le cadre théorique du Contrôle Interne,
- Section 2 : le cadre théorique de l'audit,
- Section 3 : méthodologie d'évaluation du Contrôle Interne.

Section 1 : le cadre théorique du contrôle interne

Le Contrôle Interne n'a sans doute jamais été l'objet de discussions aussi intenses qu'aujourd'hui. Certaines crises d'entreprises et faillites, lourdes de conséquences, ont clairement montré qu'il était urgent d'agir sur les mécanismes de surveillance des entreprises. Résultat, diverses réglementations, allant parfois très loin, sont venues encadrer les activités de surveillance et de contrôle des entreprises. Cette évolution soulève différentes questions. Il demeure ainsi un certain flou quant à la manière dont un contrôle interne efficace doit être organisé. De plus, compte tenu des coûts parfois considérables de son adaptation, la contrainte à le rendre obligatoire en raison de son utilité est de plus en plus souvent remise en question.

Il est en revanche indéniable que les entreprises doivent soumettre leur contrôle interne à un examen critique. Il leur faut régulièrement analyser et remettre en question les procédures existantes. L'adaptation à la réglementation n'était pas considérée comme un mal nécessaire, mais comme une chance de mettre sur pied un instrument de gestion et de contrôle efficace. Limiter le contrôle interne aux seules activités de contrôles ne suffit pas. L'organisation d'un solide environnement en fait partie, tous comme la gestion des risques, l'information et la communication, ainsi que la surveillance. Ces cinq éléments constituent les composantes du contrôle interne dont nous allons étaler en détail dans cette section, qui englobe aussi trois (3) sous-sections intitulées comme suit :

- Sous-section 1 : le contrôle interne dans une perspective historique,
- Sous-section 2 : définition, objectif et composantes du Contrôle Interne,
- Sous-section 3 : identification du volet formel et informel du Contrôle Interne.

Sous-section 1 : le contrôle interne dans une perspective historique

L'approche du contrôle interne dans sa dimension historique laisse accroire que l'acte de contrôler n'est pas récent. Cependant c'est au fur et à mesure des différents scandales financiers que le concept de contrôle interne a véritablement pris forme. Il y a tout d'abord eu une évolution de la perception du contrôle avec la prise de conscience qu'il ne s'agissait pas uniquement de contrôles des états financiers ou des procédures. De plus la prise de conscience a porté sur les conséquences que des failles dans les contrôles pouvaient amener. Il a fallu alors définir ce qu'il fallait entendre et attendre du ou des contrôles.

La libéralisation accrue du système économique qui confère au marché financier un rôle central dans le financement des entreprises, remet en question les équilibres entre les différents acteurs économiques. Jusqu'à la fin des années 80, l'entreprise était toujours considérée comme une boîte noire transformant les matières premières en produits finis. Donc, toutes les activités de contrôle étaient orientées vers le processus de production.

Le rôle des banques dans le financement de l'économie est devenu de plus en plus considérable. Il devenait alors nécessaire d'exercer un minimum de contrôle sur les bilans des entreprises : ainsi des firmes comptables ont commencé à apparaître dont le rôle est d'examiner ces bilans et formuler une opinion. Progressivement, il est devenu irréaliste d'analyser tous les comptes et de vérifier toutes les transactions : il semblait donc logique de dévier les investigations vers le processus comptable lui-même qui a contribué à la réalisation de ces états. La notion de « *contrôle interne* » a ainsi été associée à ces processus comptables.

Au début du XX^{ème} siècle, les notions de contrôle administratif et contrôle opérationnel commencent à apparaître. Les Etats Unis ont réagi au krach de 1929 par la mise en place d'un certain nombre de lois afin de favoriser la transparence des états financiers des sociétés cotées ; et par la création de la *Securities and Exchange Commission* (SEC) en 1934.

Cette dernière élargira la responsabilité de la fiabilité des rapports financiers aux professions comptables ainsi qu'à l'ensemble des intervenants dans les transactions.¹

Ce n'est cependant qu'en 1949 qu'une tentative de définition est esquissée par l'Institute Internal Audit (IIA)² où il est fait référence au contrôle interne, « *contrôle qui comprend le plan de l'organisation et toutes les méthodes et mesures qui permettent d'assurer la sauvegarde des actifs de l'entreprise* ». Cette définition élargissait considérablement la notion de contrôle interne, au-delà des fonctions comptables et financières.

En 1958, le *Committee on Auditing Procedure* (CAP) a émis un ensemble de normes en matière de procédures d'audit appelé *Standard of Auditing Procedure* (SAP N°29)³ qui distingue : le contrôle comptable qui vise à s'assurer de la préservation des actifs et la fiabilité des états financiers, par rapport au contrôle administratif qui vise à s'assurer de la pertinence des processus opérationnels. Le CAP a émis aussi la SAP N°33 précisant que l'Auditeur externe est concerné principalement par le contrôle comptable, mais il peut effectuer des sondages sur le contrôle administratif si cela peut lui apporter des éléments quant à la fiabilité des états financiers.

En 1973, la SAS N°1 (remplaçant la nomenclature SAP) propose des définitions aux contrôles comptable et administratif, précisant comment le contrôle comptable peut servir la direction et donc le contrôle administratif, et vice-versa. Ce qui rend de fait la distinction entre les deux contrôles injustifiable.

Les changements dans l'environnement américain liés aux affaires du Watergate ont rendu le public sceptique sur les organisations et leur transparence. En 1977, par réaction aux événements du marché, la SEC crée le *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA) : cette loi rend illégal le fait de ne pas avoir de dispositif de contrôle interne adéquat. Dans la même année mais en France, l'Ordre des experts comptables définit le contrôle interne comme « *l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise* », mettant l'accent sur l'expression « *maîtrise* » qui laisse entendre qu'il ne s'agit plus d'un contrôle à posteriori mais d'un contrôle permanent. Ainsi une définition est proposée par l'*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) en 1978 : « *le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la Direction* ».

En 1979, la SEC propose aux sociétés cotées d'émettre une opinion sur le dispositif du contrôle interne et sur la concordance avec les règles édictées par le FCPA dans le rapport de fin d'année. Il apparaît alors de plus en plus clairement que la distinction entre contrôle administratif et contrôle comptable devient difficile à admettre. L'application de cette proposition eut pour conséquence une augmentation importante des coûts de l'audit (dus à l'augmentation de la demande). C'est pourquoi l'internalisation de cette fonction s'est largement exercée au début des années 80.

¹STOLOWY H., PUJOL E. et MOLINARI M., Audit financier et contrôle interne : L'apport de la loi Sarbanes-Oxley, Revue française de gestion, 2003/6, n° 147, p 135.

² Fondée en 1941, l'Institut des Auditeurs Internes (IIA) est une association professionnelle internationale dont le siège mondial à Altamonte Springs, en Floride, Etats-Unis.

³ Les SAP constituent un ensemble de normes en matière de procédures d'audit. Elles seront remplacées par les *Statements on Auditing Standards* (SAS), normes définies par l'AICPA aux Etats-Unis. En matière d'audit, the *International Audit and Assurance Standards Board* l'IAASB a également défini des normes ISA (*International Standard on Auditing*) au nombre de 40.

Après une série de débâcles financières aux Etats Unis, le gouverneur de la réserve fédérale a créé la *Treadway Commission* (TC); cette commission devait identifier les facteurs qui conduisaient à des états financiers frauduleux et faire des recommandations qui réduiraient ces fraudes. La commission a remis son rapport en 1987 : une des conclusions du rapport avait avancé que 50% des fraudes découvertes dans les états financiers étaient dues à des dispositifs de contrôle interne déficients.

Le rapport Treadway contient 50 recommandations pour réduire le risque de fraude dans les états financiers. Il apporte une précision importante : « *le contrôle interne ... est destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants : la réalisation et l'optimisation des opérations, la fiabilité des informations financières, la conformité aux lois et règlements en vigueur* ». Cette définition nuance le rôle du contrôle interne en précisant qu'il n'apporte pas une garantie totale mais une couverture raisonnable des risques. La commission met en avant notamment l'environnement de contrôle et les codes de conduite.¹

En 1988, l'AICPA's Auditing Standards Board (ASB) américain continue dans ce sens en publiant huit (8) nouveaux règlements, afin notamment de mettre l'accent sur la responsabilité des auditeurs, sur la nécessité de communication avec le Comité d'Audit ; répondant aux différentes critiques qui avaient été faites à la profession des auditeurs pour ne pas avoir prévenu les défaillances institutionnelles. Le mois d'Avril de la même année, la norme SAS N°55 ne parle plus de contrôle administratif ni de contrôle comptable. Elle parle d'environnement de contrôle, de système comptable et de procédures de contrôle. Cette norme réaffirme le rôle de la Direction dans le dispositif de contrôle.

Le Committee of Sponsoring Organizations (COSO) a été mis en place par la (TC) en 1985, dont l'objectif est d'améliorer la qualité du reporting financier² ; cet organisme s'est occupé du développement de suivi des recommandations émises par la *Treadway Commission*. Parallèlement au développement de ces dispositifs aux USA, d'autres pays ont promu le contrôle interne : la France, le Canada, le Royaume-Uni et l'Australie.

En 1992, le COSO publie 'Internal Control-Integrated Framework' (ce qu'on appelle également Coso Report) : ce document définit les trois objectifs majeurs du contrôle interne :

- Efficacité et performance des opérations,
- Fiabilité des états financiers,
- Conformité vis à vis des lois et règlements.

Dans les années 2000, de nombreux scandales financiers ont à nouveau mis en défaut la fiabilité des états financiers (ENRON notamment, et aussi Adelphia, Xerox et surtout WorldCom). Le législateur américain a répondu par l'adoption de la loi fédérale dite : « *le Sarbannes Oxley Act* »³ (SOX), votée par le Congrès des Etats Unies et ratifiée par le président le 30 juillet 2002. Cette loi avait pour objectif d'augmenter la responsabilité des sociétés en ce qui concerne la mise en place, l'évaluation et le pilotage du dispositif de contrôle interne et de mieux protéger les investisseurs, et même d'encadrer la fonction d'auditeurs.

Dans le même esprit, la France a adopté la loi N° 2003-706 le 1^{er} août 2003 dite « *loi de Sécurité Financière* » (LSF) qui s'applique pour les exercices ouverts à compter du

¹ Béatrice Bon-Michel, LE CONTROLE INTERNE : DU CONCEPT A LA METHODE, Mars 2007 pp 2 - 5

²Erwan MUSY, Le contrôle interne dans les organismes d'assurance : rôle, enjeux et évolution, Mémoire soutenu décembre 2007, MBA Manager d'Entreprise d'Assurance, Ecole Nationale d'Assurances, conservatoire national des arts et métiers, p 37

³D'après le nom de ses promoteurs, le sénateur Paul Sarbanes et le représentant Michael Oxley.

1^{er} Janvier 2003, et qui assujettit toutes les sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne à de nouvelles mesures d'information. Cette loi s'inscrit dans la continuité de la loi SOX, elle a pour objectif de rétablir la confiance des porteurs de titres quant à la transparence des informations fournis par les états financiers qui se sont décrédibilisés après l'affaire Vivendi Universal¹.

Même si toutes ces dispositions, lois et réglementations ont servi à beaucoup de choses lors de leur promulgation; malheureusement, elles n'ont pu éviter la crise économico-financière récente. Donc, il va falloir penser à améliorer voire renforcer le cadre théorique du contrôle interne afin de faire face aux éventuels scandales et crises similaires dans l'avenir.

Fort des différentes définitions fournies par les divers organismes nationaux et internationaux, il a fallu présenter une définition traduisant l'image qu'on entend par le système de contrôle interne aujourd'hui.

Sous-section 2 : objectifs et composantes du contrôle interne

Nous illustrons ci-après l'origine du terme « contrôle interne », ses objectifs et ses composantes.

1. *L'origine du terme « contrôle interne »*²

Il est vrai que l'expression « contrôle interne » ne reflète pas vraiment le concept qu'elle définit, ce qui est normal, vu qu'il s'agit d'une traduction littérale française du terme anglais « internal control ».

Le mot '*contrôle*' en français a deux significations différentes, la première synonyme de '*vérification ou surveillance*', tandis que la deuxième (plus large) est la '*domination morale*'. Cependant, le sens du mot anglais '*control*' se rattache plutôt à des notions telles que l'autorité, la direction, le commandement, le gouvernement, l'influence et d'une manière générale la maîtrise de quelque chose. Donc, « *La traduction littérale du terme 'internal control' en 'contrôle interne' a donc été malheureuse puisqu'elle a fortement contribué à faire percevoir dans la fonction la seule notion de vérification (avec des contrôleurs qui vérifient qu'une chose est valide ou pas) plutôt que celle de maîtrise qui convient pourtant mieux pour décrire ce qu'est la finalité réelle du contrôle interne. Aussi, si l'on veut faciliter la compréhension du concept, le terme (et le concept) d'«internal control» devrait plutôt être interprété dans le sens de la 'maîtrise des activités'* ».³

2. *L'objectif du contrôle interne*

Toutes les définitions présentées dans la précédente sous-section ont exprimé un ou plusieurs objectifs relatifs au contrôle interne. Il y a lieu maintenant de trancher sur le pourquoi de ce système.

Le dispositif de contrôle interne possède un objectif multidimensionnel, il s'agit de fournir une assurance raisonnable quant à :

¹ Laurent CAPPELLETTI, la normalisation du contrôle interne : esquisse des conséquences organisationnelles de la loi de sécurité financière, congrès de l'association francophone de comptabilité, 2004, Orléans, p2 « communication dans les congrès nationaux et internationaux »

² Jean-Luc Sauget Lydia Koestler, Le contrôle comptable bancaire, 1998, France, P27

³ Erwan MUSY, Le contrôle interne dans les organismes d'assurance, rôle, enjeux et perspectives d'évolution, Mémoire soutenu en décembre 2007, MBA Manager d'Entreprise d'Assurance, Ecole nationale d'assurances, conservatoire national des arts et métiers, p20

- La fiabilité des informations financières publiées sous forme de rapports financiers : dans l'intérêt des différentes parties prenantes,
- La maîtrise de l'entreprise : dans l'intérêt des dirigeants de l'entité,
- L'efficacité des opérations : dans l'intérêt des chefs des opérations,
- La conformité vis à vis des lois et règlements : dans l'intérêt de l'état,
- La protection des actifs : pour l'intérêt du (des) propriétaire(s).

3. Composantes du contrôle interne

Le processus de contrôle interne, qui visait traditionnellement à réduire la fraude, les détournements de fonds et les erreurs, a pris une dimension plus vaste et recouvre l'ensemble des risques encourus par les organisations. Il est admis à présent qu'un processus de contrôle interne sain est essentiel pour qu'une entreprise puisse réaliser les objectifs qu'elle s'est fixés. Le contrôle interne consiste en cinq éléments étroitement liés:¹

- Environnement de contrôle,
- Evaluation des risques,
- Activités de contrôle,
- Information et communication,
- Pilotage.

Dans la suite de la présente partie, chaque composant va être détaillé afin d'exprimer la place du contrôle interne dans la société :

a) Environnement de contrôle²

L'environnement du contrôle est un élément capital dans la constitution d'une culture d'entreprise appropriée, puisqu'il détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin du contrôle interne dans l'organisation. Il englobe les facteurs mentionnés ci-après dont le degré d'application diffère d'une firme à une autre:

- Intégrité et éthique

« Un environnement fortement imprégné d'éthique à tous les niveaux hiérarchiques de l'entreprise est vital au bien-être de celle-ci, à celui des entreprises et des personnes rentrant dans son rayon d'influence et à celui du public en général. Un tel état d'esprit contribue de manière importante à l'efficacité des politiques et des systèmes de contrôles mis en place par l'entreprise et exerce une influence sur les comportements, qui échappent aux systèmes de contrôle, aussi sophistiqués soient-ils »³

Le précédent paragraphe explique comment un environnement favorisant le comportement 'éthique' peut remédier aux lacunes du contrôle interne en termes de maîtrise du risque inhérent.

- Compétences

Il existe toujours un compromis entre l'étendue du contrôle et le niveau de la compétence requise. La tâche de contrôle ou de révision au sein d'une organisation compétente est très souvent plus facile et plus fiable.

- Conseil d'administration et Comité d'audit

¹ Philippe NOIROT, Jacques WALTER, le contrôle interne pour créer de la valeur !, AFNOR édition, 2008, Paris, p 20

²IFACI, la nouvelle pratique de contrôle interne, édition d'organisation, 2000, Paris, pp 36-48

³ Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting 1987

L'indépendance des auditeurs vis-à-vis des dirigeants, leur niveau d'engagement dans la conduite de l'entreprise et leur rigueur dans le contrôle influencent certainement l'environnement de contrôle et la culture de l'entreprise.

- Philosophie et style de management des dirigeants

Le style de management a une importante incidence sur l'activité de contrôle. Car, dans une firme gérée de façon informelle, les dirigeants ne peuvent se référer qu'aux déclarations verbales. En revanche, dans une société ayant un style de management plus conventionnel, les responsables s'appuieront d'avantage sur les procédures écrites et les documents officiels.

- Structure de l'entreprise

L'optimisation des processus opérationnels est l'une des principaux objectifs du contrôle interne. Or, cela ne peut se réaliser que si la structure est compatible avec stratégie de l'entreprise.

- Délégation des pouvoirs et domaines de responsabilité

Elle concerne la manière dont les individus et les équipes sont encouragés à prendre des initiatives pour aborder et résoudre les problèmes de l'entreprise, stimulés à innover afin d'accroître la compétitivité.

- Politique en matière de ressources humaines :

Elle traduit les exigences de l'entreprise en matière d'intégrité, d'éthique et de compétence. Cette politique englobe le recrutement, la gestion des carrières, la formation, les évaluations individuelles, les conseils aux employés, les promotions, la rémunération et les actions correctives.

b) Evaluation des risques¹

Consiste en l'identification des facteurs susceptibles de menacer la réalisation des objectifs, compte tenu de l'évolution permanente de l'environnement micro et macro-économique. Il s'agit d'un processus exprimant comment les risques doivent être identifiés et évalués. Il est influencé par la formulation, la compatibilité et la réalisation des objectifs.

c) Activités de contrôle²

Les activités de contrôle sont conçues et mises en œuvre pour faire face aux risques décelés par la firme au moyen du processus d'évaluation des risques décrits précédemment. Ces activités comportent deux étapes: la première est l'établissement des politiques et procédures de contrôle; tandis que la deuxième est la vérification du respect de la conformité à ces politiques et procédures. Les activités de contrôle se situent à tous les niveaux du personnel de l'entreprise, y compris la direction générale et le personnel directement en contact avec le marché, et revêtent des formes différentes: examens au plus haut niveau; contrôles d'activité appropriés pour les différents départements ou unités; contrôles physiques; vérification du respect des plafonds d'engagement et suivi en cas de non-respect; système d'approbations et d'autorisations; système de vérifications et de contrôles par rapprochement.

d) Information et communication

¹ IFACI, op.cit. pp 50-69

²Comité de Bâle sur le contrôle bancaire, Cadre pour Les Systèmes De Contrôle Interne dans Les organisations bancaires, Septembre 1998, France, p 15

La qualité de l'information dépend, entre autres, de son contenu, son délai, son exactitude, son accessibilité et sa mise à jour. C'est pourquoi, les données doivent être collectées et traitées afin de leur donner un sens, puis mises à la portée des personnes ayant droit. Une communication efficace implique une circulation multidirectionnelle d'informations (ascendantes, descendantes et transversales) ; en d'autres termes, un système d'information fiable et sensible vis-à-vis des changements internes ou externes. Pour conclure le système de contrôle interne et le système d'information sont étroitement liés, par conséquent, interdépendants.

e) Pilotage¹

Le système de contrôle interne doit être lui-même contrôlé. Pour cela, il convient de mettre en place un système de pilotage permanent, de procéder à des évaluations périodiques ou encore de combiner les deux méthodes. Le pilotage 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 utilisées par le personnel à l'occasion de ses travaux. L'étendue et la fréquence des évaluations dépendront essentiellement du niveau de risque et de l'efficacité du processus de surveillance permanente. Les faiblesses de contrôle interne doivent être portées à l'attention de la hiérarchie, les lacunes les plus graves doivent être signalées à la direction générale et au conseil d'administration.

Le contrôle permanent repose sur la mise en œuvre en continu de l'identification et de l'évaluation des risques, des procédures, des contrôles, d'un reporting dédié et du pilotage associé. Il comprend ainsi deux niveaux : un premier niveau de surveillance permanente réalisée par le cadre opérationnel, et un second niveau de responsabilité exercée par des unités exclusivement dédiées aux activités de contrôle et indépendantes des unités opérationnelles.

Après avoir exposé les différentes définitions attribuées au contrôle interne au fil du temps, ses principaux objectifs et ses composantes ; la présente section et clôturée par la description des deux principaux volets regroupant le système de contrôle interne au sein d'une organisation quelconque.

¹Comité de Bâle sur le contrôle bancaire, op.cit. p 20

Section 2 : le cadre théorique de l'audit

Après avoir achevé la première section -du présent chapitre- intitulée le cadre théorique du Contrôle Interne, il est admis que ce dernier est plus qu'indispensable pour le bon fonctionnement d'une organisation. Le problème qui se pose encore est comment dynamiser ce dispositif ? Autrement dit, comment peut-on assurer sa flexibilité et son adaptation parallèlement aux changements imposés par l'environnement externe ? A ce stade, l'audit - avec ses divers types- vient de répondre à ces questions.

Ainsi, cette section tout entière sera dédiée à la démonstration des concepts nécessaires à la compréhension de la nature de l'audit. Elle regroupe trois (3) sous-sections, à savoir :

- Sous-section 1 : historique, définitions et objectifs de l'Audit,
- Sous-section 2 : Audit Interne et fonctions voisines,
- Sous-section 3 : les outils de l'Audit.

Sous-section 1 : historique, définitions et objectifs de l'Audit

L'audit interne, tel qu'il est organisé et pratiqué aujourd'hui dans notre pays et dans le reste du monde, résulte du besoin de maîtrise des directions générales, confrontées à la taille de leur entreprise, à l'augmentation du volume d'informations, à la pression de l'environnement, enfin à des centres d'exploitation de plus en plus nombreux et situés dans un grand nombre de pays. Cette sous-section a pour objectif de fournir au lecteur un cadre d'analyse historique et théorique de la création de la fonction d'audit.

1. Historique

Les premiers auditeurs dans l'histoire sont apparus dès l'Antiquité avec le développement de la comptabilité ; ils avaient pour rôle de procéder à la vérification des comptes. Le mot *auditeur* est d'ailleurs un terme de droit emprunté en 1230 au latin *auditorou auscultator*, dérivé lui-même du supin de *audire* («entendre » et « écouter » puis « comprendre »). Les Romains sont les premiers à employer ce terme pour désigner -au nom de l'empereur-un contrôle sur la gestion des provinces. Or, cette fonction n'a été véritablement reconnue en tant que profession qu'à partir de XIII^{ème} siècle par le roi Edouard Ier d'Angleterre qui avait donné le droit aux barons de nommer des *auditors*, chargés de vérifier les comptes. Ce n'est donc pas avant 1285 que le terme 'Audit' a été utilisé formellement pour la première fois¹.

Au XII^{ème} siècle, le mot "audientia" ou "audience" prend une signification juridique : l'auditeur est alors officier de justice, parfois audier². Donc, les premiers audits semblent avoir été verbaux dans leur forme et juridiques dans leur structure³.

« Depuis ses origines latines ... le mot audit a subi bien des vicissitudes et sa médiatisation a multiplié les contresens. Mais si on le qualifie « audit interne » il se réfère à une fonction précise, dont les origines ont parfois été identifiées à des pratiques anciennes »⁴.

¹ David CARASSUS, Georges GREGORIO, GOUVERNANCE ET AUDIT EXTERNE LEGAL : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes, communication aux 9^{èmes} journées d'histoire de la comptabilité et du management, Institut de la gouvernance, Mars 2003, extrait de l'ouvrage : « Edward BOYD (1905), HISTORY OF AUDITING ».

² Martine COMBEMALE et Jacques IGALENS, *L'audit social*, P.U.F. édition « Que sais-je ? », 2005, p 5.

³ Michael POWER, LA SOCIETE DE L'AUDIT, l'obsession du contrôle, Edition de la découverte, Paris, 2005, p 51

⁴ Jacques RENARD, théorie et pratique de l'audit interne, Editions d'organisation, Paris, 2010, p 35

L'audit que nous connaissons aujourd'hui est une fonction 'Nouvelle' avec des particularités distinctives et qui ne se confondent avec aucun précédent historique. Depuis les *Missi Dominici* de Charlemagne et les «auditeurs» d'Édouard Ier d'Angleterre, les exemples sont nombreux qui peuvent être considérés comme des antécédents historiques ; mais en fait aucun d'entre eux ne rend pleinement compte de cette fonction telle qu'elle existe aujourd'hui.

L'audit interne en sa nouvelle forme est apparu juste après la crise économique de 1929 aux Etats Unis.

Confrontées au krach, les entreprises se trouvaient dans l'obligation de réduire leurs coûts et donc procéder à des analyses approfondies de leurs comptes par le biais des organismes professionnels indépendants en charge de la certification des rapports financiers appelés cabinets d'audit externe. Pour réduire les frais de ces mêmes cabinets, et après avoir obtenu leur accord, les entreprises confièrent la réalisation des travaux préparatoires à du personnel interne et c'est ainsi qu'apparurent les premiers auditeurs internes.

L'audit interne n'est cependant plus aujourd'hui ce qu'il était juste après la crise économique de 1929. En effet, les compétences et les expériences acquises dans le domaine de la comptabilité ont été par la suite généralisées à d'autres stades, faisant ainsi de l'audit interne une fonction à part entière même si elle évolue encore et toujours.

L'utilité de procéder à une vérification des comptes par un tiers indépendant se justifie par la logique qu'un propriétaire (ou un investisseur) rationnel n'a aucune raison, notamment aucun intérêt, à accorder une confiance absolue à l'intendant (ou à la Direction d'une entreprise) chargé de la gestion de ses biens ; sauf à courir un risque inhérent de fraude, due à la divergence et à l'interdépendance des fonctions de bien-être des deux parties et à l'asymétrie d'informations.

2. Définitions de l'audit interne

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. »¹

On comprend par la précédente définition que l'audit interne est créateur de valeur ajoutée, ses missions principales sont d'apporter à l'administration et aux comités d'audit une opinion sur le dispositif de contrôle interne et de contribuer à la résolution de la problématique de la gouvernance d'entreprise.

3. Objectifs de l'audit interne

L'audit interne avait pour objectif de servir l'administration générale de l'entreprise ; toutefois, les développements économiques dont nous sommes témoins ces dernières années ont élargi cet objectif, de façon que, l'audit interne serve davantage le top management, mais aussi toute l'organisation de manière générale.²

¹ La Version française de la définition internationale, établie par l'IIA en juin 1999 et approuvée le 21 mars 2000 par le conseil d'administration de l'IFACI, extrait de l'ouvrage : Pierre SCHICK, mémento d'audit interne, édition DUNOD, 2007, Paris, p 5

² Allal HAMINI, le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU, Algérie, 1993, p 45

De ce fait, les objectifs de l'audit interne se sont multipliés à la faveur de ces développements économiques pour embrasser les domaines suivants :

- L'appréciation du contrôle interne,
- La collaboration avec l'audit externe afin de fournir une opinion quant à la qualité des informations comptables,
- L'orientation de l'audit externe vers les zones à risque à vérifier,
- Et finalement, la contribution à la concrétisation de la stratégie générale.

Les objectifs de l'audit interne peuvent également être déclinés comme suit :

a) Les objectifs de protection

- La protection des procédures et de leur application
- La protection de la politique et les plans mis en œuvre
- La protection des documents comptables
- ...etc.

b) Les objectifs de développement

L'audit interne est concerné principalement par la mise à niveau et la mise à jour du dispositif de contrôle interne, à travers la suggestion des recommandations.

4. Définition de l'audit externe

« L'audit financier est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes d'une entreprise donnée » (Raffègeau, 1994).

Nous comprenons à travers cette définition que l'audit externe est la fonction de certification des comptes imposée par le législateur, exercée par un cabinet professionnel externe et indépendant habituellement appelée 'audit légal' qui se limite à l'audit comptable et financier.

5. Objectifs de l'audit externe¹

L'objectif de l'audit externe est la certification des comptes annuels de l'entreprise, c'est-à-dire, la reconnaissance de leurs régularités et leur sincérité afin de fournir une image fidèle des opérations de l'exercice écoulé et de la situation financière à la fin de cet exercice.

- la régularité est la conformité des comptes à la réglementation et aux principes comptables généralement admis.
- la sincérité est l'application de bonne foi des règles et des procédures comptables en fonction de la connaissance que les responsables des comptes ont de la réalité.
- le respect de l'image fidèle consiste à choisir, parmi les méthodes de présentation ou de calcul envisageables, les mieux adaptées à la réalité de l'entreprise et à fournir les informations nécessaires à leur compréhension, en particulier dans le cadre de l'annexe.

Au cours de la présente sous-section, la seule catégorisation adoptée repose sur le critère de « position de l'auditeur par rapport à l'organisation » en vue de distinguer l'audit interne de l'audit externe. Cependant, aucune précision sur le rapport entre ces deux catégories n'est

¹ Olivier HERBACH, le comportement des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, thèse de doctorat en sciences de gestion, Université des Sciences Sociales- Toulouse1, présentée et soutenue le 8 décembre 2000, p 18

soulignée. La sous-section suivante mettra l'accent sur le rapport entre l'audit interne et les différents niveaux de contrôle, tout en illustrant les complémentarités, les ressemblances et les différences.

Sous-section 2 : Audit interne et fonctions voisines

L'audit interne opère dans un champ non limité, il englobe la totalité de l'organisation. Cependant, il ne possède aucune autorité opératoire ; il est en même temps entouré par des fonctions complémentaires nommées 'fonctions voisines' qui n'ont pas forcément les mêmes propriétés. Citons par exemple l'audit externe qui a des caractéristiques complètement inversés, puisque son champ d'application est limité par l'audit comptable mais son autorité est beaucoup plus large.

Cette sous-section permettra de distinguer et tracer les frontières de chacune des fonctions voisines afin de chasser les confusions.

1. L'audit interne et l'audit externe

Cette partie illustrera les plus importantes différences, complémentarités et les points communs entre les deux fonctions.

a) Les différences¹

- *Le statut de l'auditeur* : C'est vrai que c'est une évidence mais elle est capitale. L'auditeur interne fait partie du personnel de l'entreprise, l'auditeur externe est dans la situation d'un prestataire de services étrangers.
- *Les bénéficiaires de l'audit* : l'auditeur interne travaille au service des dirigeants et managers d'entreprises notamment ; et parfois du comité d'audit. Tandis que l'auditeur externe certifie les comptes à l'intention de tous les utilisateurs des états financiers.
- *Les objectifs de l'audit* : comme déjà avancé précédemment, l'objectif de l'audit interne est d'apprécier le dispositif de contrôle interne et de recommander les actions pour l'améliorer. Alors que celui de l'audit externe est de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes de résultat et tous les états financiers. Remarquons que pour atteindre ces objectifs, les auditeurs externes procèdent, eux aussi, à l'appréciation du dispositif de contrôle interne.

« Le contrôle interne apparaît donc comme un moyen pour l'audit externe alors qu'il est un objectif pour l'audit interne »².

Ainsi le 'seuil de signification' est fréquemment utilisé par les auditeurs externes dans leurs travaux et qui leur permet d'éliminer les erreurs dont l'importance relative ne remet pas en cause le résultat. Cette approche est totalement étrangère à l'audit interne.

Contrairement à l'auditeur externe, l'objectif de l'auditeur interne n'est pas centré sur un point donné du temps réel, il prend également en compte les risques potentiels.

- *Le champ d'application de l'audit* :³ le champ d'application de l'audit interne n'a aucune limite dans le cadre de toute l'organisation. Toutes les fonctions, activités et structures quelle que soit leur taille ou leur importance peuvent constituer un sujet d'audit interne, et ainsi faire l'objet d'une mission ou d'une série de missions d'audit interne.

Par contre, le champ de l'audit externe est relativement limité. Il englobe tout ce qui concourt à l'élaboration des états financiers, à la détermination des résultats et rien que cela ; mais dans toutes les fonctions de l'entreprise.⁴

¹ Jacques RENARD, op.cit. PP 80

² IDEM, P 81

³ Olivier HERBACH, op.cit. PP 19-20

⁴ Pierre SCHICK, *Mémento d'audit interne*, édition DUNOD, Paris, 2007, P 52

- *La prévention de la fraude* : l'audit interne est concerné par tous types de fraude. Cependant, l'audit externe n'est concerné que par les fraudes susceptibles d'avoir une incidence sur les résultats.
- *L'indépendance de l'auditeur* : il est clair que l'auditeur externe possède un degré d'indépendance plus large par rapport à l'auditeur interne. Ce dernier, n'a le droit d'examiner les processus de son choix, qu'après approbation de l'administration générale.
- *La périodicité de l'audit* : L'audit interne est un audit permanent, tandis que l'audit externe est un audit périodique. L'auditeur interne travaille en permanence dans son entreprise sur des missions planifiées avec la même intensité quelle que soit la période. Les auditeurs externes réalisent en général leurs missions de façon intermittente et à des moments privilégiés pour la certification des comptes : fin de trimestre, fin d'année.

b) Les complémentarités ¹

L'entreprise a besoin de l'audit interne autant que l'audit externe, c'est pourquoi il est nécessaire de coordonner les deux. Le caractère détaillé des travaux d'audit interne -puisque'ils sont permanents- est souvent exploité par l'auditeur externe dès lors que son examen est périodique. Ce dernier aspect est d'ailleurs affirmé dans la norme 2050 :« *Le responsable de l'audit interne devrait partager les informations... avec les autres prestataires*». Les limites de l'indépendance des auditeurs internes sont aussi comblées par l'indépendance presque parfaite des auditeurs externes. La possibilité pour le directeur de l'audit interne de porter une appréciation sur les travaux des auditeurs externes relève aussi des intersections entre les deux fonctions. Citons aussi la transmission des rapports d'audit externe aux auditeurs internes et réciproquement dans le cadre de la collaboration.

c) Les points communs :

Les nombreux points de différence entre les deux fonctions n'excluent pas l'existence de quelques points communs, qui sont, entre autres, les suivants :

- Les deux fonctions sont préoccupées principalement par l'évaluation de l'efficacité du contrôle interne,
- Les deux fonctions optent pour des outils identiquement pareils, même si la méthodologie n'est pas la même,
- Les deux fonctions n'ont l'autorité opératoire pour intervenir dans la gestion.

2. *L'audit interne et le contrôle de gestion*

« *Une des définitions les plus répandues est celle proposée par Anthony (1992) qui indique que le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'entreprise de manière efficace et efficiente* ». ²

La locution « contrôle de gestion » trouve son origine dans l'expression anglo-saxonne « Management control ». Or le mot contrôle en français, fait référence à une vérification pouvant aboutir à une sanction. Ce n'est absolument pas la signification du terme « control », qui renvoie plutôt au terme « pilotage ». ³

¹ Elisabeth BERTIN, Audit interne, enjeux et pratiques à l'international, édition d'organisation, Paris, 2007, PP 166-167

² Sophie MARQUET-PONDEVILLE, le contrôle de gestion environnemental : une approche théorique contingente et une étude empirique du cas des entreprises manufacturières belges, thèse présentée en vue de l'obtention du grade de docteur en sciences de gestion, université catholique de Louvain, faculté des sciences économiques, sociales et politiques, Mars 2003, P 18

³ C. HENOT, F. HEMICI, contrôle de gestion, Edition BREAL, France, 2007, P 6

De ce fait, le contrôle de gestion, comme son nom l'indique, ne se résume pas à contrôler (dans le sens de vérifier), le contrôle de gestion a une mission bien plus étendue et plus complexe à la fois. Une mission qui pourrait se définir comme la contribution active au pilotage global de l'organisation dans une perspective d'amélioration de la performance économique. D'ailleurs on entend souvent dire que « *le contrôleur de gestion et le copilote de l'entreprise* » c'est-à-dire qu'il est autorisé à faire tout ce que fait le plus grand manager de l'entité, auquel il manque l'autorité opératoire.

Il y a encore peu de temps, peu de gens savent distinguer entre le contrôle de gestion et l'audit interne, à cause des évolutions comparables des deux fonctions.

L'audit interne est passé de la simple révision comptable à la maîtrise des activités de l'entreprise ; de même, le contrôle de gestion est passé de la simple analyse des coûts du contrôle budgétaire à l'assistance et l'accompagnement managérial.

a) Les ressemblances¹

- Les deux fonctions se rattachent directement au sommet hiérarchique afin d'assurer leur indépendance,
- Les deux fonctions sont concernées par toutes les activités de l'entreprise,
- Aucune des deux fonctions ne possède l'autorité opérationnelle, elles se contentent des recommandations et attirent l'attention sur les zones à risque.

b) Les différences²

- *En terme de champ d'application* : le contrôleur de gestion s'intéresse aux résultats réels ou prévisionnels, chiffrés ou chiffrables ; tandis que l'auditeur interne va au-delà de ce stade notamment dans les domaines ressources humaines, qualité, culture et audit social.
- *En terme d'objectifs* : les objectifs de l'audit interne comme nous les avons illustrés dans la sous-section précédente, visent à mieux maîtriser les activités par un diagnostic de contrôle interne ; tandis que, le contrôle de gestion s'intéresse beaucoup plus à l'information et non aux processus responsables de son élaboration. De plus, le contrôle de gestion relève les écarts entre estimation et réalisation, tandis que l'audit interne constate l'écart entre la réalisation réelle et la réalisation déclarée.
- *En termes de périodicité* : l'auditeur effectue des missions planifiées et programmées durant toutes les périodes de l'année. Alors que, l'activité du contrôleur de gestion est largement dépendante des résultats de l'entreprise et de la périodicité du reporting.
- *En terme de méthodes de travail* : le contrôle interne possède des méthodes de travail particulièrement spécifiques, elles s'appuient sur les informations des opérationnels et sont largement analytiques. La méthodologie de l'audit va être présentée dans la section 3 (suivante).

c) Les complémentarités³

Il existe une véritable synergie entre les deux fonctions pour le bien de l'entreprise, de même, les fonctions exercent l'une sur l'autre des contrôles réciproques.

Les écarts entre le niveau de réalisation concret et le niveau de réalisation déclaré constatés par les auditeurs, seront fusionnés avec l'écart prévision-réalisation constaté par le contrôleur de gestion, afin de permettre d'extraire l'écart ajusté prévision-réalisation concrète; et savoir davantage sur le niveau de la mise en œuvre de la stratégie globale. Donc, ni le

¹ Jacques RENARD, op.cit, pp 93

² IDEM, pp 94

³ IDEM, pp 96

rapport du contrôleur de gestion ni le rapport d'audit ne sont séparément satisfaisants. Les deux se complètent et apportent une valeur ajoutée considérable.

Le contrôle de gestion peut (et doit) constituer un thème d'une mission d'audit, afin d'examiner le respect des cohérences entre les grands équilibres, la compatibilité des indicateurs de gestion prévisionnels, l'exhaustivité des informations qui lui parviennent, et d'examiner même si le contrôleur de gestion a l'oreille des décideurs.

Aussi, les rapports d'audit interne peuvent (et doivent) fournir au contrôleur de gestion des informations pertinentes pour lui permettre de juger la conformité des modes de travail avec les procédures réglementées.

De la même façon et inversement, le contrôleur de gestion peut (et doit) attirer l'attention des auditeurs sur les lacunes ou les limites à prendre en compte, ainsi qu'à faire des recommandations.

3. *L'audit interne et l'inspection*¹

Beaucoup d'auteurs utilisent les deux mots comme des synonymes. Ces abus sémantiques ont aggravé la confusion encore plus ; Néanmoins, les plus importantes différences entre les deux fonctions se résument à :

- L'inspection réalise des contrôles exhaustifs plutôt que des tests aléatoires ou sur échantillons,
- Elle s'attache à l'homme en déterminant les responsabilités et faire éventuellement sanctionner les responsables. Mais elle ne s'attache pas au système en lui-même,
- Elle se contente de l'examen de conformité vis-à-vis des procédures et des règles édictées sans se soucier de leur pertinence ni de leur efficacité,
- L'audit interne remonte aux causes pour élaborer les recommandations dont le but est d'éviter la réapparition du problème; quant à l'inspection, elle s'en tient aux faits et identifie les actions pour les réparer et remettre de l'ordre,
- Les missions d'inspection peuvent être menées d'une façon programmée ou souvent inopinée, tandis que les missions d'audit interne sont dans la plupart des cas des missions préalablement signalées à la structures à auditer,
- La mission d'inspection est diligentée aux fins de relever des éventuelles irrégularités dans le fonctionnement de la structure inspectée, tandis que la mission d'audit interne se préoccupe principalement du développement des structures auditées.

Le succès d'une mission d'audit dépend de plusieurs facteurs. Parmi ceux qui jouent un rôle capital dans ce contexte soulignons 'le choix des outils d'audit adéquats'. Il est juste de penser que le choix des outils appropriés relève d'une grande subjectivité, car chaque auditeur a une manière de travail propre à lui; mais cela n'empêche pas le bon auditeur de faire des efforts afin d'assurer l'efficacité de sa tâche. C'est dans cet esprit, que la prochaine sous-section exposera les outils d'audit les plus fréquemment utilisés.

Sous-section 3 : les outils de l'Audit

L'appellation 'outils d'audit' ne veut pas dire qu'il s'agit d'un ensemble d'outils propres à l'audit, ou qu'ils ne peuvent être utilisés que dans ce domaine. Bien au contraire, il

¹ - Collège d'inspecteurs généraux des ministères (CIGM), projet de gouvernance locale au Maroc : activités d'appui aux organes exécutifs d'audit et aux opérations d'inspection, USAID, 2007, P 13
- Pierre SCHICK, op.cit, P 54

s'agit d'outils pour lesquels les auditeurs ont l'habitude d'opter, à cause des spécificités de leur métier.

Les outils d'audit sont catégorisés de plusieurs façons. La plus connue les subdivise en deux : outils d'interrogation et outils de révélation (aussi appelés les outils de description).

1. *Les outils d'interrogation*

Ce sont les outils que l'auditeur utilise afin de pouvoir répondre aux questions qu'il se pose, ces outils sont, entre autres, les sondages statistiques, les interviews et les vérifications et rapprochements divers.

a) Les sondages statistiques

« Le sondage effectué sur une partie de la population, permet de déterminer une caractéristique particulière qu'il est possible d'extrapoler au niveau de la population tout entière »¹.

Le sondage statistique est une méthode qui permet : à partir d'un échantillon prélevé de façon aléatoire, dans une population de référence, d'extrapoler à la population les observations faites sur l'échantillon.

La population est l'ensemble sur lequel on veut effectuer la recherche, elle doit être homogène, accessible et démontrable.

L'échantillon doit être tiré d'une façon aléatoire. Toutefois, plusieurs techniques existent parmi les plus utilisées citons : les programmes informatique de calcul des nombres aléatoires (la fonction RND en calculatrice), le tirage au sort ou la méthode pas-à-pas. Le résultat du sondage est probabiliste, son exactitude dépend du volume de l'échantillon et le degré de sa représentation.

b) Les interviews²

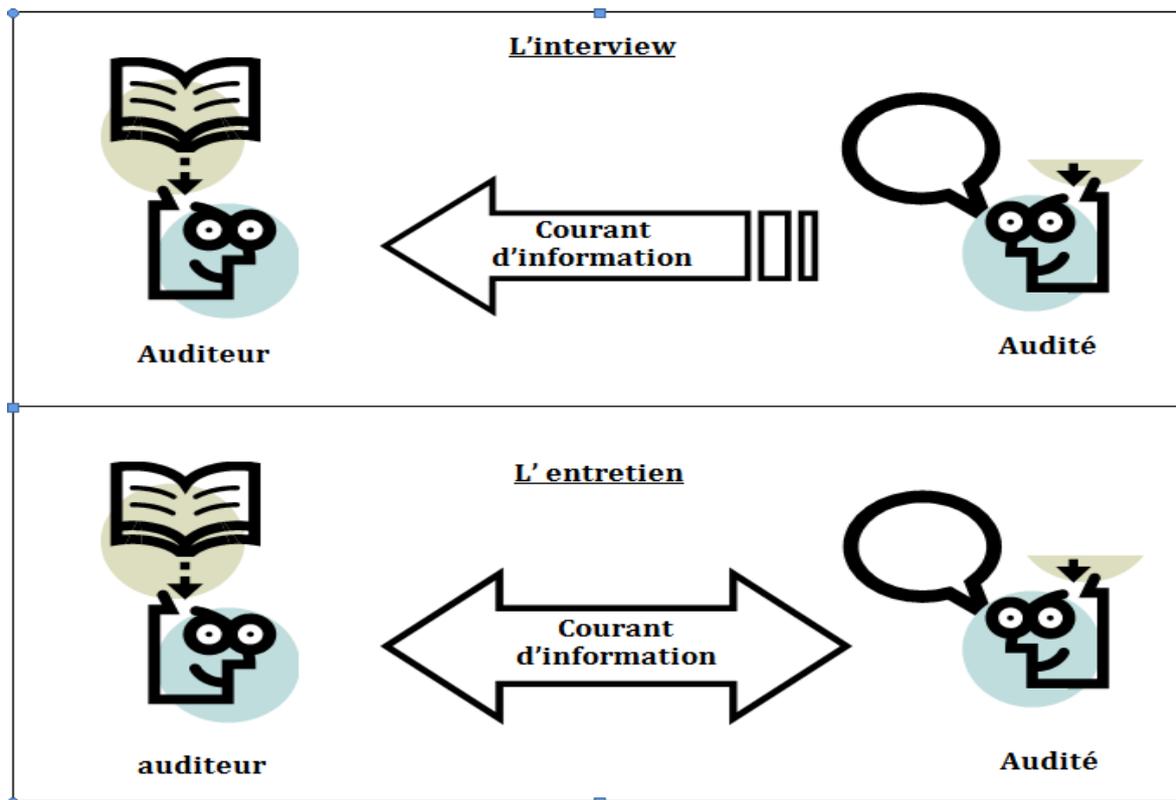
L'interview ou l'entretien est une communication **verbale** entre deux interlocuteurs : l'auditeur et l'audité.

L'interview a pour objectif de permettre une collecte d'informations rapides auprès des audités. Pour être efficace, elle doit respecter quelques règles parmi lesquelles nous citons : la bonne préparation au préalable, le rappel du sujet de la mission et ses objectifs, le respect de la voie hiérarchique, la validation des conclusions de l'interview avec l'interviewé...etc.

¹Henry-Pierre, MADERS, *l'Audit opérationnel dans les banques*, Edition d'organisation, Paris, 1994 p 136

² IDEM, p 98

Figure 1: la différence entre l'interview et l'entretien



Source : élaborée par l'étudiant

c) Vérifications, Analyses et Rapprochements divers¹

Quand on parle de la vérification, généralement c'est la vérification d'existence des documents ou la vérification arithmétique, cette dernière basée sur les ratios est très fréquemment utilisée par l'auditeur externe.

Quant aux analyses des données, elles permettent de découvrir les dysfonctionnements sans connaître les causes ; donc, elles peuvent déclencher une interview ou un entretien pour en savoir davantage.

Tandis que les rapprochements constituent l'opération de comparaison entre deux ou plusieurs informations provenant de sources différentes afin d'attribuer à ces informations une crédibilité supplémentaire (triangulation des sources) ou bien de relever une anomalie.

Citons aussi sous le même angle 'les confirmations par des tiers' qui sont largement utilisées dans l'audit financier et comptable pour renforcer leur opinion professionnelle. Le principe de la confirmation externe est de comparer les montants figurant dans les états financiers de l'entreprise avec les montants enregistrés par les tiers. Cette confirmation peut être sollicitée auprès de tous les tiers avec lesquels l'organisation est en relation.²

Les confirmations peuvent revêtir l'une des formes suivantes :

- la confirmation positive ouverte : « *Combien devez-vous à l'entreprise A ?* »
- la confirmation positive fermée du style « *Etes-vous créancier de 50.000 DA auprès de l'entreprise B ?* »

¹Jacques RENARD, op.cit, PP 347

² Benoît PIGE, Audit et contrôle interne (2^{ème} édition), EMS Edition, France, 2001, P 180

- la confirmation négative : « *Merci de confirmer que vous ne devez rien auprès de l'entreprise C.* »

2. Les outils de révélation

Appelés aussi les outils de description, comme leur nom l'indique, sont utilisés pour décrire une situation donnée.

a) L'observation physique¹

Le travail de l'auditeur nécessite le déplacement, car l'examen théorique n'est pas suffisant pour apprécier le contrôle interne. L'observation physique s'impose fortement. On peut observer le déroulement des processus, les documents ou les comportements, comme on peut procéder à l'observation quantitative et qualitative des biens.

L'observation doit répondre à quelques conditions exigées, à savoir : être validée par le corps audité, et ne pas être clandestine, elle doit être annoncée parce-que l'auditeur n'est pas un espion.

b) L'organigramme fonctionnel

Contrairement à l'organigramme hiérarchique qui est conçu par les dirigeants, l'organigramme fonctionnel est élaboré par l'auditeur. Car ce dernier lui permet une première approche du problème de la séparation des tâches, question importante que l'auditeur doit se poser. Il n'y a pas lieu de confondre les deux organigrammes car, tout simplement, une personne peut cumuler plusieurs fonctions, une fonction peut être accomplie par plusieurs personnes, une personne peut se trouver sans fonction et enfin une fonction peut n'être pas attribuée.²

c) La grille d'analyse des tâches³

Aussi appelée tableau de répartition des tâches, il s'agit d'un outil qui a pour objectif de formaliser les attributions des personnes d'un domaine en mettant en évidence :

- La répartition du temps entre les fonctions de pilotage, régulation et transformation,
- La charge de travail par charge,
- La charge de travail par homme.

Une grille peut être conçue pour chaque grande fonction ou chaque processus élémentaire. En décortiquant le processus concerné en série de tâches qui se suivent, l'auditeur cherche pour chaque tâche (enregistrement comptable, signature des chèques, suivi des fichiers clients, ...) la personne qui l'exécute (A, B...) tout en gardant toujours une dernière colonne pour les tâches non exécutées, (Le tableau suivant en constitue un modèle).

¹Jacques RENARD, op.cit, PP 351-354

² IDEM, P 356

³Henry-Pierre MADERS, op.cit, P 106

Tableau 1: la forme d'une grille d'analyse des tâches

Tâches		Postes (fonctions)				Non exécutée
		A	B	C	D	
	Type de tâche					
Enregistrement comptable	Comptable	X				
Signature des chèques	Engagement			X		
Suivi des fichiers clients	Contrôle				X	
.....						

Source : élaboré par l'étudiant

Cette grille permet de mettre en évidence un certain nombre de faiblesses à savoir : la différence de charge de travail entre les personnes, la répartition du temps sans relation avec les finalités du domaine, la spécialisation ou la polyvalence excessive des personnes.

d) Le diagramme de circulation

« Le diagramme de circulation, ou flow-chart, permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilité, d'indiquer leur origine et leur destination et donc de donner une vision complète du cheminement des informations et de leurs supports. Cette méthode de schématisation remplace une longue description et ses avantages l'emportent largement sur ses inconvénients ».¹

Cette représentation graphique va faciliter la compréhension du mode de fonctionnement des processus de l'entreprise, elle les expose en détail sur un support peu volumineux. Ainsi le diagramme permet une révélation facile des lacunes.²

e) La piste d'audit

Appelée aussi 'audit trail' ou 'chemin de révision' ; « **trace** de toutes les opérations intermédiaires relatives à **un** événement ou **une** opération »³

En résumé, c'est l'opération de retracement de toutes les étapes suivies jusqu'au produit fini. Ce produit fini peut être un document, un bien, ou une opération administrative (vente, achat, paiement salaire ...etc.) dont l'objectif est de s'assurer que les dispositifs du contrôle interne ont été respectés tout au long du processus.

Nous constatons alors que, les outils de l'audit ne sont pas employés de façon systématique : l'auditeur est libre de choisir l'outil le plus approprié à l'objectif de la mission. Ils ne sont pas spécifiques à l'audit interne ou externe : ils peuvent être utilisés par d'autres professionnels, comme on peut aussi utiliser deux outils ou plus dans le même objectif.

¹ Jacques RENARD, op.cit, PP 361

² Un modèle est présenté en Annexe 6

³Pierre SCHICK, op.cit, P 151

Section 3 : méthodologie d'évaluation du Contrôle Interne

La méthodologie d'audit ne dépend pas de l'innovation de l'auditeur, du thème de la mission ni de l'activité de l'entreprise auditée, mais elle se réfère à un cadre théorique largement pratiqué et accepté.

L'objet d'une mission d'audit interne est l'évaluation de la maîtrise des risques, de même, l'audit externe est autant concerné par le dispositif de contrôle interne (principalement de son volet comptable). Même si le déroulement de la mission fait l'objet d'un débat, les grandes lignes méthodologiques sont les mêmes et se résument en trois principales phases : la phase d'étude, la phase de réalisation et la phase de conclusion.

Les trois sous sections qui suivent abordent les trois étapes une à une :

- Sous-section 1 : la phase d'étude,
- Sous-section 2 : la phase de vérification,
- Sous-section 3 : la phase de conclusion.

Sous-section 1 : la phase d'étude

Avant d'entamer la phase d'étude, il nous semble convenable de définir le terme 'mission', qui est d'origine latine *missio* : action d'envoyer, plus précisément « *charge donnée à quelqu'un d'accomplir une tâche définie* », ou encore, « *fonction temporaire et déterminée dont un gouvernement, une organisation charge quelqu'un, un groupe parlementaire en mission* »¹

1. L'ordre de mission²

Certains ouvrages l'appellent 'le droit d'accès', comme son nom l'indique, c'est un mandat donnant à l'auditeur la possibilité et le droit d'accès aux sites, aux registres et en général, à toutes les informations nécessaires à la mise en œuvre de sa mission. « *L'auditeur a plein accès quand et seulement quand il est mandaté* ». ³L'ordre de mission vient aussi pour préciser le thème de la mission avec exactitude.

Aucune forme précise n'est exigée à propos de l'ordre de mission, l'essentiel c'est de mentionner le thème de l'audit, les noms des mandataires et des destinataires, le responsable de la structure d'audit. Toutefois, des informations facultatives peuvent être indiquées tels que les dates, les lieux, les objectifs (mais à ce stade elles sont brèves et peu détaillées) et toutes autres informations qui pourraient enrichir le document. Pour que l'ordre de mission ait une autorité, il doit être signé par un responsable de la direction générale.

De ce fait, toute mission d'audit commence par un mandat. Ce mandat constitue un droit d'accès aux auditeurs, et met l'accent sur le sujet de la mission pour les audités pour mieux savoir sur quoi porte le droit d'accès et mettre l'accent sur leur devoir de coopération.

2. La prise de connaissance (la familiarisation)

Il n'est pas très professionnel d'entamer l'observation physique et les interviews sans avoir au moins une vue organisationnelle et économique générale de l'entité à auditer. Alors, afin de se donner une certaine rigueur et de professionnalisme, l'auditeur doit avoir un minimum de connaissances sur l'environnement de l'entreprise (secteur d'activité et situation

¹Le Petit Larousse :Version électronique, « *mission* », Copyright (©) Larousse 2009

² Un modèle est présenté en ANNEXE N° 01

³Pierre SCHICK, op.cit, P 69

économique), et aussi sur la structure organisationnelle, la politique stratégique de l'entreprise, sa position concurrentielle et son actionnariat.¹

Parmi les moyens les plus importants de la familiarisation : 'le questionnaire de prise de connaissance' (QPC), récapitulant les questions dont la réponse est indispensable pour la compréhension du domaine à auditer. Ce moyen peut jouer un rôle crucial dans la réussite de la mission, surtout au niveau des structures auditées pour la première fois ou pour l'auditeur externe qui ne connaît pas forcément l'entreprise.

La bonne préparation du QPC est essentiellement importante pour les phases qui suivent, vu que le découpage présumé des processus (ou des fonctions) dans le QPC est nécessaire pour l'élaboration de la grille d'analyse des tâches et notamment le tableau des risques, faute pour l'auditeur de ne pas pouvoir réaliser ce découpage, il aura à revoir sa copie.

Notons qu'une large distinction existe entre le questionnaire de prise de connaissance (QPC) et le QCI qui est établi au cours de la phase suivante (phase de réalisation). En outre, le QPC peut constituer une plateforme pour l'élaboration des questionnaires de contrôle interne.²

3. *Tableau des risques*

Un risque est une menace qu'un événement ou une action affecte la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs et altère sa performance.

En s'appuyant sur le tableau des risques, cette étape conditionne le reste de l'intervention, et décide la nature et le dosage des investigations relatives à chaque zone à risques. Soulignant ici, qu'il s'agit beaucoup plus d'identifier les endroits où les risques les plus dommageables sont susceptibles de se produire. Ainsi, le tableau des risques nous évite de basculer dans les détails inutiles et de soumettre les zones fortement exposées aux risques.

Tableau 2: Tableau des risques

Tâches	Objectifs	Risques	Evaluation	Dispositif de contrôle interne	constat
Décortiquer le processus en série de tâches selon l'ordre chronologique	Définir l'objectif ou les objectifs de chacune des tâches	Identifier le risque lié à chaque tâche	Appréciation du risque (fort, moyen ou faible)	Mentionner le dispositif de contrôle interne nécessaire à la maîtrise de chaque risque identifié	Dire si le dispositif en question est mis en place et respecté au sein de l'organisme audité (OUI ou NON)

Source : élaboré par l'étudiant

Le fruit de ce dernier tableau est sa dernière colonne, car tout simplement les 'NON' en constituent des zones à risques que l'auditeur doit attentivement examiner et même d'orienter les travaux détaillés de la mission vers ces zones, surtout, si le NON se croise avec un résultat d'appréciation du risque : 'fort' ou 'moyen'. En même temps, il permet de réduire la taille des

¹ Benoît PIGE, op.cit, PP 78-80

² Jacques RENARD, op.cit, PP 227-228

échantillons pour les zones ayant un 'OUI' et de se contenter seulement d'un simple contrôle de conformité notamment pour les zones à 'faible' risque.

4. *Rapport d'orientation (Choix des objectifs)*

« *Le rapport d'orientation définit et formalise les axes d'investigations de la mission et ses limites : il les exprime en objectifs à atteindre par l'audit pour le demandeur et les audités* ». ¹

Le rapport d'orientation constitue le référentiel de l'auditeur, il définit les objectifs généraux, les objectifs spécifiques et le champ d'action de la mission. ² Les objectifs généraux sont les objectifs permanents du contrôle interne dont l'audit doit s'assurer de leur atteinte. ³ Tandis que les objectifs spécifiques représentent le volet le plus délicat dans le rapport d'orientation, ils sont inspirés fondamentalement du tableau des risques. L'auditeur travaille à ce propos pour réduire le 'risque d'audit' ⁴ ; ce qui rend le choix de la taille ou la technique d'échantillonnage appropriée très difficile. Il doit tracer des objectifs visant le noyau du problème, en d'autres termes 'les zones à risques les plus significantes'.

Une fois les objectifs spécifiques bien définies, le champ d'action apparaîtra comme une évidence ; il est souvent exprimé en terme fonctionnel (le service A du département B qui va être audité) et en terme géographique (le site X de l'endroit Y qui va être audité).

La phase d'étude (aussi appelée la phase de prise de connaissance) se clôture alors par le choix des objectifs, elle est d'une très grande importance vu qu'elle influence fortement le programme d'audit qui fera l'objet d'une illustration lors de la phase de vérification en prochaine sous-section. L'auditeur va aisément pratiquer les travaux de vérifications si cette phase sera élaborée attentivement, ainsi, les constats des travaux d'audit relèveront d'une meilleure signification.

Sous-section 2 : la phase de vérification

Durant toute cette phase l'auditeur n'est plus dans son bureau, il est maintenant en déplacement dans la structure auditée. La phase de réalisation -ou de vérification- se déclenche par la réunion d'ouverture.

1. *La réunion d'ouverture* ⁵

La réunion d'ouverture est le coup de sifflet de la phase de vérification, son objectif donc n'est pas d'annoncer le début de la mission mais le commencement des opérations de réalisation.

Cette réunion ne doit s'organiser en aucun cas chez l'auditeur, elle doit nécessairement se tenir chez les audités, les personnes concernées sont tout d'abord les auditeurs en charge de la mission accompagnés du chef de mission ou parfois même le premier responsable de la structure d'audit ; ainsi, tous les auditeurs seront présentés.

¹Pierre SCHICK, op.cit, P 94

² Jacques RENARD, op.cit, P 241

³ Ils ont fait l'objet d'une illustration dans la deuxième sous-section de la première section intitulée : le cadre théorique du contrôle interne

⁴ Risque d'omission des dysfonctionnements significatifs.

⁵ Jacques RENARD, op.cit, P 246-247

Bien évidemment, la présence du responsable de la structure auditée est indispensable, aussi il serait préférable qu'il soit accompagné par son supérieur direct et ses collaborateurs dont le nombre dépend de l'importance de la mission.

Le 'kick-off meeting'¹ aborde les six points suivants:

- **La présentation** : le tour de table va se dessiner, les auditeurs se présenteront devant les audités et vice-versa, après la présentation des hommes vient la présentation de l'activité,
- **Rappel sur l'audit** : il s'agit de rappeler les interlocuteurs -qui ne doivent pas forcément savoir ce qu'est l'audit- des objectifs généraux de l'audit dans le but de motiver leur collaboration,
- **Rapport d'orientation** : il fait l'objet d'un débat dont les interlocuteurs peuvent faire des suggestions, mais le mot de la fin revient à l'auditeur,
- **Rendez-vous et contacts** : on précise les personnes à rencontrer ou à interviewer lors de la vérification, on détermine aussi avec le maximum de précision possible les dates et la durée des visites dans chaque service,
- **Logistique de la mission** : prévoir le moyen de transport pour les auditeurs, les bureaux où ils doivent s'installer, lieu et heurs de déjeuner...etc.
- **Rappel sur la procédure d'audit** : rappeler aux audités de ce qui va se passer après l'intervention, la réunion de clôture où les mêmes participants vont se retrouver, la rédaction du rapport d'audit, sa distribution à qui de droit et la procédure retenue pour le suivi des recommandations.

2. Programme de vérification

Le Programme de vérification attribue à chaque faiblesse apparente la méthode d'audit à utiliser,² Il s'agit d'un document interne au service d'audit, destiné à répartir et planifier les travaux de l'équipe d'audit. Il peut être modifié en cours de mission avec l'accord du chef de mission.³ Il est défini ainsi :

*« Le programme de vérification est la gamme de fabrication à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs du rapport d'orientation. C'est un document interne au service d'audit interne, destiné à définir, répartir, planifier et suivre les travaux des auditeurs par le biais des feuilles de couverture ».*⁴

L'élaboration du programme de vérification permet la répartition des tâches aux membres de l'équipe d'audit, il indique pour chacun, les investigations à mener, les questions à poser, les points à voir, les tâches à effectuer et les procédures à rechercher. Il facilite le suivi des auditeurs par leurs supérieurs sur le déroulement de la mission et la contribution individuelle de chacun. Il sert aussi à guider les auditeurs et leur évite de déborder.

En ce qui concerne le contenu de ce programme citons :⁵

Premièrement, l'indication des travaux préliminaires nécessaires à la mise en œuvre des outils d'audit, comme les inventaires, les rassemblements de documents, sélections diverses et les exemples sont multiples. Deuxièmement, le choix des outils et techniques d'investigation qu'on va utiliser et leur planning temporel. Ainsi, l'auditeur connaît avec précision qu'il va

¹ L'appellation anglo-saxonne de la réunion d'ouverture

² Henry-Pierre MADERS, op.cit, P 134

³ Support de Séminaire KPMG/WTCAA, L'audit interne dans les banques et établissements financiers, le 9 et 10 juin 2003, diapositif N° 29

⁴ Pierre SCHICK, op.cit, P 99

⁵ Jacques RENARD, op.cit, P 254-255

opter pour tel ou tel outil, tel jour, pour accomplir telle tâche, de-ce-fait, la mission d'audit ne laisserait plus de place aux travaux aléatoires ou anarchiques.

3. *Le Questionnaire de Contrôle Interne*¹

En se basant sur le découpage des processus précédemment établis, un QCI est élaboré dans chaque mission. Il permet à l'auditeur de réaliser sur chacun des points soumis à son jugement critique, une observation qui soit la plus complète possible. Il sert à guider l'auditeur dans sa démarche pour réaliser son programme. Cet outil se compose de questions-types qui peuvent être trouvées dans un ouvrage professionnel, élaborées mission après mission par l'équipe d'audit - à condition qu'elles soient actualisées dans chaque mission nouvelle - comme elles peuvent être élaborées spécifiquement pour la mission.

Le type de questions est souvent l'objet d'un débat, questions fermées (check liste) ou bien questions ouvertes (questionnaire), le premier choix est justifié dans la mesure où les missions d'audit sont en grande partie récurrentes, on opte souvent pour un document standard à usage répétitif, en indiquant dans chaque cycle les points de contrôle spécifiques. Les avantages de la check liste sont, entre autres, qu'elle donne une assurance que les points les plus importants ne sont pas omis, en outre, elle fournit des réponses précises et exactes (par Oui ou Non). Quant à ses points faibles, elle ne peut concerner que les audits de conformité. Elle est un document figé qui va donc devenir rapidement obsolète. C'est pourquoi la grande majorité des auditeurs préfèrent le questionnaire qui peut être inspiré des questionnaires précédents quand il s'agit d'une mission récurrente, et qui laisse à chacun l'initiative de stimuler l'innovation.

Un bon questionnaire regroupe tous les points de contrôle susceptibles d'être observés en contenant les interrogations suivantes :

Qui ?

Questions relatives aux opérateurs, qu'il faut identifier avec précision et, bien évidemment, de voir s'ils existent, quels sont leurs pouvoirs...etc. Pour répondre à ces questions, l'auditeur utilise tous les outils que nous avons examinés dans la section précédente comme les grilles d'analyse de tâches, les diagrammes de circulation, les organigrammes hiérarchiques et fonctionnels, ...etc.

Quand ?

Questions relatives au temps : elles peuvent concerner le début, la fin, la durée, la saisonnalité, le planning de l'opération...etc.

Comment ?

Questions relatives à la description du mode opératoire : Comment procède-t-on au recouvrement des créances, comment comptabilise-t-on, comment recrute-t-on, comment élabore-t-on les budgets, etc. ?

Quoi ?

Questions qui regroupent toutes les questions permettant de savoir de quoi il s'agit, quel est l'objet de l'opération (il ne s'agit pas du sujet mais de l'opération) : quels sont les moyens mis en œuvre, quelle est la taille du produit fabriqué ?

Où ?

¹ Jacques RENARD, op.cit. P 256

Questions relatives aux endroits où l'opération se déroule : lieux de réception, lieux de stockage, lieu de production, sites administratifs ...etc.

Le QCI dépend fortement du découpage des processus à auditer, plus le découpage est fin plus les questions seront nombreuses et plus les observations seront approfondies. C'est pourquoi il est très recommandé de procéder à un découpage supplémentaire des procédures constituant des zones à risques, afin d'orienter les travaux détaillés de l'audit et relever le maximum d'observations et remarques à leurs propos.

Il n'est pas judicieux d'illustrer uniquement les avantages de ce découpage, car même s'il contient quelques inconvénients son importance et sa nécessité sont toujours présentes :

L'un des problèmes les plus importants à ce propos est de savoir comment faire la balance entre la rigueur et l'initiative, sachant que ces deux qualités sont antinomiques. La première transforme l'auditeur en un exécutant sans imagination, qui suivrait la route tracée sans s'en écarter d'un pas, et ce faisant, laisserait de côté des anomalies essentielles qu'il aurait pu ou dû découvrir et qu'il n'a pas vues par manque de curiosité. Tandis que la seconde fait naître chez l'auditeur des préjugés. Toutes les questions et les observations que fera l'auditeur vont avoir pour but de démontrer son opinion et sa conviction personnelles. Et dans ce cas l'audit y aura perdu sa crédibilité.

Nous déduisons qu'un bon questionnaire doit permettre à l'auditeur d'être un observateur « attentif » et « imaginatif ». En même temps, ce questionnaire doit être le garde-fou contre l'imaginaire et forcer la main de l'auditeur pour le conduire dans la bonne direction.

*« Ce programme détaillé précédemment élaboré est une aide et non un frein, il est là pour aider à l'efficacité et non pour protéger contre l'inconnu ou l'inattendu ».*¹

4. Le travail sur le terrain

C'est dans cette partie que l'auditeur répondra au questionnaire précédemment élaboré par le biais des différentes observations qu'il va effectuer, et élaborera une Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème pour chaque anomalie et chaque limite relevée.

a) Les observations

L'auditeur n'opte que rarement pour les observations exhaustives, il utilise les techniques d'échantillonnage pour déterminer les opérations ou les dossiers à observer tout en respectant les conditions suivantes :

- La technique d'échantillonnage doit être mentionnée,
- L'échantillon doit être représentatif, et le choix de sa taille doit être en conformité avec les règles statistiques,
- Les observations doivent être coordonnées et organisées afin de déduire des résultats justes et sûrs.
- L'objectif de chaque observation et chaque test doivent être les plus précis que possible pour faciliter leur interprétation,
- Tout test peut faire l'objet d'une « feuille de couverture », annonciatrice de la FRAP dans le cas où le test révèle un dysfonctionnement, une erreur ou une insuffisance.

b) Les FRAP

¹ Jacques RENARD, op.cit., P 262

La Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème est divisée en cinq parties : problème, constat, causes, conséquences, recommandations.

Afin de ne perdre aucune remarque, l'auditeur remplit l'imprimé « FRAP » à chaque fois qu'il croise une anomalie, insuffisance, une erreur ou une malversation au cours de l'exécution de sa mission. Ceci lui facilitera la rédaction du rapport - lors de la phase suivante- . Ces FRAP sont classées selon un ordre logique ou chronologique et doivent être validées par l'auditeur sénior (ou chef de mission) pour s'assurer que le constat, les causes, les conséquences et les recommandations sont adaptés.

- **Le problème** : c'est comme une introduction, on commence toujours par éclaircir le sujet,
- **Le constat** : l'auditeur doit énoncer sous cette rubrique le dysfonctionnement, l'erreur ou l'anomalie constatée. On ne peut que rarement trouver plusieurs constats dans une seule FRAP, en général une FRAP = un constat,
- **Les causes** : plusieurs méthodes d'analyse causale existent, la plus célèbre est « la méthode des 5 M » (Milieu, Matériel, Main-d'œuvre, Méthode, Matière, Matériel) ce sont les cinq domaines possibles dans lesquels sont susceptibles de se nicher les causes d'un phénomène,
- **Les conséquences** : énoncer les conséquences financières, juridiques, économiques et techniques ou même tout autre domaine dans lequel une conséquence est susceptible de se manifester,
- **Les recommandations** : attribuer la ou les recommandations qui peuvent améliorer le dispositif de contrôle interne et se prémunir contre la reproduction du phénomène dans l'avenir.

c) La feuille de couverture

« La feuille de couverture, établie en deux temps, est le document qui décrit les modalités de mise en œuvre d'une tâche définie dans le programme de vérifications, puis met en évidence les conclusions qui en ont été tirées »¹.

Etablie en deux temps : c'est-à-dire :

Avant : formuler le but de l'action, les caractéristiques du test, le guide de l'interview,...etc.

Après : constater les résultats et conclusions, introduire des modifications si c'est nécessaire.

Donc, la feuille de couverture est constituée de quatre (4) lignes, le But, les modalités d'exécution, les résultats et les conclusions en dernières ligne.

5. *La preuve en audit*²

Les étapes d'un programme de travail d'audit consistent en la réalisation successive de procédures destinées à recueillir des éléments de preuve. Cette collecte de preuves est effectuée par les auditeurs de terrain ou – de plus en plus pour certaines catégories de preuves – par des logiciels d'audit informatique qui recherchent l'information directement dans les systèmes.

En fait, la recherche de preuves fait appel à un nombre limité de techniques. Aucune preuve n'étant irréfutable a priori, c'est leur combinaison et leur recoupement qui va produire une démarche d'audit de qualité :

¹ Pierre SCHICK, op.cit. P 101

² Olivier HERBACH, op.cit. PP 28-29

- **la vérification physique** : consiste à s'assurer de l'existence des biens qui sont enregistrés dans les comptes. C'est la « vérification de réalité ». Exemple : retrouvé dans un bureau les équipements figurant dans les comptes d'immobilisations;
- **la vérification sur document** : là, il s'agit exactement de l'opposé de la vérification précédente, consistant à valider les mouvements ou les soldes des comptes à partir des pièces comptables qui les justifient. C'est la « vérification d'exhaustivité ». Exemple : On peut ainsi valider le solde de la trésorerie par l'inventaire physique ;
- **les confirmations directes** :¹ consistent à obtenir de tiers extérieurs à l'entreprise la confirmation d'informations ;
- **les demandes d'explication auprès de la direction** : permettent de juger du caractère raisonnable des options de comptabilisation prises par l'entreprise. Ces explications doivent faire l'objet d'une évaluation critique de la part de l'auditeur. Par exemple : le choix du mode d'amortissement ;
- **les calculs, vérifications arithmétiques, recoupements et rapprochements des documents entre eux** : consistent à refaire les calculs horizontaux et verticaux et procéder à leur rapprochement. Par exemple : on peut contrôler le calcul d'amortissement, rapprocher au Tableau des Comptes de Résultat (TCR) et aussi vérifier la Valeur Nette Comptable (VNC) de l'immobilisation en question ;
- **l'examen analytique** : consiste à déterminer le caractère raisonnable des informations contenues dans les comptes. En s'appuyant sur l'étude des tendances, fluctuations, ratios relatifs aux comptes annuels actuels par rapport aux exercices antérieurs, (comparaison au fil du temps), ou par rapport aux entreprises similaires ou concurrentes. L'examen analytique cherche également à s'assurer de la cohérence réciproque des différentes informations. On peut ainsi vérifier que l'augmentation du résultat par rapport à l'année précédente est due à l'accroissement de part de marché et non aux écritures de régularisations.

Sous-section 3 : la phase de conclusion

Une fois les procédures de planification et de réalisation sont achevées, l'auditeur émet un jugement sur le contrôle interne en se basant sur les résultats obtenus. Ces résultats sont résumés sur les FRAP, la feuille de couverture et le tableau des points forts et points faibles qui furent validés par les responsables audités. S'il n'a pas relevé d'anomalie et s'il considère que le niveau des travaux effectués est satisfaisant, il estimera que les éléments de preuve recueillis sont suffisants pour couvrir le risque lié à ce cycle.

A la lumière de la connaissance générale qu'il a acquise sur l'entreprise, l'auditeur peut estimer de procéder à des travaux de contrôle supplémentaires ou demander des «ajustements», c'est-à-dire des recommandations, qui constituent le fruit et la valeur ajoutée de tout son travail.

1. *Le projet de Rapport*

Projet de rapport et non pas rapport d'audit car, Les observations qu'il contient n'ont pas encore fait l'objet d'une validation générale, même si chaque FRAP a été validée spécifiquement par les audités. Aussi, ce rapport comporte seulement les recommandations des auditeurs et non pas les réponses des audités à ces recommandations.

Deux formes essentielles de projet rapport sont connues. La première, débute par un sommaire avec des renvois aux FRAP concernées, et se termine par un corps rassemblant l'ensemble des FRAP, il ne révèle aucune introduction ni conclusion ni synthèse. Tandis que

¹ Elles ont fait l'objet d'une illustration dans la section 2 du présent chapitre

la deuxième forme, fait preuve d'un effort de rédaction en débutant par un sommaire suivi d'un préambule, une synthèse, un corps constitué de l'ensemble des FRAP, quelques petites explications ou commentaires, et se clôture, bien évidemment, par une conclusion succincte. Mais dans les deux cas le projet rapport ne comporte pas encore le plan d'action. Ce plan est joint au rapport définitif et sur lequel le responsable de la structure auditée indique quand et par qui seront mises en œuvre les recommandations qu'il a approuvées.

Le projet rapport ne se prépare pas dans le but d'être archivé ou par respect de la tradition, il est préparé pour provoquer le débat lors de la réunion de clôture, c'est pourquoi il est distribué à chaque participant à cette réunion, « *Ce document va constituer l'ordre du jour de la réunion de clôture, tout comme le rapport d'orientation était l'ordre du jour de la réunion d'ouverture* »¹.

2. *La réunion de clôture*

La distribution des copies du projet rapport dès l'entame de la réunion n'est pas très professionnelle, il faut qu'une copie soit mise à la disposition de chaque membre quelques jours avant la réunion de clôture afin de permettre la lecture et la préparation des commentaires.

Les participants à cette réunion sont presque les mêmes ayant assisté à la réunion d'ouverture (le groupe des auditeurs, le chef de mission, les audités et leurs supérieurs), elle s'organise aussi chez les audités tout comme la réunion d'ouverture.

L'objectif de cette réunion consiste en l'exposition des remarques et limites relevées, afin d'ouvrir un débat auditeur/audité sur les points forts et points faibles et notamment sur les recommandations faites. Pour chaque lacune, l'auditeur doit présenter les arguments et les éléments de preuve sur lesquels il assoit son affirmation.

La durée de cette réunion est extrêmement variable, elle dépend de beaucoup de choses comme : le thème de la mission, le champ de la mission, la collaboration des audités... etc. A la fin, les différents acteurs vont se quitter, les auditeurs remercieront les audités de leur bonne collaboration, et leur rappelleront la procédure de suivi des recommandations ainsi que les délais qui leur sont impartis pour envoyer à la structure d'audit une réponse écrite sur les recommandations.

3. *Le rapport d'audit*

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

Le rapport d'audit est un document obligatoire : c'est le produit fini de toute mission d'audit. L'auditeur (interne ou externe) ne doit pas dire « nous n'avons rien relevé » ou « aucune remarque à signaler », si l'ensemble des tests démontre une parfaite maîtrise des risques il faut signaler la bonne conception et le bon fonctionnement du contrôle interne (pour l'audit interne) ou, déclarer que les comptes comptables reflètent l'image fidèle du centre financier de l'entreprise (pour l'audit externe).

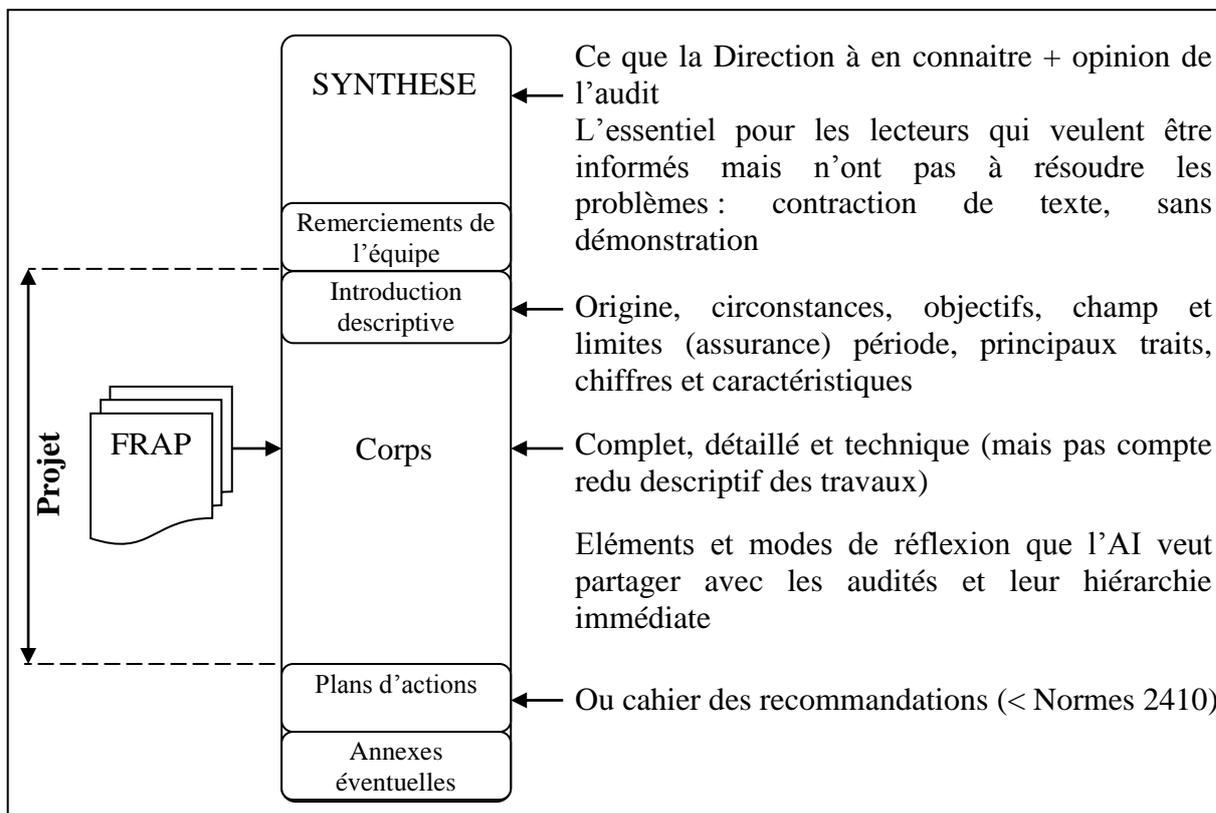
Ce rapport doit être aussi exhaustif : il doit assembler toutes les observations déduites de chaque test effectué. Aussi constructif qu'objectif i.e. en conformité avec les normes d'établissement du rapport d'audit. Aussi, la lisibilité de ce rapport est d'autant plus intelligible sans l'emploi autant que faire ce peut de termes ésotériques car, il doit être mis à

¹ Jacques RENARD, op.cit, P 291

la disposition des parties qui n'ont pas forcément une connaissance technique dans le domaine.

Quant à sa forme, elle débute toujours par un préambule suivie d'une synthèse (destinée surtout à la Direction Générale), puis un corps détaillé (destiné en premier lieu aux audités) et en fin une conclusion illustrant les plans d'actions et les annexes éventuelles. La figure suivante résume la forme d'un rapport d'audit :

Figure 2: structure du rapport d'audit



Source : Pierre SCHICK, op.cit. P 125

4. *Le suivi des recommandations*

L'efficacité de la mission d'audit ne peut être mesurée sans l'application des recommandations, l'auditeur précise pour chaque recommandation les délais laissés aux audités pour sa réalisation, à condition que ces délais soient raisonnables en tenant compte des moyens humains et matériels disponibles.

Les modalités de suivi diffèrent d'une entreprise à une autre. Cependant, toutes les pratiques s'accordent à écarter l'auditeur de participer à la mise en œuvre de ses propres recommandations, en s'appuyant sur un principe essentiel : l'auditeur ne possède aucune autorité opératoire.

L'auditeur n'a le droit que de suivre la mise en œuvre de ses propositions afin de parfaire les audits ultérieurs : « *Après l'audit, ce sont les audités qui travaillent !* »¹

Principe qui part de la définition même de la fonction : l'auditeur interne n'est pas quelqu'un qui fait les choses, c'est quelqu'un qui regarde comment les choses sont faites et apporte des conseils pour les faire progresser.

¹ Pierre SCHICK, op.cit. P 136

Même si les pratiques divergent, la méthodologie de la mission d'audit dans ses grandes lignes se déroule en trois phases principales : la première 'théorique' appelée l'évaluation préliminaire du contrôle interne. Tout au long de cette phase, l'auditeur procède à l'examen des manuels de procédures, circulaires et autres documents à travers des outils spécifiques ou non spécifiques à la fonction d'audit. La deuxième phase 'pratique' où l'auditeur réalise les différents tests et observations afin d'examiner le mode de conception et de fonctionnement du contrôle interne. Tandis que la dernière étape est consacrée à la rédaction du rapport avec ses recommandations.

Conclusion du chapitre 1

Nous avons vu, au cours de ce chapitre, que le contrôle interne est l'affaire de tous. C'est un dispositif qui rassemble l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise des activités de l'entreprise, et qu'il est mis en place sous la responsabilité des dirigeants.

Nous avons vu également, que l'audit interne est une activité indépendante et objective, son rôle consiste à apporter une certaine confiance quant à la bonne conception et le bon fonctionnement du contrôle interne, elle contribue, en même temps, à son amélioration et son actualisation par la détermination et l'évaluation des zones à risques.

Tandis que, l'audit externe s'intéresse au contrôle interne, mais particulièrement, à ses processus d'élaboration de l'information financière. Cette fonction est aussi appelée 'audit financier' ou 'audit légal', elle concerne les différents examens menés par un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes d'une entreprise donnée.

Il devient, ainsi, évident que l'audit, avec ses divers types, est une fonction axée fondamentalement sur le dispositif de contrôle interne. Sa méthodologie a fait l'objet d'une section toute entière, elle est composée de trois étapes,

La première, appelée phase d'étude, où l'examen théorique du contrôle interne est effectué. La deuxième phase est la phase de vérification, elle regroupe l'ensemble des examens pratiques. Alors que la troisième, est connue par phase de conclusion, ou phase d'établissement du rapport d'audit.

Cette démarche va être appliquée intégralement au prochain chapitre au sein de notre organisme de stage (Département Comptabilité, de l'Activité TRC- Sonatrach).

Chapitre 2 : Appréciation du contrôle interne, cas activité TRC-SONATRACH

Après la présentation des différentes notions théoriques du contrôle interne et de l'audit, il est opportun de passer au volet pratique. Le présent chapitre pratique intitulé « *Appréciation du contrôle interne, cas activité TRC-SONATRACH* » est une transposée du chapitre précédent.

Nous entamerons ce chapitre par la présentation de la société nationale de transport et de la commercialisation des hydrocarbures 'Sonatrach', ainsi qu'un bref historique depuis sa création jusqu'à aujourd'hui, en mettant en lumière ses principales expansions et restructurations au fil du temps.

Une mission d'audit est menée, juste après, dont le champ d'application est limité au Département Comptabilité de l'Activité TRC-Sonatrach.

Ainsi, le présent chapitre assemble les trois sections suivantes :

- Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil,
- Section 2 : la préparation de la mission d'audit,
- Section 3 : pratique de la mission d'audit.

Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil

SONATRACH est une compagnie algérienne de recherche, d'exploitation, de transport par canalisations, de transformation et de commercialisation des hydrocarbures et de leurs dérivés.

L'activité de SONATRACH s'articule autour de quatre branches principales:

- Activité AMONT : Exploration, Recherches et développement, Production, Forage, Engineering et construction et Associations en partenariat,
- Activité AVAL : Liquéfaction du gaz naturel, Séparation des GPL, Raffinage du pétrole, Pétrochimie et Études et développement de nouvelles technologies,
- Activité transport par canalisations (TRC) : Stockage d'hydrocarbures liquides et gazeux en amont et en aval, Transport par canalisations d'hydrocarbures liquides gazeux, depuis les lieux de la production primaires, à travers le réseau secondaire et principal et le chargement des navires pétroliers,
- Activité commercialisation (COM) : Commercialisation extérieure, Commercialisation sur le marché intérieur et Transport maritime des hydrocarbures.

SONATRACH est au service de l'économie nationale depuis sa création en 1963. Elle a subi des changements et des réformes, en passant par l'extension sur l'ensemble des activités pétrolières, puis la nationalisation des hydrocarbures le 24 février 1971 et la restructuration en 1982 qui a vu la naissance de 17 entreprises autonomes. Par sa modernisation et sa valorisation des ressources en 1992 la SONATRACH est devenue un groupe pétrolier international intégré.

Elle est la première entreprise du continent africain. Elle est classée 12ème parmi les compagnies pétrolières mondiales, 2ème exportateur de GNL et de GPL et 3ème exportateur de gaz naturel. L'ensemble du Groupe SONATRACH emploie 120 000 personnes.

SONATRACH, entreprise citoyenne, œuvre à resserrer les liens sociaux, aider les populations dans le besoin, promouvoir la recherche et les activités scientifiques, aider la création artistique, promouvoir la pratique sportive et contribuer à la préservation de la nature et à la sauvegarde du patrimoine culturel et historique. Aujourd'hui SONATRACH ne conçoit pas de développement économique sans un développement durable.

Sous-section 1 : bref historique de la SONATRACH SPA

Dans cette sous-section nous nous arrêtons aux événements historiques les plus significatifs qu'a connus la SONATRACH depuis sa création jusqu'au jour d'aujourd'hui.

1. *Historique de création*

La Société Nationale de Transport et de Commercialisation des hydrocarbures «SONATRACH» a été créée le 31 Décembre 1963. La naissance de cette première Société Nationale, reflétait la volonté de l'Algérie indépendante, de prendre en main la destinée de ses ressources pétrolières.

La création de SONATRACH s'est articulée autour de la réalisation d'un oléoduc reliant Hassi Messaoud à Arzew, un ouvrage de portée stratégique. Son objet social en 1963 était en effet axé sur deux métiers de base :

- le transport et,
- la commercialisation des hydrocarbures.

Les premiers statuts de 1963 assignaient à SONATRACH les missions principales suivantes :

- la préparation et la mise au point de toutes études préalables à la construction des moyens de transport terrestres ou maritimes permettant de véhiculer les hydrocarbures liquides ou gazeux ;
- la réalisation éventuelle et l'exploitation de ces moyens et des installations annexes ;
- l'achat et la vente des hydrocarbures liquides ou gazeux produits.

2. *Elargissement de l'objet social de SONATRACH*

Le 22 Septembre 1966, l'objet social de SONATRACH est élargi aux métiers fondamentaux des hydrocarbures. A cet effet, SONATRACH devient une société nationale pour :

- La recherche,
- La production,
- Le transport,
- La transformation,
- La commercialisation des hydrocarbures.

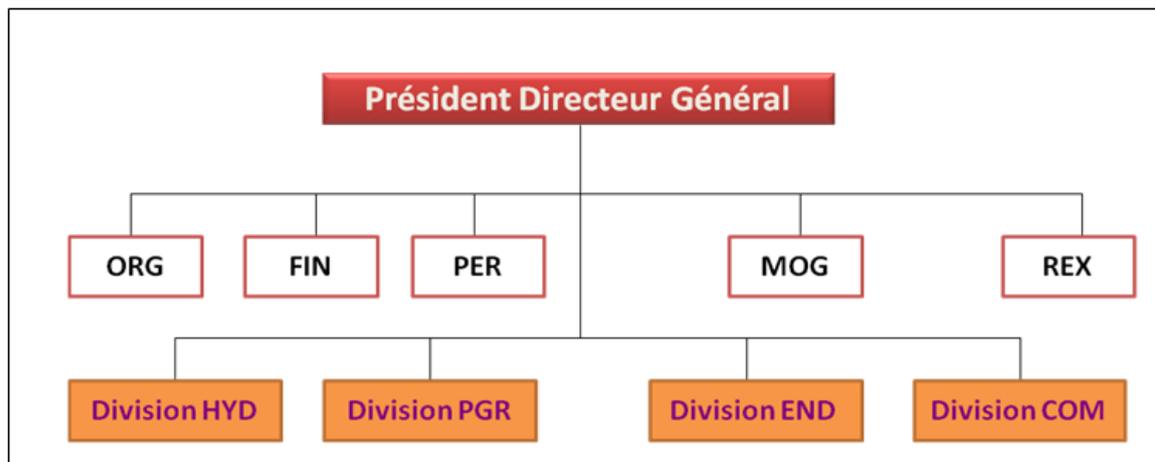
SONATRACH reçoit ainsi les missions principales suivantes :

- Toutes opérations relatives à la recherche et à l'exploitation industrielle et commerciale de gisements d'hydrocarbures solides, liquides et gazeux, et des substances connexes ;
- La construction et l'exploitation industrielle et commerciale de tous moyens de transport des hydrocarbures et des substances connexes, soit par voie de canalisations, soit par voie terrestre ou maritime, ou autre ;
- le traitement et la transformation des hydrocarbures et des substances connexes, tant en Algérie qu'à l'étranger.
- la création, l'acquisition, la location de tous établissements et usines pour traitement industriel des hydrocarbures solides, liquides ou gazeux, et notamment la création d'une industrie de pétrochimie ainsi que toutes autres industries connexes dérivant de ces hydrocarbures ;
- la distribution et la vente, tant en Algérie qu'à l'étranger, desdits hydrocarbures et produits dérivés ou connexes.

3. *La première macrostructure de SONATRACH*

La décision n° A-001 du 06 Août 1970 marque le début de la mise en place de la première organisation de la macro structure de SONATRACH. Cette organisation traduit la volonté de SONATRACH de fonctionner aux normes d'une compagnie pétrolière intégrant tous les métiers des hydrocarbures.

C'est une étape organisationnelle majeure s'appuyant sur des structures opérationnelles, dirigées par des Vice-Présidents, prêtes à faire face aux défis de développement de SONATRACH. Cette organisation va évoluer bien sûr pour répondre aux ambitions nouvelles et aux stratégies de développement de SONATRACH.

Figure 3: organisation de la SONATRACH en 1970

Source : document interne

4. Nationalisation des hydrocarbures du 24 Février 1971

Les nationalisations du 24 Février 1971 constituent un événement historique qui a permis à l'Algérie indépendante de prendre en main la destinée des ressources pétrolières et gazières du pays. C'est un événement qui marque aussi la jeune histoire de SONATRACH. C'est à la faveur de ces nationalisations que SONATRACH accède à l'Amont pétrolier, gagnant ainsi le statut de véritable compagnie pétrolière.

Quatre textes législatifs (Ordonnances n° 71-08 ; 09 ; 10 et 11) et trois textes réglementaires (décrets n° 71-64 ; 65 et 66) ont prononcé et régi ces nationalisations.

La première ordonnance prononce la nationalisation des biens, parts, actions et intérêts de toute nature détenus dans les concessions par les sociétés, filiales ou établissements :

- SEHR Société d'Exploitation des hydrocarbures de Hassi R'Mel,
- CREPS Compagnie de Recherche et d'Exploitation de pétrole au Sahara,
- CPA Compagnie des Pétroles d'Algérie,
- SNREPAL Société Nationale de Recherche et d'Exploitation des Pétroles en Algérie,
- PETROPARE Société de Participations Pétrolières,
- FRAN CAREP Compagnie Franco-africaine de Recherches Pétrolières,
- ELPASO El paso Europe Afrique.

La deuxième ordonnance revêt un intérêt particulier puisqu'elle prononce la déclaration de propriété exclusive de l'État Algérien, des gaz issus de tous gisements d'hydrocarbures liquides ou gazeux situés en Algérie.

La troisième ordonnance est spécifique aux ouvrages de transport par canalisations des hydrocarbures. Elle déclare la nationalisation des biens, parts, actions, droits et intérêts en Algérie de :

- SOPEG Société Pétrolière de Gérance,
- SOTHTRA Société de transport du gaz naturel de Hassi R'Mel à Arzew,
- TRAPES Société de transport des Pétroles de l'Est Saharien,
- TRAPSA Compagnie des transports par pipelines au Sahara,
- Le pipe dit « PK 66 In Aménas » appartenant à CREPS,
- Le pipe dit « Hassi R'Mel- Haoud El Hamra » appartenant à SN REPAL et CFP (Compagnie Française des Pétroles).

La quatrième ordonnance prononce la prise de contrôle en Algérie à hauteur de 51% des intérêts miniers des sociétés :

- CFP Compagnie Française des Pétroles,
- PETROPAR Société de Participations pétrolières,
- SNPA Société Nationale des Pétroles d'Aquitaine,
- COPAREX Compagnie de recherches et d'exploitation pétrolière,
- OMNIREX Omnium de recherche et d'exploitations pétrolières,
- EURAFREP Société de recherche et d'exploitation de pétrole,
- FRANCAREP Compagnie Franco-africaine des recherches pétrolières,
- CREPS Compagnie de recherche et d'exploitation de pétrole au Sahara,
- SOFREPAL Société Française de recherche et d'exploitation des pétroles en Algérie.

Les trois décrets prononcent le TRANSFERT au profit de SONATRACH de tous les biens, parts, actions, droits et intérêts nationalisés en vertu des quatre ordonnances. Ces mêmes décrets chargent SONATRACH de verser au trésor public des sommes valant contreparties des biens qui lui sont transférés.

Il est indéniable que les nationalisations du 24 Février 1971 marquent la souveraineté de l'Algérie sur ses richesses pétrolières et gazières. Mais, elles marquent aussi pour SONATRACH le début d'une mutation vers l'édification d'une compagnie pétrolière de grande envergure.

En effet, à partir du mois d'Avril 1971, une nouvelle ordonnance stipulait que toute personne physique ou morale étrangère désirant exercer en Algérie dans le domaine des hydrocarbures liquides, ne peut le faire qu'en association avec SONATRACH.

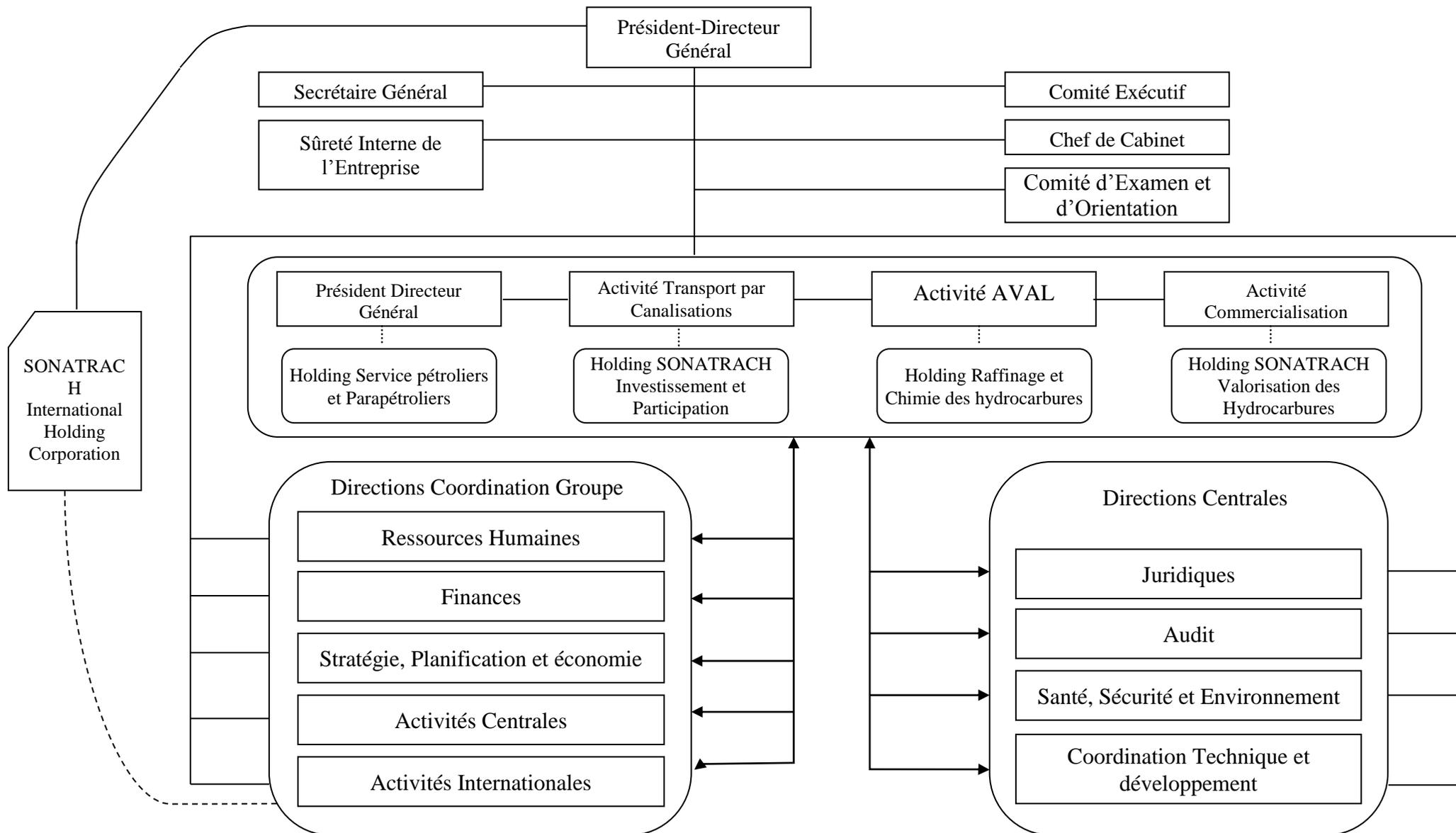
5. *Missions principales de la SONATRACH aujourd'hui*

Sous l'autorité d'un président directeur général (P.D.G.), l'administration de la SONATRACH a pour mission :

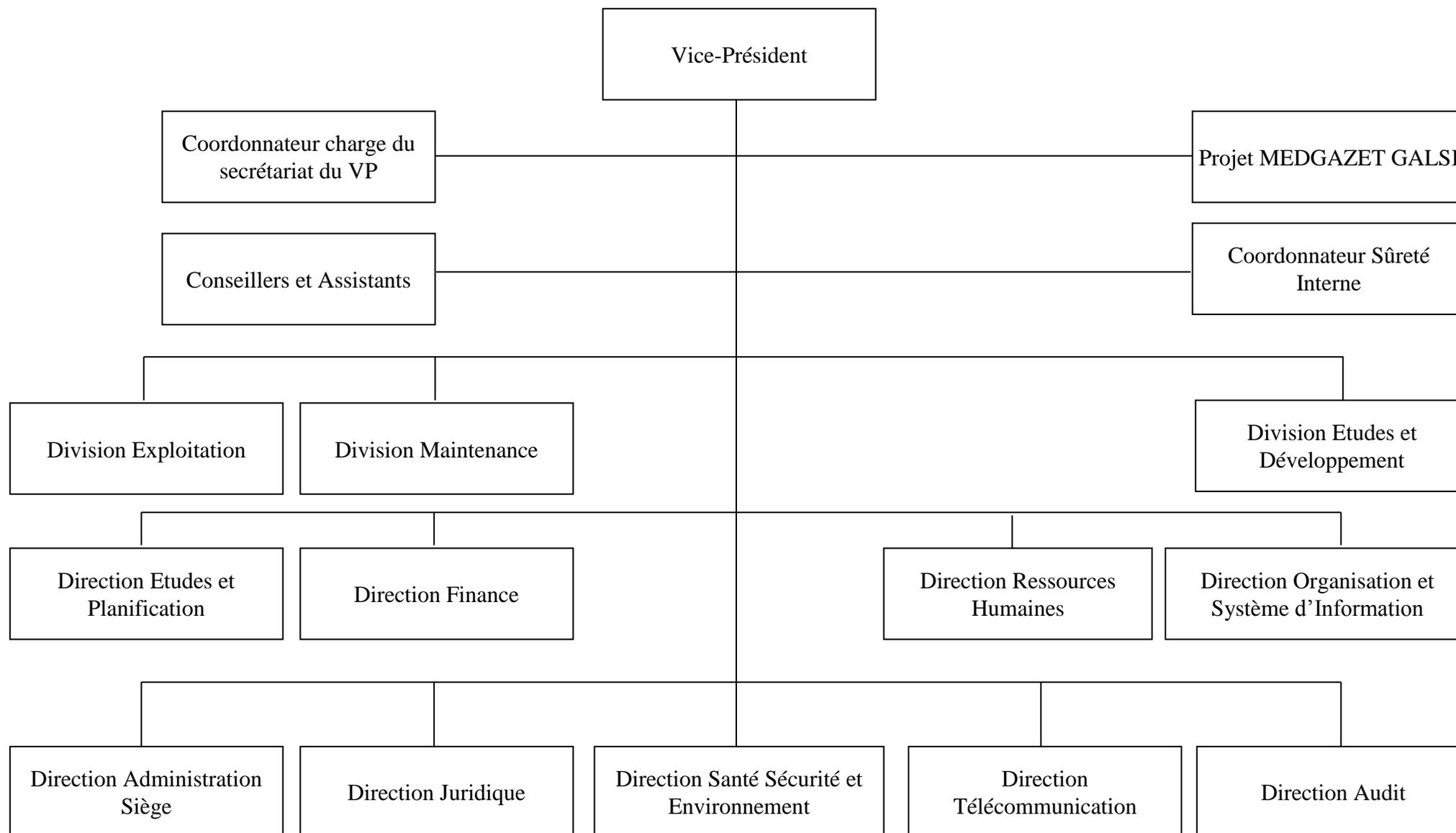
- La prospection la recherche et l'exploitation,
- Le développement l'exploitation et la gestion des réseaux de transport de stockage et de chargement,
- La transformation et le raffinage,
- La commercialisation,
- La liquéfaction du gaz naturel, le traitement et la valorisation des hydrocarbures gazeux,
- Le développement de toute forme d'activité conjointe en Algérie et hors d'Algérie avec les sociétés Algérienne ou étrangères,
- La prise et la détention de tous portefeuilles d'action,
- la prise de participation et autre valeur mobilière dans toutes sociétés existantes ou à créer en Algérie ou à l'étranger,
- L'approvisionnement constant du pays en hydrocarbures,
- L'étude, la promotion et la valorisation de toute autre forme et source d'énergie,
- Le développement de toute activité ayant un lien direct ou indirect avec l'industrie des hydrocarbures.

Sous-section 2 : présentation de l'organigramme de la SONATRACH

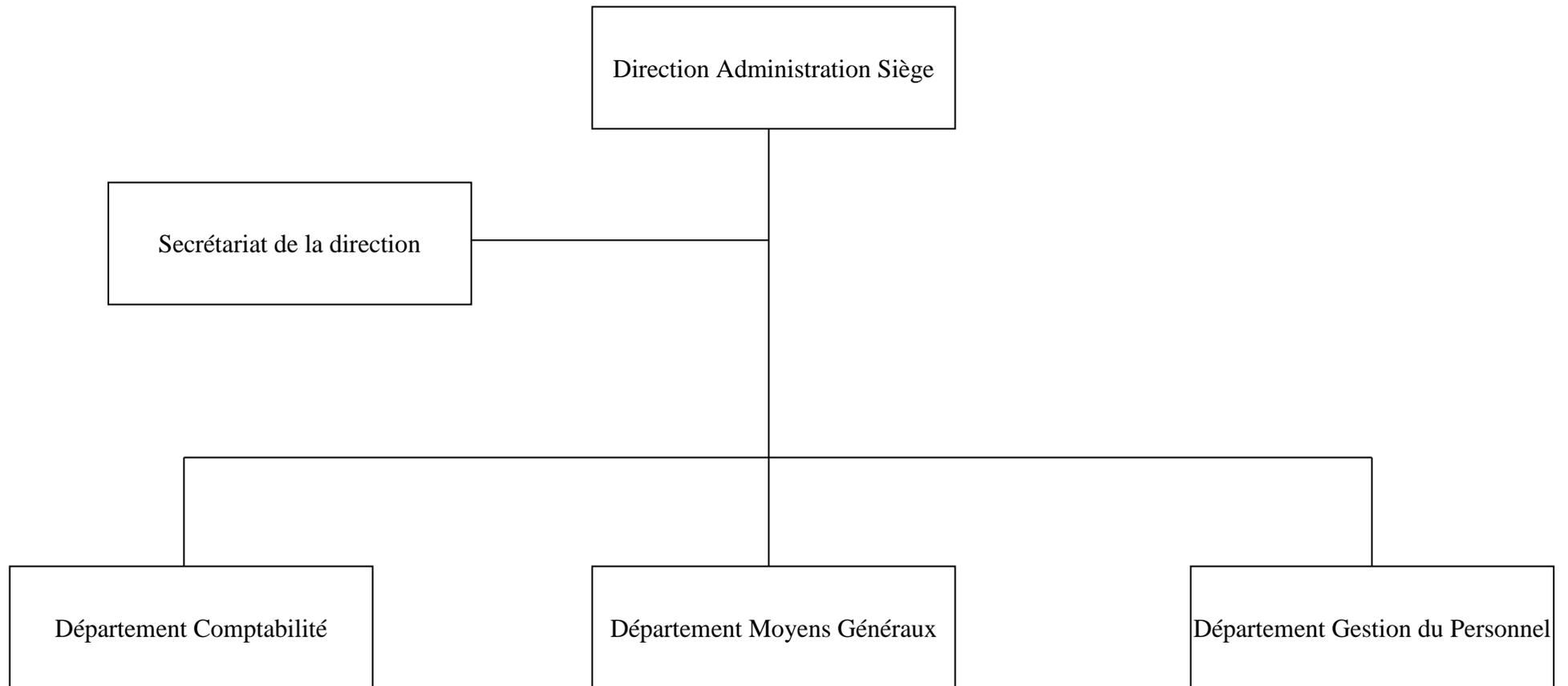
Organigramme du groupe SONATRACH



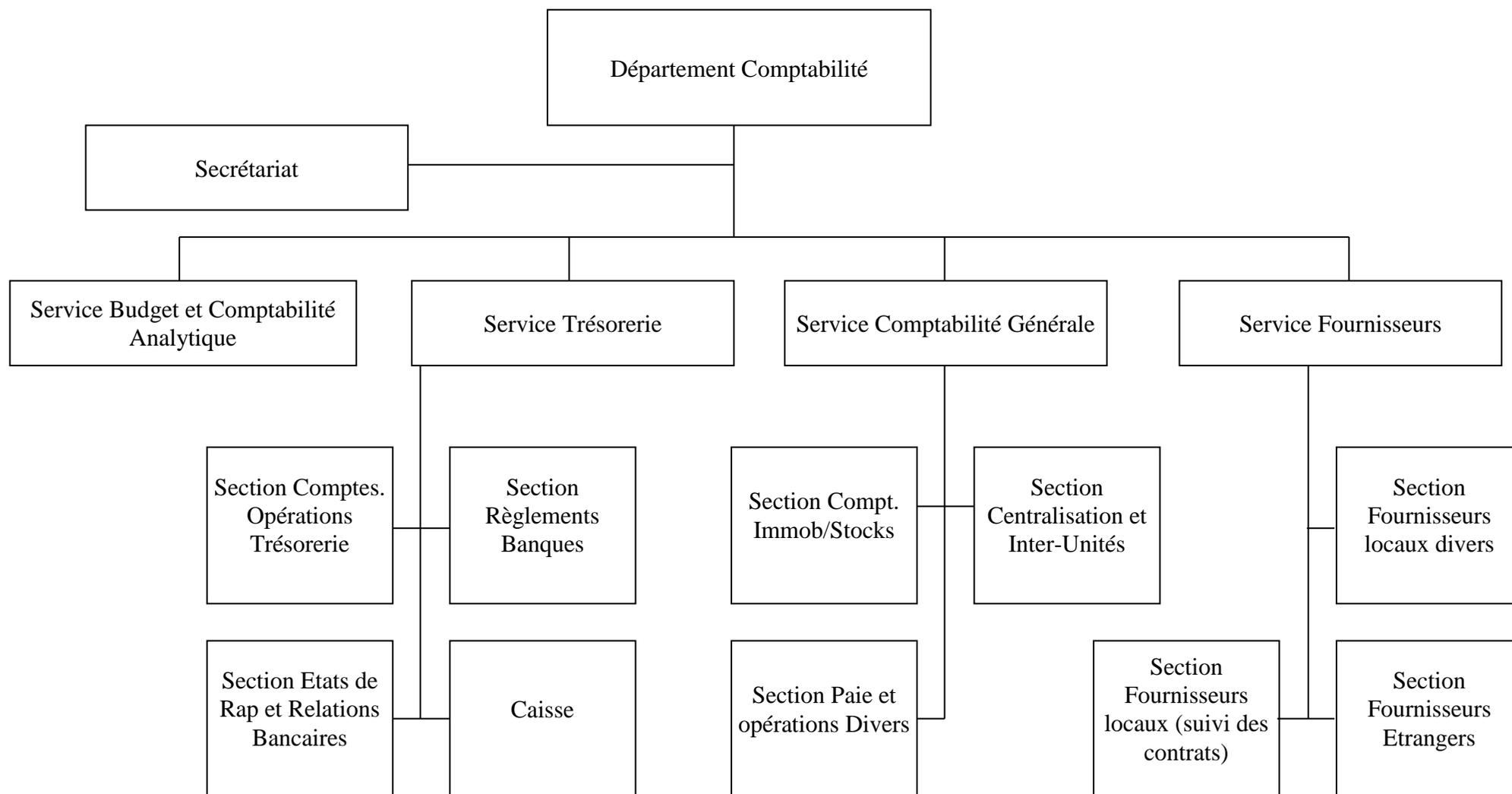
Organigramme de l'Activité Transport par Canalisations (TRC)



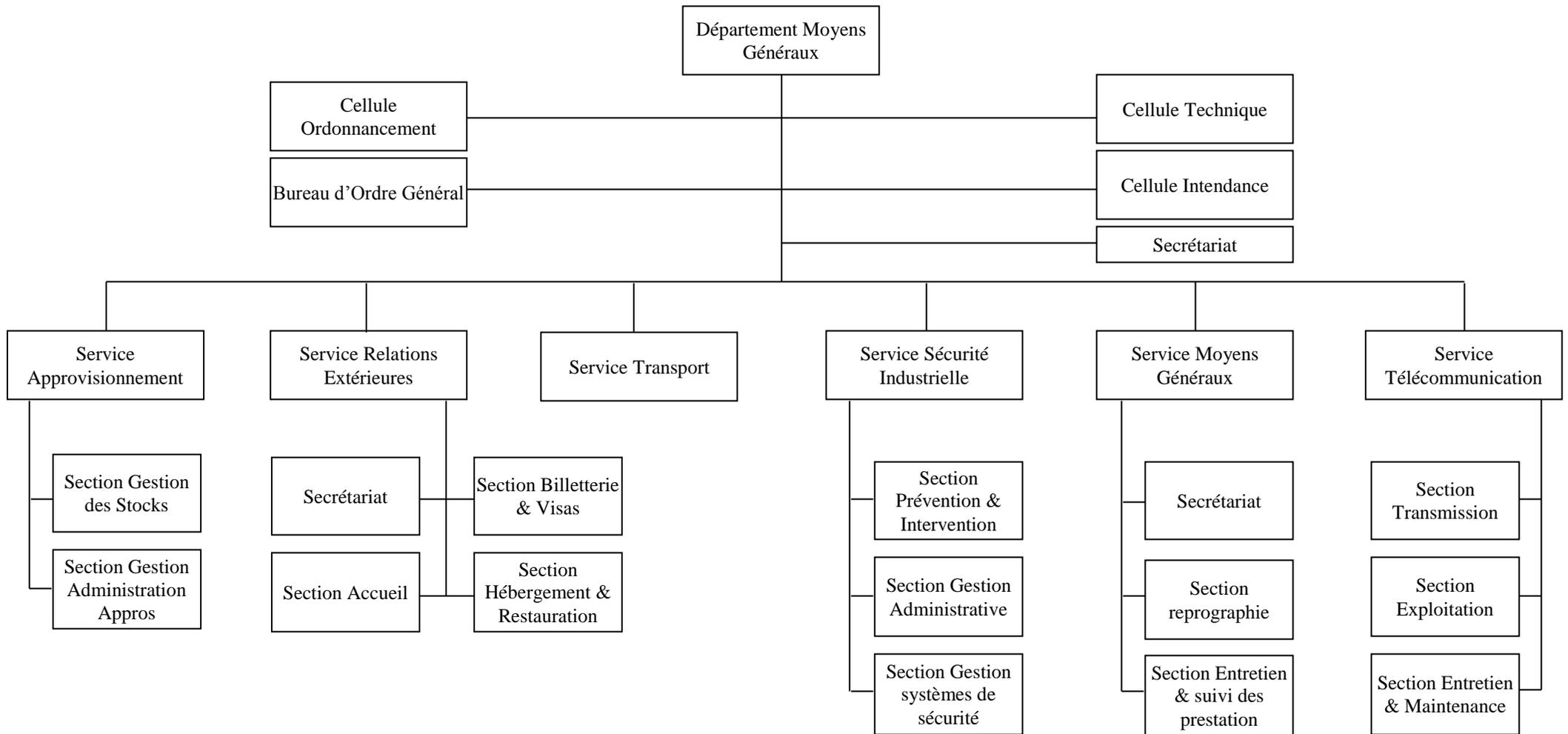
Organigramme de la Direction Administration Siège (DAS)



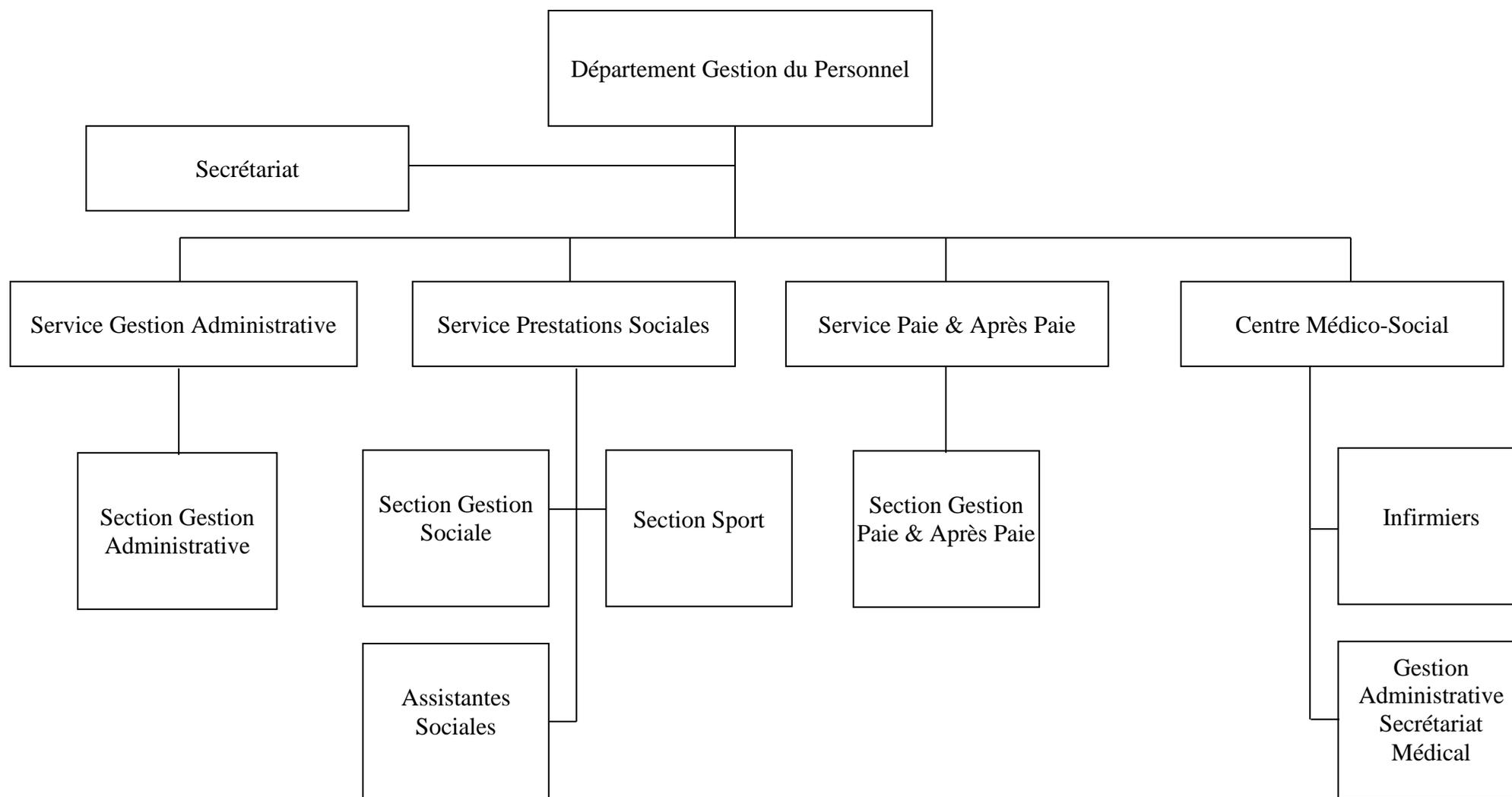
Organigramme du Département Comptabilité



Organigramme du Département Moyens Généraux



Organigramme du Département Gestion Du Personnel



Sous-section 3 : missions et tâches du Département Comptabilité

Les principales missions du Département Comptabilité sont :

- Élaboration des budgets annuels et PMTE Siège, ainsi que leurs suivis,
- Traitement et comptabilisation de toutes les factures fournisseurs du siège et inter unités (TRC et SH),
- Gestion des contrats fournisseurs (du siège et achats groupés) locaux et étrangers,
- Traitement et comptabilisation de la paie mensuelle et charges annexes (sociales et fiscales) du personnel siège et cadres supérieurs de TRC,
- Gestion des fichiers immobilisations & stocks,
- Gestion des comptes de trésorerie du siège,
- La tenue de la comptabilité du siège conformément à la législation en vigueur et aux règles et procédures internes édictées,
- Établissement du bilan comptable Siège et l'arrêt des comptes.

1. *Service Budget et Comptabilité Analytique*

Le présent service assure deux fonctions le budget et la Comptabilité Analytique, en ce qui concerne le Budget, les tâches à accomplir sont les suivantes :

- Réception des directives d'élaboration des budgets annuels et PMTE,
- Lancement de la campagne budgétaire en transmettant les supports à chaque structure du siège (exploitation et investissement),
- Analyse et traitement des données recueillies,
- Elaboration d'un document de synthèse au niveau DAS avec un commentaire d'ensemble expliquant les tendances des prévisions,
- Participation à toutes les réunions portant sur les discussions des différents budgets,
- Etablissement des situations mensuelles de réalisations comptables et physique des différents projets retenus,
- Centralisation et élaboration d'un rapport d'activité mensuel, trimestriel et annuel de la DAS et sa transmission à la Direction Finances,
- Etablissement des visas budget sur bons de commande ou facturations.

Le présent Service assure, en plus des tâches de budget, les tâches de la Comptabilité Analytique suivantes :

- Etablissement d'un rapport retraçant toutes les informations du bilan éclaté par charges et par structure,
- Procède à la création et à la suppression d'autres centres de coûts,
- Elaboration du rapport analytique des comptes de gestion et de la Direction à base des données de la comptabilité générale et du livre auxiliaire analytique à la fin de chaque bilan,
- Elaboration d'un guide de comptabilité analytique en fonction du plan analytique et des structures du siège,
- Suivi de toutes les informations concernant les charges,
- Procède à la répartition périodique des charges indirectes de la Direction.

2. *Service Comptabilité Générale*

- Centralisation des écritures du mois réalisées par les services du Département.

- Etablissement des rapprochements entre les deux éditions de livres comptables et procède aux régularisations nécessaires,
- Tenue et suivi des fichiers de prêts (retenues),
- Vérification et contrôle des notes de frais sur missions,
- Analyse des comptes périodiquement et information des sections concernées pour corrections,
- Traitement et établissement des rapprochements avec les structures pour validation des opérations,
- Participation, coordination et centralisation de la clôture de tous les comptes et bilan de l'exercice,
- Comptabilisation de tous les mouvements d'investissements (acquisition- cessions mise en réforme) ainsi que les mouvements des stocks,
- Tenue du fichier des investissements,
- Participation à l'inventaire physique des investissements et des stocks,
- Le rapprochement des comptes de liaisons (18200) et achats (380010),
- Etablissement du bilan fiscal chaque fin d'année,
- Participation à la déclaration de l'assurance du patrimoine de TRC siège en collaboration avec le Département Assurances à chaque fin d'année,
- Etablissement des rapprochements mensuels avec la gestion des stocks (fichiers stocks du Département MOG),
- Comptabilisation de toutes les opérations de régularisation des stocks,
- Traitement et comptabilisation de toutes les opérations inter unités (inter TRC et inter SH)
- Traitement et comptabilisation de la paie mensuelle et charges annexes (sociales et fiscales) à la base d'un état récapitulatif mensuel reçu du Département Personnel,
- Traitement et comptabilisation des STC et paie des temporaires et charges annexes,
- Etablissement des bordereaux inter unités pour ré imputation aux unités concernées,
- Etablissement des notes de remboursements pour récupération des charges (Holding SIP),
- Procède à la clôture des comptes et bilan de l'exercice.

3. *Service Fournisseurs*

- Recevoir et suivre des contrats d'engagements avec les fournisseurs locaux et étrangers,
- Recevoir et traiter toutes les factures des fournisseurs locaux et étrangers :
 - Vérification et contrôle de conformité,
 - Vérification et contrôle arithmétique de conformité ;
- Etablissement des B.O.D pour les opérations de régularisation,
- Etablissement des B.I.U pour les opérations inter unités,
- Gestion des dossiers fournisseurs locaux et étrangers,
- Analyse des comptes de dettes et fournisseurs,
- Participation à la clôture des comptes et bilan de l'exercice,
- Etablissement des fiches d'enregistrement (FE) pour chaque facture et transmission aux structures concernées pour contrôle des opérations et ordonnancement,
- Comptabilisation et saisie des données sur micro et transmission à la trésorerie pour règlement,
- Etablissement des situations de paiement et réalisations des contrats,
- Etablissement des notes de remboursement à la DOS, NAFTEC, Holding SIP et autres (récupération des dépenses pour compte),
- Classer et archiver les dossiers.

4. *Service Trésorerie*

Les tâches du responsable du service sont :

- Gérer les comptes de trésorerie du siège (BEA, Recettes el CITY BANK),
- Etablissement des BOD pour les opérations de régularisation,
- Etablissement des B.I.U pour des ré imputations de dépenses effectuées pour le compte des structures régionales et autres,
- Etablissement des demandes d'alimentation des comptes BEA (situations de décaissements et de prévisions mensuelles),
- Recevoir des virements d'ordre (DOS. NAFTEC et SIP),
- Recevoir des chèques des caisses sociales et établissement des bordereaux pour encaissement par BEA (frais médicaux et indemnités journalières),
- Recevoir des chèques des caisses d'assurance et établissement des bordereaux pour encaissement par BEA (remboursements de divers dommages),
- Contrôle et vérification des règlements, la comptabilisation et les états de rapprochement bancaire.

Quant aux tâches de la Section Règlements, elles concernent l'établissement des ordres de virement et chèques pour tout paiement bancaire :

- Factures fournisseurs locaux et étrangers,
- Demandes de fonds émanant des Moyens Généraux, Personnel et autres structures (siège et régions),
- Prêts accordés aux travailleurs (siège et structures régionales),
- Paie, charges sociales et fiscales,
- Soldes de tout compte,
- Remboursements frais médicaux, indemnités journalières (supérieurs à 10 000DA),
- Notes de frais et de remboursements (missions et autres supérieurs à 10 000 DA),
- Missions à l'étranger,
- Gratifications médailles,
- Autres : cautions bancaires relatives aux projets de la division EDV et paiements pour compte.

Le chargé de la Section Caisse a pour mission :

- Alimentation de la caisse auprès de la BEA,
- Honorer les dépenses de la caisse en matière de :
 - Demande de fonds émanant des Moyens Généraux, Personnel et autres structures,
 - Remboursements frais médicaux,
 - Remboursements notes de frais de missions,
 - Remboursements dépenses parc auto,
 - Salaires agents temporaires,
 - Avances sur missions,
 - Autres dépenses de régularisations.
- Etablissement des bons de caisse dépenses pour chaque opération,
- Tenue d'un registre Demandes de fonds caisse et suivre leurs régularisations (notes de frais),
- Détenir et gérer les carnets de carburants et carnets de cantine,

-
- Recevoir les produits de vente cahiers des charges et carnets de cantine,
 - Etablissement des bons de caisse recettes,
 - Enregistrement de tous les mouvements de dépenses et recettes sur brouillard de caisse,
 - Arrêter quotidiennement la caisse et procède au rapprochement de l'inventaire comptable à l'inventaire physique,
 - Transmission régulière de toutes les pièces comptables à la section Comptabilisation des opérations de caisse,
 - Participation à la clôture des comptes et bilan de l'exercice,
 - Classement des documents.

Section 2 : la préparation de la mission d'audit

La méthodologie d'audit -telle qu'elle est décrite au premier chapitre, fera l'objet d'une application intégrale au sein de la structure de notre stage, dans le but d'attribuer une appréciation au dispositif de contrôle interne de celle-ci.

Le groupe SONATRACH ne peut pas faire l'objet d'une étude approfondie menée par une seule personne et dans un cadre temporaire limité en une seule année, vue la répartition de ses différents sièges sur le territoire national (nord, sud, est et ouest) et le nombre très conséquent du personnel qu'il regroupe, à savoir 120 000 personnes. Par conséquent, notre étude a eu lieu à la Direction Administration Siège (DAS) sise à BARAKI- SIDI ARCINE hiérarchiquement liée à l'activité Transport par Canalisations¹(TRC).

Sous-section 1 : examen des circulaires et manuels de procédures

Malgré les efforts conséquents que nous avons fournis afin obtenir un document officiel décrivant les procédures de gestion applicables au sein de la Direction, notre tentative a connu un échec total. D'ailleurs selon quelques déclarations du personnel de la Direction, un tel document n'a jamais été mis à leur disposition depuis le jour où ils ont occupé leurs postes. Parmi ceux qui ont avoué cette réalité regrettable, des agents travaillant à TRC-SONATRACH depuis 20 ans.

Ceci nous a très surpris, au point où nous sommes mis à poser les questions suivantes : « comment travaillez-vous sans la moindre procédure écrite ? Comment pouvez-vous savoir « qui fait quoi ? » et comment vous réglez les conflits qui en résultent ? La réponse semblait évidente : *« nous avons un code informel très dominant basé sur la tradition. Les anciens connaissent par-cœur ce que l'on attend d'eux, et les nouveaux apprennent auprès des anciens »*.

A partir de là, la préparation théorique de notre mission demeure irréalisable. Ceci ne nous empêchera pas de continuer notre défi, nous essayerons quand-même de réaliser notre mission malgré les circonstances actuelles, qui ne sont d'ailleurs pas vraiment motivantes. Sauf qu'un changement de programme s'impose.

Premièrement, nous allons essayer d'organiser des entretiens avec au moins un agent de chaque service. La séance d'entretien sera consacrée pour la description des procédures de gestion. Ces entretiens nous serviront dans la constitution d'un dossier relatif au volet formel du contrôle interne du Département Comptabilité. Sur la base de ce document, nous allons déterminer les zones à risques les plus significatives de notre point de vue, et procéder à l'examen pratique juste après.

Il est à signaler qu'à cause des spécificités du cas présent, aucun questionnaire de contrôle interne (QCI) n'aura lieu, puisque les questions que nous comptons rédiger seront posées verbalement durant les séances d'entretiens. Aussi le programme de vérification ne va pas être dévoilé au préalable.

Sous-section 2 : description du contrôle interne du Département Comptabilité

Six processus sont à détailler :

1. *Processus de traitement de la paie*
 - a) Au niveau de la structure administrative

¹ Voir l'organigramme à la précédente section,

Au préalable de la transmission des documents relatifs à la paie, le processus ou cheminement de la paie consiste en :

- Réception des fiches de position (pointage) établies par les structures ;
- Contrôle et validation des mouvements par les agents chargés de la gestion et leur transcription sur les fiches de gestion ;
- Transmission des fiches de positions validées aux agents chargés de la paie ;
- Dépouillement des mouvements et droits (primes et indemnités) et retenues sur des fiches de gestion paie ;
- Saisie des modifications à porter sur les fiches individuelles de gestion ;
- Correction et validation des PRI/PRC ;
- Saisie des données et modifications transcrites sur fiches de gestion paie sur support informatique ;
- Dépôt du support informatique contenant le fichier du mois en cours au niveau du CTI ;
- Contrôle et correction du rapport de validation traité par le CTI ;
- Préparation des déclarations de sécurité sociales et fiscales des salaires ;
- Transmission des déclarations sociales et fiscales à Finances pour établissement des chèques ;
- Récupération des états de paie auprès de CTI ;
- Traitement des états de paie :
 - Vérification et contrôle des états de paie,
 - Exploitation du document portant annulation ou blocage de la paie,
 - Ventilation de la paie,
 - Arrêter les états de mandatement en lettre et les faire signer par le responsable habilité,
 - Faire viser la ventilation par le responsable hiérarchique,
 - Faire signer la ventilation par le responsable habilité.
- Communiquer formellement (Note) à la structure finances le montant pour les prévisions sur KTP ;
- Transmettre formellement les états traités à Finances à savoir :
 - Etats de mandatement,
 - Ventilation de la paie,
 - Etat des paies bloquées et annulées,
 - Etats des retenues (MIP et PCR MIP, achat véhicule, divers prêt et autres).
- Instaurer un rapprochement périodique inter services (gestion paie) et inter structures (Administration et Finances). La réunion avec la structure Finances doit être sanctionnée par un PV ;
- Remettre les bulletins de paie original à chaque structure pour remise aux intéressés ;
- Classer une copie de la fiche de paie dans le dossier de chaque agent ;
- Classer les différents documents de la paie.

Traitement de la paie des Cadres Supérieurs

- Réception des BIU émanant du Siège concernant les paies des cadres supérieurs ;
 - Vérification, contrôle par le service paie ;
 - Faire approuver les BIU par le responsable habilité ;
 - Transmettre formellement (BE) les BIU à la structure Finances pour comptabilisation.
- b) Au niveau de la DAS
- Réception des documents de paie émanant de la structure Administrative ;

- Vérification et contrôle par le service comptabilité, (**en cas d'anomalie se rapprocher de la structure ADM**) ;
- Comptabilisation sur BOD ;
- Analyser périodiquement les comptes comptables relatifs à la paie ;
- Remettre les états de mandatement accompagnés de la ventilation pour virement ;
- Etablir les ordres de virement sur la base de la ventilation ;
- Faire signer les ordres de virement par les responsables désignés pour les mouvements des comptes bancaires ;
- Enregistrer les opérations de paiement sur le brouillard de Banque coté et paraphé par le responsable habilité ;
- Déposer les ordres de virement auprès de la Banque par un agent du service trésorerie ;
- Récupérer le chèque CCP auprès de la Banque ;
- Déposer le chèque CCP auprès du centre des chèques postaux ;
- Comptabiliser les opérations de paiement sur BT ;
- Classer le dossier constitué des pièces justificatives :
 - Copie des ordres de virement,
 - Original des états de mandatement,
 - Ventilation de la paie,
 - Etat des paies bloquées ou annulées,
 - Copie du chèque CCP.
- Instaurer un rapprochement périodique inter structures (ADM/FIN), la réunion avec la structure ADM doit être sanctionnée par un PV ;

Traitement comptable de la paie des cadres supérieurs

- Réception des BIU émanant de la DAS ;
 - Enregistrement sur le registre « BIU ARRIVEE » ouvert à cet effet ;
 - Transmettre formellement les BIU à la structure ADM pour vérification et approbation par le responsable habilité ;
 - Récupération des BIU approuvés auprès de la structure ADM ;
 - Comptabilisation ;
 - Classement du dossier.
2. *Processus de traitement des achats étrangers de bien (CRE-Doc)*
- a) Au niveau de la DAS
- Disposer du contrat en nombre suffisant ;
 - Réception de la demande d'imputation bancaire (DIB) et la fiche d'engagement émanant de la structure ATR ;
 - Etablir la demande d'ouverture de domiciliation et l'avis de domiciliation ;
 - Faire viser la demande d'ouverture de domiciliation et l'avis de domiciliation par les responsables hiérarchiques;
 - Faire signer la demande d'ouverture de domiciliation et l'avis de domiciliation par le Directeur ;
 - Déposer la demande d'ouverture de domiciliation et l'avis de domiciliation accompagnés de deux exemplaires du contrat pour recueil de visa auprès de la Banque (avec accusé de réception) ;
 - Récupérer auprès de la Banque le contrat domicilié ;
 - Remettre par BE une copie du contrat domicilié à la structure ATR ;
 - Visa du bon de commande sur EMPACix par le service Budget ;
 - Récupérer auprès de la Banque les documents contractuels à savoir :

- Facture,
 - Connaissance endossable ou LTA,
 - Liste de colisage,
 - Certificat d'origine,
 - Avis d'aliment « police d'assurance »,
 - Document de douane EX 1,
 - Déclaration de conformité,
 - Constat d'arrivée...
 - Prévoir le montant sur KTP ;
 - Comptabiliser la dette sur la base de la facture devises par le service comptabilité générale section tiers, en utilisant le cours historique (cours de signature du contrat). La différence de change s'il y a lieu lors de la réception de l'avis de débit, sera traitée par le service trésorerie (perte ou gain de change) ;
 - Comptabiliser l'opération de paiement sur BT ;
 - Transmettre par BE le dossier complet à la structure ATR pour enlèvement de la marchandise ;
 - Réception de la demande d'attestation de la TVA et des droits de douanes ;
 - Réception de la demande de fonds pour les redevances des formalités douanières ;
 - Etablir les attestations de la TVA et des droits de douanes par :
 - Pour la TVA par le service comptabilité générale, section tiers qui détient les carnets de souches des attestations d'exonération,
 - Pour les droits de douanes par le service juridique après validation par la structure contractante des documents fournis par le cocontractant.
 - Enregistrer les attestations dans chaque registre ouvert à cet effet ;
 - Etablir le chèque par le service trésorerie pour paiement des droits de douanes ;
 - Faire signer le chèque et les attestations par les responsables habilités ;
 - Enregistrer le chèque sur le brouillard de Banque coté et paraphé ;
 - Comptabiliser la demande de fonds sur BT ;
 - Remettre par BE les attestations et le chèque à la structure ATR ;
 - Réception de l'avis de débit relatif à l'opération ;
 - Rapprocher l'avis de débit avec le montant de l'accréditif et procéder à la régularisation si c'est nécessaire ;
 - Enregistrer l'opération « différence de change » sur le brouillard de Banque coté et paraphé et la comptabiliser sur BT ;
 - Remettre par BE une copie de l'avis de débit à la structure ATR ;
 - Réception des documents à savoir :
 - (BFR, BC) édité sur EMPACix,
 - Facture domiciliée,
 - Feuille de calcul des frais d'approche,
 - Document de douanes D10,
 - Avis d'aliment.
 - Etablir la FE;
 - Classement du dossier.
- b) Au niveau de la structure ATR
- Saisir le contrat sur EMPACix ;
 - Remettre par BE la demande d'imputation Bancaire (DIB) et la fiche d'engagement à la structure Finances ;
 - Réception d'une copie du contrat domicilié auprès de la structure Finances ;
 - Editer le BC sur EMPACix ;

- Faire viser le bon de commande édité par les responsables habilités ;
- Faire signer le bon de commande par le Directeur ;
- Récupérer le bon de commande après signature du directeur ;
- Réception des documents contractuels retirés par Finances auprès de la Banque ;
- Etablir la demande des attestations de la TVA et des droits de douanes ;
- Etablir la demande de fonds pour les redevances des formalités douanières ;
- Réception des attestations d'exonération de la TVA, les droits de douanes et le chèque ;
- Exploiter les documents selon les incoterms retenus pour dédouanement et enlèvement de la marchandise ;
- Réception de la copie de l'avis de débit ;
- Récupérer les documents D10, Avis d'aliment et les droits de douanes ;
- Constater la réception sur EMPACx ;
- Transmettre le dossier complet par BE à la structure Finances pour établissement de la FE ;
- Classement du dossier.

3. *Processus de traitement des achats groupés*

a) (PDR)

- Réception du BIU avec les pièces justificatives ;
- Enregistrer le BIU dans le registre ouvert à cet effet ;
- Informer la structure ATR de l'arrivée du BIU pour son exploitation ou à défaut procéder à son rejet ;
- Transmettre par BE le BIU accompagné des justificatifs pour approbation par le responsable habilité ;
- Récupérer le BIU dûment signé par le Directeur ;
- Comptabiliser le BIU ;
- Classement.

b) Amortissables

- Réception du BIU avec les pièces justificatives ;
- Enregistrer le BIU dans le registre ouvert à cet effet ;
- Informer la structure ATR de l'arrivée du BIU pour son exploitation ou à défaut procéder à son rejet ;
- Transmettre par BE le BIU accompagné des justificatifs pour approbation par le responsable habilité ;
- Récupérer le BIU dûment signé par le Directeur ;
- Comptabiliser le BIU ;
- Créer la fiche d'immobilisations pour chaque équipement ;
- Classement.

4. *Processus de traitement de la facture achats de biens (Dinars)*

- Réception de la facture après enregistrement au niveau du bureau d'ordre ;
- Enregistrer la facture sur le registre ouvert à cet effet ;
- Prévoir son montant sur KTP ;
- Remettre la facture portant le cachet KTP au service comptabilité générale : section tiers ;
- Vérifier et contrôler la facture sur le plan réglementaire d'une part, et avec le contrat, d'autre part ;
- Transmettre formellement (BE) la facture à la structure ATR pour vérification et complément du dossier ;

- Réception formelle (BE) de la facture accompagnée du dossier (BC et BRF édités sur EMPACix) ;
- Vérifier à nouveau la facture par rapport aux pièces justificatives y afférentes. En cas d'anomalie, procéder formellement (note explicative) au rejet de la facture tout en informant la structure ATR par une copie de la note ;
- Etablir la FE (sur application FIN/RTC) par le service comptabilité section tiers ;
- Editer la FE ;
- Faire signer la FE dans les cases réservées à la structure Finances ;
- Transmettre formellement (BE) le dossier à la structure ATR pour visa de vérification et liquidation sur FE et facture;
- Récupérer auprès de la structure ATR le dossier de la FE ;
- Présenter à la hiérarchie (SDAF/SDT) le dossier pour visa ;
- Présenter le dossier pour ordonnancement sur la FE et visa bon à payer sur la facture ;
- Mettre à jour la fiche suiveuse du contrat ;
- Etablir l'attestation d'exonération si le contrat est en hors taxe ;
- Ordonner le règlement au service trésorerie ;
- Vérifier et contrôler le dossier par l'agent chargé des paiements (en cas d'anomalie se rapprocher du service comptabilité) ;
- Etablir l'ordre de virement (OV) conformément à la clause contractuelle stipulant la domiciliation Bancaire du fournisseur ;
- Faire signer l'OV par les responsables habilités ;
- Enregistrer l'OV sur le Brouillard de Banque coté et paraphé ;
- Déposer l'OV auprès de la Banque avec accusé de réception ;
- Comptabiliser l'opération de paiement sur BT ;
- Aviser le fournisseur du paiement de sa facture ;
- Informer la structure ATR du règlement par une copie de l'OV ;
- Instaurer un rapprochement périodique des fichiers EMA/IMMO ;
- Dispatching et classement du dossier.

5. *Processus de traitement de la facture des prestations (Dinars)*

a) Au niveau de la Structure Finances

- Réception de la facture accompagnée de l'attachement ou attestation du service fait, après enregistrement au niveau du bureau d'ordre ;
- Enregistrer la facture sur le registre ouvert à cet effet ;
- Prévoir son montant sur KTP;
- Remettre la facture portant le cachet KTP au service comptabilité générale section tiers ;
- Vérifier et contrôler la facture sur le plan réglementaire d'une part et avec le contrat d'autre part :
- Transmettre formellement (BE) la facture à la structure concernée pour vérification et complément du dossier ;
- Réception formelle (BE) de la facture accompagnée du dossier (BC et attachement ou attestation du service fait)
- Vérifier à nouveau la facture par rapport aux pièces justificatives y afférentes En cas d'anomalie procéder formellement par note explicative au rejet de la facture, tout en informant la structure concernée par une copie de ladite note ;
- Etablir la FE (application FIN /RTC) par le service comptabilité section tiers ;
- Editer la FE;
- Faire signer la FE dans les cases réservées à la structure Finances ;

- Transmettre formellement (BE) le dossier à la structure concernée pour visa de vérification et liquidation sur FE et facture ;
- Récupérer auprès de la structure concernée le dossier de la FE;
- Présenter à la hiérarchie (SDAF/SDT) le dossier pour visa ;
- Présenter le dossier pour ordonnancement sur la FE et visa bon à payer sur la facture (voir modèle ci joint) ;
- Mettre à jour la fiche suiveuse du contrat (voir modèle application FIN TRC) ;
- Etablir l'attestation d'exonération si le contrat est en hors taxe ;
- Ordonner le règlement au service trésorerie (voir modèle ordre de règlement) ;
- Vérifier et contrôler le dossier par l'agent chargé des paiements En cas d'anomalie se rapprocher du service comptabilité ;
- Etablir l'ordre de virement (OV) conformément à la clause contractuelle stipulant la domiciliation Bancaire du prestataire;
- Faire signer l'OV par les responsables habilités
- Enregistrer l'OV sur le brouillard de Banque coté et paraphé
- Déposer l'OV auprès de la Banque avec accusé de réception ;
- Comptabiliser l'opération de paiement sur BT ;
- Analyser périodiquement les comptes de dettes et tenir informées les structures concernées;
- Aviser le prestataire du paiement de sa facture (voir modèle de l'avis de règlement) ;
- Informer la structure concernée du règlement de la facture par une copie de l'OV ;
- Dispatching et classement du dossier ;

b) Au niveau de la structure concernée

- Réception de la facture comportant le cachet conforme accompagnée de l'attache ment ou attestation du service fait émanant de la structure Finances ;
- Vérifier quantitativement et qualitativement la conformité de la facture par rapport à la commande, l'attache ment ou attestation du service fait En cas d'anomalie se rapprocher de la structure Finances ;
- Compléter le dossier par le BC ;
- Retourner formellement (BE) le dossier complet à la structure Finances pour établissement de la FE ;
- Réception dossier FE ;
- Viser la FE dans les cases vérification et liquidation réservées à la structure
- Retourner formellement (BE) dossier FE à la structure Finances ;
- Mettre à jour la fiche suiveuse du contrat ;
- Classement du dossier

6. *Processus de traitement des entrées en stocks (Matières et Fournitures)*

a) Au niveau de la structure ATR

- Saisir le contrat sur EMPACix;
- Créer la demande d'achat sur EMPACix ;
- Générer le Bon de commande par l'application EMPACix après approbation de la demande d'achat par les structures habilitées (Finances / budget) et le Directeur
- Approuver le Bon de commande sur l'application EMPACix par la structure Finances /Budget et par le Directeur
- Editer le Bon de commande par l'application EMPACix
- Faire viser le Bon de commande édité par les responsables des structures concernées
- Faire signer le Bon de commande par le Directeur

- Récupérer le Bon de commande signé par le Directeur
 - Remettre le Bon de commande au Fournisseur avec accusé de réception
 - Réception de la marchandise (matières et fournitures) accompagnées d'un bon de livraison
 - Contrôler qualitativement et quantitativement les matières et fournitures livrées en présence de l'utilisateur, dans le cas de la non-conformité de la marchandise livrée par rapport au bon de commande se conformer aux clauses contractuelles;
 - Générer et éditer le BRC par l'application EMPACix ;
 - Réceptionner au niveau du magasin les matières et fournitures sur la base du BRC après un contrôle quantitatif ;
 - Faire établir la feuille de calcul des frais d'approche pour les achats étrangers ;
 - Générer et édité le BRF par l'application EMPACix ;
 - constituer le dossier (facture. BC. BRF) ;
 - Transmettre le dossier à Finances pour établissement de la FE ;
 - Tenir à jour la fiche suiveuse du contrat ;
 - Classer le dossier.
- b) Au niveau de la structure Finances
- Saisir au niveau du Budget le contrat dans la base de donnée « finances » mises en œuvre par RTC;
 - Approuver la demande d'achat sur l'application EMPACix ;
 - Approuver le Bon de commande sur l'application EMPACix
 - Viser le Bon de commande ;
 - Réception de la facture émise par le fournisseur ;
 - Prévoir sur KTP le montant de la facture ;
 - Transmettre formellement la facture à la structure ATR pour exploitation et retour accompagnée du dossier constitué du BC, BRC, BRF et feuille de calcul pour les achats étrangers ;
 - Réception du dossier
 - Comptabilisation de l'entrée en stock sur la base de la FE (se conformer au sous-système Fournisseur) voir le processus de traitement de la FE ;
 - classement du dossier

Sous-section 3 : limites de contrôle interne et choix des objectifs

Dans cette sous-section, nous mettrons l'accent sur quelques limites que nous avons observées durant notre période de stage. Ces limites résident dans le contrôle interne à son volet théorique, elles sont déduites après l'examen théorique que nous avons effectué.

1. Limites du contrôle interne

Le contrôle interne du Département Comptabilité fait ressortir plusieurs limites, dans cette partie nous présenteront celles qui sont à notre point de vue les plus frappantes, et qui se résument aux points suivants :

a) Un contrôle interne 100% informel

Il est très normal de s'appuyer sur des codes informels au sein de l'entreprise, à condition que ces codes ne forment pas la majorité des règles applicables. Théoriquement la marge des règles informelles varie de 5 jusqu'à 30%, selon le style de management, la structure organisationnelle et l'activité de la firme.

Tandis qu'au sein du Département Comptabilité TRC- Sonatrach, une part négligeable du contrôle interne est formelle. Preuve, aucune fiche de poste n'est disponible, même en ce

qui concerne les postes clefs. Le manuel des procédures n'est pas disponible, mais selon quelques témoignages, il est seulement à la portée de quelques cadres de la DRH, en plus, il n'a pas été mis à jour depuis plusieurs années.

b) Le non suivi des contrats

Une autre faiblesse consiste en le non suivi des contrats de prestations. Normalement, en recevant une facture relative à un contrat donné, une révision des clauses de règlement doit avoir lieu, en outre, un état périodique d'avancement en terme des paiements doit aussi avoir lieu et mis à jour après le règlement de chaque facture.

Le non suivi des contrats a engendré plusieurs problèmes au Département Comptabilité déjà auparavant, selon quelques témoignages, il y a même des fois où l'ensemble des factures réglées dépassaient la totalité du contrat, ce qui a ensuite nécessité d'appliquer des retenues sur les comptes des fournisseurs.

c) L'accès illimité au logiciel comptable

Le logiciel de la saisie et de l'analyse comptable appelé « Finance » est géré par la Direction informatique du siège TRC¹, cette Direction est censée gérer aussi la limitation des accès à la base de données comptables réservée exclusivement aux personnes habilitées, à travers des identifiants et des mots de passes strictement confidentiels. Actuellement, le mot de passe de chaque agent est tellement évident qu'il est connu par tous, il s'agit de son nom de famille. De cette façon, n'importe qui pourrait accéder à la base de données comptable au nom de n'importe qui, avec accès total de saisie ou de modification ou même suppression de n'importe quelle opération de l'année en cours.

d) Le rejet récurrent des BIU

Le Bordereau Inter Unités (BIU) est la pièce légale d'imputation des charges entre les différentes unités comptables. La structure APP² est chargée des achats groupés d'équipements et de fonctionnement pour toute l'activité TRC, par conséquent, les factures de charges sont imputées chacune à l'unité concernée. Souvent, ces imputations font l'objet de d'un rejet de la part de la structure destinataire et les comptes inter unités ne se soldent pas à la fin d'exercice, ainsi, un énorme retard dans l'élaboration du Bilan comptable est enregistré chaque année.

Un tel problème devrait faire l'objet d'un suivi de la part des hauts responsables afin de trouver une solution officielle et définitive, par la mise en place d'une procédure capable de mettre fin à cette incohérence entre les structures de l'entreprise.

e) Le traitement 'traditionnel' de la paie

Le traitement comptable de la paie est effectué sur la base d'un « état récapitulatif »³ établi par le CTI⁴. Cet état est fourni en support papier, le trésorier doit, avant tout, procéder au dispatching des bulletins par centres de paiement (BEA, CCP...etc.) afin d'établir les Ordres de Virements aux montants exacts. Sauf que le dispatching de 1200 bulletins sur plus de sept centres de paiement n'est pas une tâche facile. Pareil pour le comptable qui doit additionner pour chaque compte comptable, les montants relatifs aux rubriques concernées

¹ TRC : Activité de Transport par Canalisations

² APP : Approvisionnements

³ L'état récapitulatif est une fiche structurée identiquement tel un bulletin de paie, sauf que les montants figurants dans chaque rubrique représentent le cumul des montants figurants aux bulletins de paie de toute l'unité concernée.

⁴ CTI : Centre de Traitement Informatique.

répartis sur les 1200 bulletins, et refaire cette tâche pour chacun des soixante (60) comptes comptables qui doivent figurer.

Cette démarche laisse place à beaucoup d'erreurs et complique énormément une tâche qui devrait être facilement accomplie, si les moyens disponibles ont été exploités d'une façon optimale, puisque les états récapitulatifs sont établis à travers un logiciel informatique disponible au sein du CTI, il est préférable que ces états soient divulgués en format magnétique pour faciliter les opérations comptables et le dispatching pour paiement.

2. *Choix des objectifs*

D'habitude en abordant les objectifs de la mission, il faut commencer par un bref rappel des objectifs généraux du contrôle interne. En ce qui nous concerne, ces objectifs ont déjà été précisés en détail au chapitre 1.

En ce qui concerne les objectifs spécifiques de cette mission, ils se résument en la vérification des comptes fournisseurs (en dinar et en devis), car ils représentent la contrepartie de la majorité des opérations comptables enregistrées au niveau du Département comptabilité de la Direction Administration Siège (DAS).

Enfin, pour s'assurer de la fiabilité des comptes comptables mouvementés durant l'exercice 2010, nous comptons réviser les comptes de trésorerie de dépenses et de recettes.

Section 3 : pratique de la mission d'audit

Après que les examens théoriques sont achevés, il y a lieu d'entamer la phase pratique. Par conséquent, la présente section sera dédiée aux travaux pratiques concernant l'examen des différents comptes comptables mouvementés au niveau de notre lieu de stage.

Cette section est subdivisée en trois sous sections intitulées comme suit :

- Sous-section 1 : examen des comptes Fournisseurs,
- Sous-section 2 : examen des comptes de Trésorerie,
- Sous-section 3 : Constats (résultats de la mission).

Sous-section1 : examen des comptes Fournisseurs

Dans cette étape du travail, nous prélevons un échantillon de mouvements d'une façon aléatoire pour chaque compte comptable ciblé, dans le but de généraliser les constats dégagés sur l'ensemble de la population et d'avoir une impression sur la fiabilité du solde final.

Notre choix s'est posé sur l'outil Microsoft EXCEL plutôt que sur les tables aléatoires afin de déterminer l'échantillon -aléatoire- à examiner. Ce choix est justifié par la facilité, la rapidité et la fiabilité de EXCEL, aussi parce qu'il ne nécessite aucune intervention de l'utilisateur contrairement aux tables traditionnelles. Il suffit seulement d'insérer la fonction ALEA.ENTRE.BORNES (min ; max), puis insérer les deux extrémités pour que la fonction fournit un chiffre aléatoire appartenant à l'intervalle voulu.

Conformément aux règles statistiques, et pour que les observations soient représentatives, la taille de l'échantillon sélectionné pour chaque examen ne doit pas être inférieur à 33 observations.

Avant tout examen, il est indispensable d'imprimer tous les mouvements effectués durant toute l'année¹ (définir la population), d'attribuer un numéro séquentiel à chaque mouvement pour pouvoir distinguer les mouvements similaires les uns par rapport aux autres, et pour connaître la taille exacte de la population.

1. *Le compte Fournisseurs de service en Dinar 401010*

Ce compte a été mouvementé 4881 fois durant l'année 2010. Notant qu'en comptabilité les comptes fournisseurs « 401 » seront 'normalement' crédités le jour de la reconnaissance de la dette, et débités le jour du règlement. Ainsi, nous nous attendons préalablement à ce que les mouvements en crédit seront justifiés par des factures, tandis que les mouvements créditeurs seront justifiés par des Bordereau de Trésorerie.

La population à tester s'étale à 4881 mouvements, la fonction à saisir en EXCEL sera donc, =ALEA.ENTRE.BORNES(1 ;4881). Cette fonction sera copiée à 33 cellules. Dans le cas où des répétitions figurent, nous les éliminerons par motif qu'il n'y a aucun intérêt de réviser un seul mouvement deux fois.

¹ Les soldes comptables examinés sont arrêtés au 31 Décembre 2010.

Tableau 3: compte fournisseurs de service en Dinar - échantillon prélevé -

NUM SEQU	NUM ECHANTILLON	NUM SEQU	NUM ECHANTILLON	NUM SEQU	NUM ECHANTILLON
1	215	13	945	25	2263
2	394	14	2428	26	2785
3	429	15	896	27	2883
4	618	16	3070	28	3622
5	606	17	3119	29	4303
6	1335	18	4113	30	4233
7	584	19	4077	31	2108
8	1368	20	4118	32	736
9	1438	21	736	33	215
10	1635	22	691		
11	1829	23	1743		
12	2108	24	2252		

Source : élaboré par l'étudiant

L'échantillon obtenu nous conduit à examiner les données affichées au tableau suivant. Ce tableau a été imprimé à partir du logiciel¹ à travers lequel les comptes comptables peuvent être mouvementés et analysés.

Tableau 4: mouvements à tester - compte comptable 401010

NUM SEQU	NUM ECHAN	LIBELLE	MONTANT DEBIT	MONTANT CREDIT	NUM BORD	PERIODE
1	215	0	0,00	49 760,00	158630	12010
2	394	0	0,00	177 606,00	158722	22010
3	429	0	0,00	7 316,17	158768	22010
4	618	0	0,00	114 639,97	158791	32010
5	606	0	0,00	74 000,00	158828	32010
6	1335	0	0,00	112 320,00	158934	52010
7	584	0	0,00	17 550,00	158954	32010
8	1368	0	0,00	33 650,00	159020	52010
9	1438	0	0,00	25 645,02	159234	52010
10	1635	0	0,00	4 688,62	159259	52010
11	1829	0	0,00	27 320,30	159510	62010
12	2108	0	0,00	6 684,00	159812	62010

¹ Il est appelé « Finance », c'est un logiciel de gestion de base de données programmé exclusivement au profit de la Sonatrach de la part d'un prestataire étranger.

13	945	0	0,00	235 773,00	160141	42010
14	2428	0	0,00	105 300,00	160151	72010
15	896	0	0,00	428 581,00	160198	42010
16	3070	0	0,00	44 070,00	160277	82010
17	3119	0	0,00	12 333,70	160328	82010
18	4113	0	0,00	38 630,00	160886	112010
19	4077	0	0,00	19 496,00	160923	112010
20	4118	0	0,00	18 953,90	161011	112010
21	736	FI 579/10 RENAULT	80 135,85	0,00	470036	42010
22	691	FI 710/10 AIR ALGERIE	528 999,00	0,00	470042	42010
23	1743	FI 979/10 HILTON	90 700,00	0,00	470054	62010
24	2252	FI 1107/10 RENAULT	78 313,76	0,00	470058	72010
25	2263	FI 1107/10 RENAULT	81 332,66	0,00	470058	72010
26	2785	FI 1313/10 RAIS	6 402,00	0,00	470070	82010
27	2883	FI 1320/10 AIR ALGERIE	14 456,00	0,00	470070	82010
28	3622	FI 1643/10 SIGUER	90 000,00	0,00	470083	102010
29	4303	FI 2009/10 AIR ALGERIE	57 582,00	0,00	470099	122010
30	4233	FI 2134/10 RAIS	13 068,00	0,00	470104	122010
31	2108	0	0,00	6 684,00	159812	62010
32	736	FI 579/10 RENAULT	80 135,85	0,00	470036	42010
33	215	0	0,00	49 760,00	158630	12010

Source : élaboré par l'étudiant

Afin de s'assurer de la réalité de chaque mouvement effectué au tableau ci-dessus, il est nécessaire de chercher la pièce justificative appropriée auprès des armoires d'archivage. Les dossiers peuvent être distingués par une référence unique distinctive (la colonne « Num pièce » du tableau ci-dessus).

Chacune des 33 observations a fait l'objet d'une même procédure de révision. Tous les dossiers ont été entièrement contrôlés, toutes les pièces nécessaires au lancement de la procédure de comptabilisation ont été vérifiées.

Le constat que nous déduisons après cet examen, est que tous les mouvements qui figurent au tableau précédent sont conformes aux règles et principes comptables généralement admis. Nous ne nous permettons pas de dire que le compte 401010 (Fournisseurs de Services en Dinar) est juste à 100%¹; mais il y a une très forte probabilité que son solde final à la clôture des comptes est acceptable.

2. *Le compte Fournisseurs de service en Devise 401011*

Ce compte a été mouvementé 103 fois en 2010. Les 33 mouvements à réviser sont affichés au tableau ci-après.

¹Vue que l'examen a été mené sur échantillon, les constats ne peuvent être généralisés sur l'ensemble de la population que d'une façon probabiliste.

Tableau 5: compte fournisseurs de service en Devise - échantillon prélevé -

NUM SEQU	NUM ECHANTILLON	NUM SEQU	NUM ECHANTILLON	NUM SEQU	NUM ECHANTILLON
1	15	13	30	25	81
2	49	14	41	26	18
3	70	15	87	27	23
4	79	16	15	28	99
5	86	17	91	29	103
6	78	18	50	30	17
7	68	19	89	31	1
8	29	20	11	32	34
9	69	21	85	33	20
10	2	22	87		
11	3	23	55		
12	85	24	33		

Source : élaboré par l'étudiant

Tableau 6: mouvements à tester compte comptable 401011

NUM SEQU	NUM ECHAN	LIBELLE	MONTANT DEBIT	MONTANT CREDIT	NUM BORD	PERIODE
1	20	FI 1980/10 AESSEL	225 238,83	0,00	470098	122010
2	29	FI 1856/10 TRAPSA	27 235 470,88	0,00	470093	112010
3	30	FI 1857/10 TRAPSA	18 289 220,54	0,00	470093	112010
4	34	FI 1857/10 TRAPSA	18 675 703,99	0,00	470093	112010
5	3	FI 1452/10 SOFEC	33 099 787,36	0,00	470074	92010
6	18	FI 1453/10 SOFEC	32 555 236,71	0,00	470074	92010
7	2	FI 25 VENTYX EUR	49 475,69	0,00	470053	72010
8	41	FI 906/10 TRAPSA	30 284 894,82	0,00	470049	62010
9	33	FI 904/10 TRAPSA	0,00	31,00	470049	62010
10	23	FI 487/10 SOFEC	31 430 290,33	0,00	470032	32010
11	1	VENTYX CT 36/APP/07	906 013,76	0,00	470008	12010
12	15	ANNUL. FE TRAPSA	0,00	-11 054 467,89	200431	132010
13	11	ANNUL. FE TRAPSA	0,00	-11 054 467,89	200431	132010
14	49	TRAPSA	64 817,54	0,00	200430	132010
15	50	TRAPSA	64 817,54	0,00	200430	132010
16	17	VENTYX	258 769,10	0,00	200430	132010
17	55	FI 212/10 REGULE	-5 299 169,00	0,00	200355	122010
18	68	AESSEAL France	0,00	298 964,54	161383	122010

19	69	AESSEAL France	0,00	186 852,84	161382	122010
20	70	TRAPSA	0,00	18 269 658,80	160957	112010
21	87	AESSEAL France	0,00	225 238,83	160126	72010
22	89	TRAPSA	0,00	10 969 043,35	159620	62010
23	91	SOFEC	0,00	33 099 787,36	159089	52010
24	78	TRAPSA	0,00	30 284 894,82	158988	12010
25	79	TRAPSA	0,00	30 284 894,82	158987	12010
26	81	TRAPSA	0,00	105 764 048,78	158985	12010
27	85	TRAPSA	31,00	0,00	158981	32010
28	86	TRAPSA	0,00	17 235 206,50	158980	32010
29	103	AESSEAL	0,00	129 847,16	158832	52010
30	99	SOFEC	0,00	32 577 511,55	158775	52010
31	58	14529,68	14 529,68	0,00	200430	132010
32	98	SOFEC	0,00	32 577 511,55	158773	22010
33	12	32479171,92	32 479 171,92	0,00	470074	92010

Source : élaboré par l'étudiant

Cet examen nécessite obligatoirement de retirer les pièces justificatives de chaque mouvement -que ce soit en débit ou en crédit- afin de s'assurer de la compatibilité de l'opération comptable enregistrée par rapport aux règles et principes comptables en vigueur.

Après que nous ayons accompli la procédure de vérification pour chaque mouvement (parmi les 33), nous avons constaté que le solde final est raisonnablement correct, vu que l'ensemble de l'échantillon révisé fait ressortir une totale conformité vis-à-vis les normes et principes comptables.

Sous-section 2 : examen des comptes de Trésorerie

Deux comptes de trésorerie sont à réviser, celui des dépenses d'exploitation et celui des recettes.

1. Le compte BEA - dépenses d'exploitation -512028

Tableau 7: compte dépenses d'exploitation -échantillon prélevé-

NUM SEQU	NUM ECHANTILLON	NUM SEQU	NUM ECHANTILLON	NUM SEQU	NUM ECHANTILLON
1	11	13	55	25	73
2	18	14	16	26	47
3	1	15	5	27	14
4	18	16	52	28	18
5	5	17	69	29	36
6	72	18	26	30	66
7	3	19	28	31	44
8	45	20	49	32	58
9	19	21	41	33	7
10	15	22	61		
11	14	23	35		
12	12	24	57		

Source : élaboré par l'étudiant

Tableau 8: mouvements à réviser compte 512028

NUM SEQU	NUM ECHANT	LIBELLE	MONTANT DEBIT	MONTANT CREDIT	NUM BORD	PERIDODE
1	11	SOLDE	0,00	76 445 353,48	470029	32010
2	18	SOLDE	0,00	93 506 110,76	470061	72010
3	1	SOLDE	0,00	896 255,26	470012	12010
4	18	SOLDE	0,00	93 506 110,76	470061	72010
5	5	SOLDE	0,00	6 489 719,80	470001	12010
6	72	SOLDE	4 470 897 331,03	0,00	470096	112010
7	3	SOLDE	0,00	340 353 564,79	470060	72010
8	45	SOLDE	0,00	18 194 985,44	470067	82010
9	19	SOLDE	0,00	137 184 513,10	470071	82010
10	15	SOLDE	298 445 196,37	0,00	470072	82010
11	14	SOLDE	0,00	17 663 827,88	470082	102010
12	12	SOLDE	0,00	19 565 377,61	470041	42010
13	55	SOLDE	0,00	404 303 251,00	470099	122010
14	16	SOLDE	0,00	3 384 381,61	470056	72010
15	5	SOLDE	0,00	6 489 719,80	470001	12010
16	52	SOLDE	0,00	23 147 018,15	470084	102010
17	69	SOLDE	0,00	88 223 949,55	470103	122010
18	26	SOLDE	0,00	241 538 575,39	470074	92010
19	28	SOLDE	0,00	19 724 155,40	470021	22010

20	49	SOLDE	0,00	10 842 610,02	470027	32010
21	41	SOLDE	0,00	5 767 995,96	470042	42010
22	61	SOLDE	565 798 841,48	0,00	470062	72010
23	35	SOLDE	0,00	40 517 092,85	470039	42010
24	57	SOLDE	0,00	66 572 478,40	470030	32010
25	73	SOLDE	0,00	90 720 715,14	470089	102010
26	47	SOLDE	0,00	17 090 928,85	470083	102010
27	14	SOLDE	0,00	17 663 827,88	470082	102010
28	18	SOLDE	0,00	93 506 110,76	470061	72010
29	36	SOLDE	0,00	20 430 786,92	470034	42010
30	66	SOLDE	0,00	66 210 970,62	470057	72010
31	44	SOLDE	0,00	-1 561 905 098,40	470011	12010
32	58	SOLDE	0,00	70 547 574,58	470101	122010
33	7	SOLDE	0,00	23 184 327,29	470033	42010

Source : élaboré par l'étudiant

2. Le compte BEA recettes 512025

Ce compte n'a pas été beaucoup mouvementé durant l'exercice 2010, seulement 17 mouvements ont été enregistrés. Par conséquent, il n'est plus nécessaire de prélever un échantillon afin d'exécuter les travaux de vérification, et les examens seront appliqués sur l'ensemble de la population de façon exhaustive.

Tableau 9: mouvements à réviser compte 512025

NUM LIGNE	LIB_LIGNE	MT_DEBIT	MT_CREDIT	NUM BORD	PERIODE
1	RECETTES DU MOIS DE 01 2010	48 339 503,64	0,00	470003	12010
2	RECETTES DU MOIS 01/2010	52 096 723,98	0,00	470005	12010
3	RECETTES DU MOIS DE 01/2010	1 666 840,84	0,00	470006	12010
4	RECETTES DU MOIS DE 02/2010	231 663 559,17	0,00	470009	22010
5	RECETTES DU MOIS DE 02/2010	1 035 859,38	0,00	470010	22010
6	RECETTES DU MOIS DE 02/2010	282 911 731,51	0,00	470013	22010
7	RECETTES DU MOIS DE 03/2010	9 031 193,01	0,00	470020	32010
8	RECETTES DU MOIS 04/2010	0,00	823 880 938,09	470038	42010
9	RECETTES DU MOIS DE 05/2010	69 593 624,85	0,00	470043	52010
10	RECETTES DU MOIS DE 06/2010	33 257 477,55	0,00	470045	62010
11	RECETTES DU MOIS D'AOUT	132 299 240,78	0,00	470052	72010
12	RECETTES DU MOIS D'AOUT 2010	0,00	100 073 995,13	470063	82010
13	RECETTES DU 09/2010	284 524 742,33	0,00	470080	92010
14	RECETTES DU MOIS 10/2010	0,00	349 391 156,05	470088	102010
15	RECETTES DU MOIS 11/2010	62 754 258,83	0,00	470091	112010
16	RECETTES DU MOIS DE 12/2010	0,00	176 278 955,31	470105	122010
17	RECETTE DU MOIS 12/2010	1 171 527,93	0,00	470108	132010

Source : élaboré par l'étudiant

Chaque mouvement en compte de trésorerie fait l'objet d'un Bordereau de Trésorerie (BT), afin de vérifier la conformité de chaque mouvement, il a fallu chercher - à travers le logiciel comptable - l'agent ayant exécuté l'enregistrement et lui réclamer les pièces justifiant l'opération en question. Les montants et les comptes de contrepartie ainsi que l'interprétation

comptable de l'opération font l'objet d'un contrôle de conformité par rapport aux règles comptables en vigueur.

Cette démarche a été appliquée sur les 17 mouvements, et la conclusion à déduire est que le solde du compte « *BEA recettes 512025* » figurant au bilan en fin d'exercice est 'conforme' au regard de la réglementation du Système Comptable et Financier (SCF).

Sous-section 3 : constats (résultats de la mission)

Après avoir achevé l'examen théorique (la préparation de la mission d'audit) et l'examen pratique (qui consiste à la vérification de conformité des comptes comptables mouvements durant l'exercice 2010) au sein du Département Comptabilité, il est opportun d'avancer les constats que l'on peut déduire.

L'examen théorique nous conduit à avancer ce qui suit :

Parce qu'il est 100% informel, **le système de contrôle interne au sein du Département Comptabilité ne donne pas une assurance satisfaisante quant à la fiabilité des informations comptables diffusées à travers les états financiers et ne garantit pas l'efficacité des opérations.** Aussi, il nous semble convenable d'avancer que le contrôle interne tel qu'il est pratiqué au Département Comptabilité ne constitue pas - de notre point de vue - un moyen efficace de lutte contre la fraude et les détournements.

A remarquer aussi, que même si les manuels de gestion et les circulaires étaient écrits, mis à la portée de tout le monde et actualisés périodiquement, ils révéleront, quand même, plusieurs limites, vu que les procédures - en leurs grandes lignes - n'ont pas fait l'objet d'un changement conséquent depuis plusieurs années, en dépit des séries de restructuration successives du groupe Sonatrach depuis sa naissance jusqu'au jour d'aujourd'hui.

La Direction Administration Siège (DAS) a connu une réorganisation - au courant de notre période de stage - et le Département Comptabilité est désormais hiérarchiquement lié à la Direction Finances. Cette réorganisation n'a engendré aucun changement en termes de plan de charge du Département ou en termes de procédures de gestion, mais selon plusieurs témoignages, cette opération a causé un énorme retard au déroulement du travail, vu qu'elle n'a pas été préparée convenablement et que les prédispositions de déménagement n'ont pas été prévues. Aujourd'hui, le Département avec ses différents services sont disloqués sur deux immeubles distincts. D'après ce qu'on avait vu au chapitre 1, la bonne mise en œuvre du contrôle interne est la responsabilité des managers autant que sa mise en place. Or, les managers de la Sonatrach ne semblent pas accorder à cette question la préoccupation qu'elle mérite.

L'analyse de l'organisation de Sonatrach laisse penser que cette firme accorde une importance cruciale au dispositif de contrôle interne, en raison de l'existence d'une Direction Audit liée directement au sommet hiérarchique et composée d'un nombre très important de collaborateurs qui participent à plusieurs programmes de formation chaque année. Aussi en dépit de l'existence d'une structure appelée « contrôle interne » chargée des missions de contrôles de conformité et qui possède d'une autorité signifiante, il n'est pas très difficile d'avancer que **le contrôle interne n'est pas implémenté dans la culture de Sonatrach.**

L'examen pratique nous amène à faire le constat suivant :

Tous les comptes comptables que nous avons révisés révèlent une conformité satisfaisante par rapport aux principes et règles comptables en vigueur. Cependant, nous ne pouvons alléguer la perfection de leur fiabilité, surtout, que toutes nos analyses étaient basées

sur des échantillons qui n'excèdent pas 33 observations. En revanche, ces analyses nous procurent un degré de confiance acceptable quant à la sincérité des rapports financiers de l'année 2010.

Il est aussi à mentionner que la remise des rapports financiers dans les délais légaux (avant le 31 Avril) est un exploit non négligeable compte tenu des problèmes récurrents, à l'image des rapprochements inter unités que nous avons évoqués précédemment en détail.

Les constats déduits à partir des deux examens (théorique et pratique) sont paradoxaux, car le premier révèle des remarques négatives (immense faiblesse du contrôle interne) tandis que le deuxième énonce des positivités remarquables (conformité vis-à-vis des principes comptables). Ceci laisse croire qu'il existe un écart entre la théorie et la pratique en termes de contrôle interne au sein du Département Comptabilité.

L'écart que nous venons de constater nous amène à invoquer de nouveau la remise en cause du raisonnement manichéen. Ce raisonnement consiste en la présupposition préalable du **bon (ou mauvais) déroulement** du contrôle interne si l'examen théorique amène à des résultats **positifs(ou négatifs)**. La présente recherche vient corroborer les témoignages qui ont démenti ce raisonnement.

Ce constat ne remet pas en cause le rôle du contrôle interne, mais la méthodologie pour laquelle nous avons optée pour formuler notre jugement. Ainsi, il va falloir chercher des limites dans la méthodologie d'évaluation du contrôle interne et proposer des alternatives afin d'améliorer l'appréciation du dispositif de contrôle interne.

Conclusion du chapitre 2

Il est très difficile d'auditer les comptes comptables d'une entreprise qui ne possède aucun support formel décrivant les procédures de gestion en vigueur. C'est pourquoi nous sommes dans l'obligation d'organiser plusieurs séances d'entretien afin de concevoir notre propre référentiel de procédure. Et c'est pourquoi nous n'avons opté pour aucun questionnaire de contrôle interne ou check liste.

Les comptes mouvementés par le Département Comptabilité se réfèrent aux comptes fournisseurs - locaux et étrangers - et aux comptes de trésorerie - recettes et dépenses -. Sur la base d'échantillons, les mouvements annuels de ces comptes ont fait l'objet d'une profonde investigation. Les pièces justificatives de chaque mouvement prélevé parmi les échantillons ont été retirées de l'armoire d'archivage et vérifiées.

Les constats obtenus de tous ces travaux ont révélé une satisfaisante conformité par rapport aux normes et principes comptables en vigueur.

Il est clairement établi que les constats tirés à partir de l'examen théorique et ceux déduits à partir de l'examen pratique sont contradictoires. En se posant la question : d'où provient cette contradiction ? Peut-on lui trouver une justification théorique ?

A partir de ces interrogations, le chapitre suivant met l'accent sur quelques critiques apportées au cadre théorique du contrôle interne, et propose une solution qui peut éventuellement justifier le constat pratique que nous venons de déduire. Cette proposition a aussi pour objet d'orienter l'évaluateur de façon qui lui permette de formuler une meilleure opinion professionnelle.

Chapitre 3 : plaidoyer pour l'incorporation de l'éthique individuelle

Toute approche est sujette à la critique. Aussi, le cadre théorique du contrôle interne n'échappe pas à la règle. Cependant, la critique doit être objective et constructive, c'est-à-dire, qu'il faut qu'elle ait pour but de combler les limites dévoilées. Dans ce chapitre, nous essayerons d'apporter quelques critiques sur le cadre théorique du contrôle interne.

Dans la perspective d'incorporer l'éthique individuelle dans le domaine de l'audit et du contrôle interne, nous mettrons la lumière sur ce qu'il faut entendre précisément par le terme « *éthique* », et tracer ses frontières par rapport à ses synonymes, à savoir, la « *morale* » et la « *déontologie* ».

Aussi, il est très important d'obtenir une modalité de distinction entre les bonnes et les mauvaises actions, pour cela, une partie sera dédiée aux sources de la législation islamique.

Ainsi, le présent chapitre regroupe trois sections intitulées comme suit :

- Section 1 : critiques du cadre théorique de contrôle interne,
- Section 2 : introduction à l'éthique : définitions et concepts,
- Section 3 : l'éthique en islam.

Section 1 : critiques du cadre théorique de contrôle interne

Les principaux concepts théoriques relatifs au contrôle interne ont été abordés au premier chapitre ; nous avons essayé de faire une revue globale sur ce qu'on a jugé nécessaire à la suite de la recherche. La présente section abordera les critiques qui remettent en question la réalité, la pertinence et le pragmatisme de quelques axiomes.

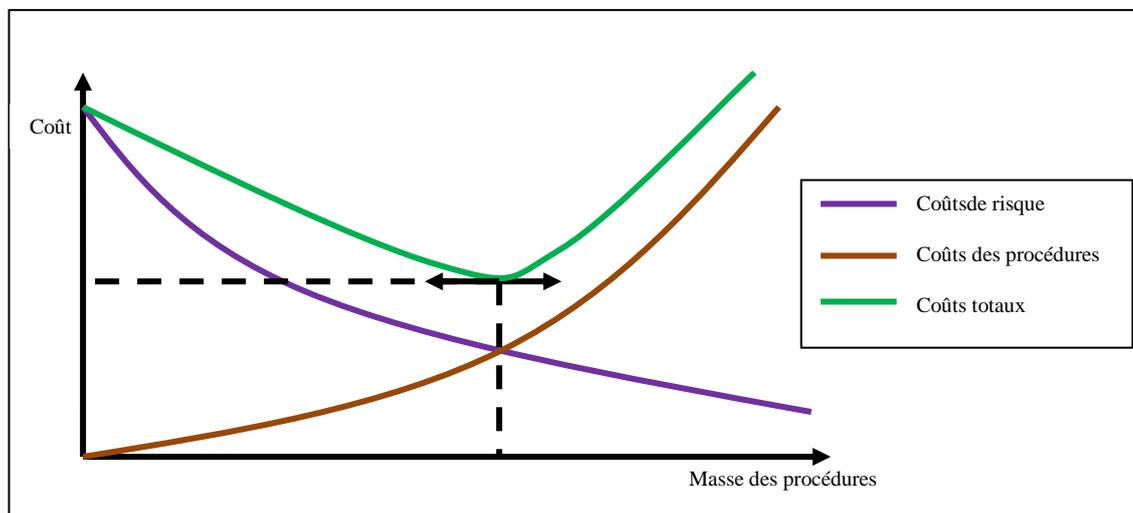
La présente section englobe les trois (3) sous sections suivantes :

- Sous-section 1 : l'ambiguïté des coûts de risques et de leur corrélation,
- Sous-section 2 : la subjectivité de l'évaluation des risques,
- Sous-section 3 : la remise en question de la normalisation de mise en place du contrôle interne.

Sous-section 1 : l'ambiguïté des coûts de risques et de leur corrélation

Afin de déterminer la masse optimale de procédures à mettre en place lors de la construction d'un dispositif de contrôle interne, une courbe très célèbre est dessinée. Cette courbe considère deux types de coûts. Le premier est le coût qui regroupe tout le matériel, les moyens et les ressources nécessaires à la mise en place de la procédure en vigueur ; tandis que le deuxième type prend en compte les coûts potentiels relatifs au risque 'laisser faire' (les coûts relatifs à l'absence d'une procédure. Exemple : coût supporté d'une fraude, perte, dommage ...etc.). La masse optimale des procédures et les coûts de contrôle interne acceptés sont déterminés en minimisant les coûts totaux. La figure ci-après résume la démarche à suivre.

Figure 4: les Coûts totaux minimaux du contrôle interne



Source : Philippe NOIROT, Jacques WALTER, *op.cit.* Paris, 2008, p 71

Beaucoup d'auteurs se basent sur cette courbe pour éclaircir **théoriquement** le processus de mise en place du contrôle interne. Alors qu'à notre sens, sur le plan pratique, ce schéma est loin d'être pragmatique pour les raisons suivantes :

1. L'estimation de la courbe des coûts de risques

La courbe des coûts de risques -telle qu'elle est tracée à la figure 4 - ne repose sur aucun argument ou justificatif scientifique. Ce n'est pas parce que la plupart des chercheurs la trouvent logique, que l'on se permette de la considérer comme évidente. Si bien qu'elle soit simple, la triptyque appréciation des risques (faible, modéré, élevé) a été beaucoup

critiquée¹ pour sa subjectivité. Ce qui rend la tâche de tracer une courbe des coûts de risques-qui est complexe - très éloignée. Cette dernière n'est quand même pas écartée, grâce à son intérêt théorique.

2. *La nature de la régression entre les coûts de risques et la masse des procédures*

La figure révèle que la corrélation entre les coûts de risques et la masse des procédures est parabolique (polynôme du deuxième degré avec dérivé négatif). Tandis que rien ne prouve qu'elle soit vraiment la bonne régression, ou que les régressions : linéaire, logarithmique ou autres sont écartées.

3. *La négligence de la Multicolonéarité*

La Multicolonéarité est un terme statistique, qui veut dire, l'existence d'une liaison entre les variables explicatives. Pour qu'un modèle statistique soit accepté, entre autres, il ne doit impérativement pas révéler une Multicolonéarité positive².

Les variables explicatives de notre modèle - figure 4- sont des procédures de gestion (regroupées en forme de vecteur) ; et comme il est très probable que les procédures sont relatives l'une l'autre, il n'est pas très difficile de constater l'existence d'une Multicolonéarité ; même l'application des tests révélateurs n'est plus nécessaire dans ce cas. Par moment, le déclenchement d'une procédure pourrait être relatif au délai de l'achèvement d'une autre ; ou que le croisement de deux procédures (ou plus) pourrait influencer leur bon déroulement ; comme il se peut aussi, qu'il y ait un effet de synergie entre deux procédures (ou plus). Les exemples qui peuvent être cités dans ce contexte sont multiples. Par conséquent, et par effet de Multicolonéarité le modèle ne pourrait être accepté dans sa présente forme.

4. *La mise en parallèle des procédures face aux risques*

Les risques ne sont souvent pas traités chacun tout seul. Parfois une procédure est mise en place pour faire face à plusieurs risques, d'autres fois, plusieurs procédures font la parade contre un seul risque...etc. Cette réalité exclut la mise en parallèle des procédures face aux risques, telle qu'elle est faite à la figure 4 courbe 'coûts de risques' et 'coûts des procédures'.

Par ailleurs, il existe des cas où la procédure à mettre en place face à un risque donné n'est pas tout-à-fait évidente ; soit à cause des spécificités du risques, soit à cause de l'impact - directe ou indirecte- qu'elle va avoir sur les autres zones à risques, ou bien encore, parce qu'il s'est avéré que le présent risque parmi d'autres déjà traités avant pourront être gérés par une seule procédure substitutionnelle.

5. *Le risque de non efficacité d'une procédure*

Aussi réduit soit-il, le risque pour que la procédure en vigueur soit tenue en échec existe toujours. Il s'agit ici du risque de la non-efficacité totale ou partielle d'une mesure de sécurité prise par l'entreprise. Par exemple : si l'entreprise prévoit un système d'alarme pour garder son magasin, elle doit tenir compte de l'existence de certaines techniques de cambriolage qui pourront le contourner. L'espérance de ce risque est estimée³, puis additionnée aux coûts de procédures. Le présent point est négligé à la figure 4. Par conséquent, la courbe des coûts de procédures doit être ajustée.

¹ Nous en abordons quelques critiques à la prochaine sous-section

² Parmi les tests les plus célèbres : le DW, le test de Klein et le test de Ferrar et Glauber.

³ E(R) = Probabilité de survenance x impact

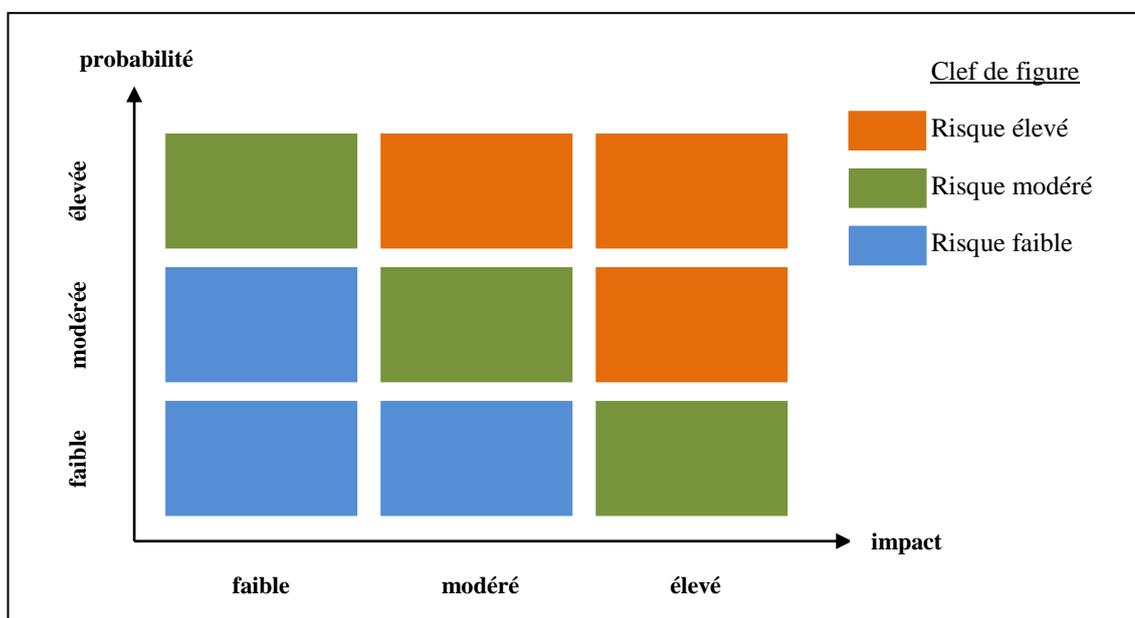
Sous-section 2 : la subjectivité de l'évaluation des risques

Comme nous l'avons illustré à la section 3 du premier chapitre, l'évaluation des risques est une étape cruciale dans le processus d'appréciation du contrôle interne, et elle conditionne tout le reste des travaux. Ce qui fait que la moindre défaillance à ce propos pourrait avoir de lourdes conséquences sur la qualité de l'évaluation.

Dans ce qui suit, nous exposerons la démarche à suivre pour atteindre la triptyque évaluation des risques (faible, modéré, élevé) ; en essayant d'apporter des critiques au fur et à mesure.

Face à un problème d'évaluation d'un risque, et afin d'éviter d'attribuer l'un des trois niveaux (F,M,E) de façon subjective ou aléatoire, plusieurs techniques sont proposées. Parmi lesquelles les plus utilisées nous trouvons 'l'espérance du risque'. Cette technique consiste en l'estimation de l'impact susceptible d'engendrer la survenance du risque et d'estimer aussi la probabilité de sa survenance. La figure suivante résume la démarche.

Figure 5: l'évaluation des risques



Source : élaborée par l'étudiant

Une analyse à double dimension est faite. Il s'agit d'estimer l'impact potentiel que va engendrer la survenance de chaque risque, et d'estimer également l'éventualité de l'apparence de chaque risque, puis les croiser entre les deux. Ainsi, une combinaison est constatée pour chacun des risques. L'appréciation triptyque est déduite et le risque est considéré **Faible** pour les trois combinaisons suivante : (F,F), (F,M) ou (M,F) ; ou **Modéré** si la combinaison est l'une des suivantes : (M,M), (F,E) ou (E,F), ou bien encore, **Elevé** si la combinaison constatée est parmi les suivantes : (E,E), (E,M) ou (M,E).

Parmi les facteurs qui déterminent le niveau de l'impact citons : la perte financière, l'attente à l'image, la perte de parts de marché et le non-respect des lois et réglementations...etc. Tandis que les facteurs qui déterminent la probabilité peuvent être externes comme : les éléments de benchmark, la réglementation et la pression concurrentielle ; ou internes comme : la culture de l'entreprise, l'ancienneté et la formation du personnel ou bien la complexité du processus et du système d'informations ;

Nous remarquons ici que la subjectivité n'est pas du tout éliminée. L'appréciation de l'impact et de la probabilité sont aussi subjectives -deux personnes bien formées et informées ne vont pas forcément attribuer la même estimation-. Même si on arrivait à normaliser les facteurs qui déterminent l'impact et la probabilité -ce qui est impossible- nous n'arriverons jamais à les limiter. Une très large marge est laissée pour l'imagination des évaluateurs (qui sont des auditeurs) pour faire appel à leur propre conviction.

Aussi la probabilité pourrait être estimée par rapport à des indices historiques. Autrement dit, la réitération du risque au passé de l'entreprise pourrait être considérée comme le principal indice pour estimer la probabilité. Le problème à poser dans ce contexte, comment est-il possible pour un auditeur à partir de son bureau (en phase de préparation de la mission qui précède l'intervention pratique) de savoir quelque chose sur la redondance d'un risque quelconque au passé de l'entreprise ? Ce problème est posé beaucoup plus sur les thèmes audités pour la première fois, -donc ne figurant pas au dossier permanent-, et pour les auditeurs externes qui ne possèdent pas forcément une connaissance historique solide sur l'entreprise.

Le caractère humain et le cognitif ont aussi tendance à influencer la décision. L'évaluateur reflète sa personnalité sur les choix qu'il opère, ses vocations politiques et ses tendances économiques.

Dans le même sens, nous avons préparé un questionnaire¹ que nous comptons distribuer auprès des cadres professionnels de notre lieu de stage. Nous leur demandons de classer par ordre d'importance une série de cinq risques, puis, d'attribuer pour chacun une note de 0 à 10.

Les deux tableaux suivants dévoilent deux indices statistiques dont nous aurons besoin pour notre analyse, à savoir, la somme et la moyenne relatives aux classements et aux notations attribuées à chacun des risques.²

Tableau 10: synthèse du tableau de classement des risques

Classement des Risques	SOMME	MOYENNE
Un retard en déclaration fiscale engendrant une pénalité	53	2,20833333
Des marchandises qui ne répondent pas aux critères de qualité sont réceptionnées et stockées	54	2,25
Une erreur de calcul de la paie	95	3,95833333
Une facture est doublement enregistrée (saisie)	95	3,95833333
Une fausse estimation du budget de fonctionnement	63	2,625

Source : élaboré par l'étudiant

¹ Le modèle du questionnaire est présenté en ANNEXE N° 2

² Le détail des réponses récoltées est présenté en ANNEXE N° 3

Tableau 11: synthèse du tableau de notation des risques

Notation des risques	SOMME	MOYENNE
Un retard en déclaration fiscale engendrant une pénalité	185	7,71
Des marchandises qui ne répondent pas aux critères de qualité sont réceptionnées et stockées	170	7,08
Une erreur de calcul de la paie	113,5	4,73
Une facture est doublement enregistrée (saisie)	112	4,67
Une fausse estimation du budget de fonctionnement	167	6,96

Source : élaboré par l'étudiant

Les deux tableaux précédents divulguent clairement la subjectivité de l'appréciation que chacun a attribué aux risques étudiés. Preuve, les deux premiers risques ont reçus une somme de classement presque similaire et deux notations similaires aussi. Idem pour le troisième et quatrième risque. Tandis que le cinquième a eu une appréciation moyenne.

Il est aussi à signaler qu'après traitement des réponses récoltées, nous avons facilement remarqué que presque aucune réponse ne ressemblait à une autre. Autrement dit, chaque individu a apporté une évaluation unique, complètement différente par rapport aux autres.

La leçon qu'on peut tirer de cette étude, est que si chacun des professionnels ayant participé à cette étude était un auditeur, et si la même mission d'audit était confiée à chacun d'eux, dans ce cas-là, chacun aurait orienté sa mission vers une piste distincte.

Il devient, ainsi, évident que la subjectivité en terme de l'évaluation des risques a pour conséquences de dériver la mission d'audit, et par conséquent, nuire au jugement apporté au dispositif du contrôle interne.

Sous-section 3 : La remise en question de la normalisation de mise en place du contrôle interne

Aussi parmi les critiques que nous voulions apporter, figure la normalisation des modes de mise en place d'un dispositif de contrôle interne. Toutes les propositions dans ce contexte parlent d'un mode de mise en place commun pour tous types d'organismes, tout en écartant les variabilités spécifiques au secteur d'activité, à la taille de l'entreprise, à la masse de l'activité ou la répartition géographique des différentes unités de la firme...etc.

Alors qu'en pratique, une infinité de variabilités sont prises en compte. Preuve, nous pouvons prendre par exemple deux entreprises exerçant la même activité, et ayant presque la même taille, mais qui ne s'efforcent pas obligatoirement sur les mêmes procédures de gestion. Ceci, même si elles feront appel au même prestataire pour leur construire un dispositif de contrôle interne.

Cette dissemblance est due aux autres facteurs qui distinguent les deux firmes l'une de l'autre. Parmi ceux-ci (ces facteurs), nous savons que chacune des deux entreprises a certainement sa propre stratégie distinctive. En se reposant sur des stratégies distinctes, les deux organismes auront inévitablement deux organigrammes différents. Nous savons tous aussi que l'organisation est une plateforme primaire pour la conception et le déroulement du contrôle interne. Ainsi les deux entreprises reposeront sur deux dispositifs de contrôle interne qui ne se ressemblent pas. En résumé, toute entreprise possède une stratégie propre à elle,

cette stratégie est un élément clef dans la détermination de l'organigramme ; qui est lui-même la première chose à prendre en compte lors de la conception du contrôle interne.

Par conséquent, chaque organisme est tenu de d'opter pour le mode de mise en place du contrôle interne qui soit compatible avec sa stratégie, sa taille, son activité et tout autre élément qu'il juge intégrer à son contexte.

En outre, il est aussi à critiquer, à notre sens, l'examen théorique non basé sur un contrôle de conformité¹; c'est-à-dire, le fait de procéder à l'examen des manuels de procédures et des circulaires avant de tester si ces derniers sont bien respectés ou pas. L'objectif de l'auditeur est d'évaluer le dispositif de contrôle interne dans son volet pratique, sinon pourquoi évaluer une procédure qui n'est pas appliquée sur le terrain ? Ou si l'auditeur ignore si elle est appliquée ou pas ?

Le présent point est d'une extrême importance, car -d'après la méthodologie d'audit référentielle, présentée à la troisième section du premier chapitre- l'auditeur se base pleinement sur son examen théorique pour diriger les travaux détaillés de l'examen pratique ; ce qui fait que la moindre défaillance dans cette étape engendrera des décalages conséquents sur les travaux qui s'ensuivent, et par conséquent, sur les résultats de la mission.

Ce genre de problème se pose moins pour les missions récurrentes. L'auditeur, dans ce cas-là, peut s'appuyer sur le dossier permanent constitué spécialement pour la structure auditée, afin de se baser sur les contrôles de conformité antérieurs. Même si les données peuvent avoir changés, toutefois, cela lui donnera une idée globale sur l'écart théorique-pratique du contrôle interne relatif à la structure qu'il envisage d'auditer.

L'examen théorique prouve aussi des limites par rapport à la non prise en compte de l'éthique des individus ou le climat et les conditions de travail. C'est-à-dire, qu'il existe des cas où le contrôle interne renferme des lacunes, des défaillances ou des limites. Toutefois cela ne nuit pas à l'efficacité des opérations, la préservation des actifs ou la maîtrise des risques ; parce que les intervenants aux processus particulièrement défaillants possèdent des qualités éthiques qui comblent les lacunes.

L'examen théorique -tel qu'il est décrit à la méthodologie référentielle d'audit- contourne l'éthique des agents intervenant, qui est pourtant une compétence capable de combler la faiblesse du contrôle interne.

Enfin, et pour résumer, nous rappelons que les principales limites qui ont été relevées, tout au long de cette section, se résument comme suit : Premièrement, la célèbre figure relative à la mise en place du contrôle interne n'est pas assez pragmatique, à cause des sérieuses difficultés qui se présentent afin de tracer la courbe des coûts de risques, et notamment, l'analyse en parallèle des procédures de gestion et des risques éventuels. Deuxièmement, la subjectivité incontournable qui influence -fortement- l'évaluateur des risques, qui a pour conséquence de dévier les travaux de la mission d'audit. Aussi, la normalisation du processus de conception d'un système de contrôle interne, qui ne doit pas avoir lieu, et qui doit dépendre de différentes caractéristiques propres à chaque organisme. Ainsi que, l'examen d'efficacité qui ne se repose pas obligatoirement sur l'examen de conformité. Et finalement, la négligence de la compétence éthique des intervenants au processus audité, et la nécessité de l'imbriquer d'une façon automatique à la méthodologie théorique de l'audit.

¹ Le terme examen théorique et le terme contrôle de conformité sont bien expliqués à la troisième section du premier chapitre.

Section 2 : introduction à l'éthique : définitions et concepts

Parmi les critiques relevées précédemment, sur la non prise en compte de l'éthique dans la mise en place du contrôle interne qui nous a semblé fondamentale et avant de proposer son incorporation, il va falloir d'abord définir ce concept et mettre à la portée du lecteur une revue théorique aussi riche et aussi claire que possible.

Dans le cadre de la présente recherche, nous ne pouvons-nous satisfaire d'une définition approximative. Pourtant, l'éthique a fréquemment été abordée dans le passé sans qu'elle soit définie d'une façon assez précise. Cela a certainement permis sa bonne diffusion -voire même son incorporation dans le management moderne-, mais pour certaines recherches où ce concept a été mal défini, les analyses et les résultats ne peuvent avoir la même solidité et la même crédibilité. Dans la partie suivante, nous essayerons de préciser ce que nous entendons par l'éthique dans notre recherche.

Cette section est subdivisée en trois (3) sous sections :

- Sous-section 1 : Ethique, morale et déontologie,
- Sous-section 2 : l'éthique au service du management,
- Sous-section 3 : Ethique de responsabilité et éthique de conviction.

Sous-section 1 : Ethique, morale et déontologie

La plupart des auteurs du domaine emploient ces trois termes comme des synonymes. Si l'éthique, la morale et la déontologie visent toutes les trois à orienter le comportement humain vers ce qui doit se faire, elles correspondent à des démarches distinctes.

1. Définition de l'éthique selon le dictionnaire français¹

L'éthique est un terme d'origine grec : « *êthikos, moral. Adjectif : Qui concerne les principes de la morale. 'Jugement éthique'. Nom Féminin : Partie de la philosophie qui étudie les fondements de la morale. Ensemble de règles de conduite. Ethique médicale : ensemble des règles morales qui s'imposent aux différentes activités des médecins. Synonyme : déontologie médicale* ».

Il est évident que le dictionnaire français considère aussi les trois termes : morale, éthique et déontologie, comme des synonymes. Dans la partie suivante, la distinction entre les trois sera abordée.

2. Ethique et morale

L'auteur français Jean-François CLAUDE définit la morale comme suit : « *La morale correspond à la démarche par laquelle un individu se conforme à des règles ou des normes préétablies pour déterminer ce qui est bien ou mal* ». ²Nous comprenons de cette définition que, agir moralement : c'est agir en conformité avec des règles, des principes ou des normes qui s'appliquent à tous, ces règles tranchent entre le mal et le bien.

Dans le même sens Blondel (*La Morale, Introduction, anthologie, vade-mecum, bibliographie, Paris, GF-Flammarion, 1999*) a apporté la définition suivante : « *La morale est l'ensembles des principes et valeurs communément admis dans une population et servant de référence pour juger et orienter les comportements* ». Outre qu'ils soient une référence de

¹ Le Petit Larousse : Version électronique, « éthique », Copyright (©) Larousse 2009

²Jean-François CLAUDE, *l'éthique au service du management, concilier autonomie et engagement pour l'entreprise*, Les Editions de LIAISONS, Paris, 1998 PP 51

jugement de conduite, ces principes et valeurs sont communément admis dans une population ou un groupe, qui ne doit pas forcément être formel. Il peut s'agir d'une tribu, d'une nation, d'une famille ou tout autre groupe d'individus où le contour est indéterminé. Il est clair de par cette définition que chaque individu se sent responsable quant au respect des normes en vigueur, de façon orienter son comportement.

« *La morale est un ensemble de normes et de principes de ce qui est autorisé et interdit, et comme un sentiment d'obligation au regard de ces normes et principes* ». ¹Les règles morales sont des règles qui s'imposent obligatoirement.

Si le fondement de la morale est impératif, la discussion est l'essence de l'éthique, qui relève d'une pratique argumentative. L'éthique est faite de contradictions, d'intérêts divergents, et non pas de consensus, même si c'est un accord qu'elle vise à obtenir. Son principe méthodologique réside dans la critique, au sens de questionnement et dans la recherche permanente de la justification. Cela ne signifie toutefois pas que la réflexion éthique ne puisse ou ne doive déboucher sur des principes d'action.

Les philosophes définissent l'éthique comme : « *La théorie de l'action que l'homme doit mener pour bien conduire sa vie et parvenir au bonheur* » ²ou encore « *l'éthique : c'est l'ensemble des principes et valeurs qui guident le comportement d'un individu* » ³. La différence entre les principes moraux et éthique est que les premiers sont externes et imposés tandis que la deuxième est interne et personnelle.

Contrairement à la morale qui recherche la perfection, l'éthique est plus pragmatique, dans la mesure où elle tient compte de l'imperfection humaine et soutient son souhait d'auto-développement à travers des choix personnalisés. Tandis que la morale fige les individus et les dépeint de façon manichéenne en bons et en mauvais. Nous comprenons ainsi que la morale est un concept figé, loin de l'atteinte humaine, tandis que l'éthique est dynamique, personnelle et volontaire.

La différenciation entre l'éthique et la morale n'est en fait que très récente. La différence la plus frappante est que la morale est imposée de l'extérieur, alors que l'éthique est basée sur des règles subjectives. Il y a aussi la connotation religieuse de la morale et laïque de l'éthique. Le tableau ci-après illustrera les plus importantes différences entre les deux notions.

¹ Paul RICCEUR, *soi-même comme un autre*, Edition du Seuil, France, 1990, p

²Sabine GARABEDIAN, *Une analyse de la consommation éthique. Le rôle de l'information et de l'accessibilité*, revue *Économie rurale (en ligne)*, Numéro 301 (Septembre-octobre 2007) mis en ligne le 15 novembre 2009. URL : <http://economierurale.revues.org/index2017.html>, p56

³ AUDI 2007 PP 55-56

Tableau 12: les principales différences entre l'éthique et la morale

Morale	Ethique
Agir en fonction de ce qui s'impose de l'extérieur comme obligatoire	Agir en fonction de ce qui est estimé bon
Référer l'action à des normes préétablies	Référer l'action à la recherche d'une vie accomplie
Valeurs universelles des normes de référence	Valeur singulière des normes de référence
Les normes s'imposent à tous	Les normes sont élaborées en fonction de la projection de ce qu'est pour nous une vie accomplie
Le bien : ce qui est conforme	Le bien : ce qui est estimé bon
Recherche du parfait	Recherche du bonheur
Dépassement de soi	Développement de soi

Source : Jean-François CLAUDE, *op.cit.* 1998, P 52

3. *Ethique et déontologie*

L'éthique est la tranche de la philosophie qui étudie les principes moraux qui sont à la base de règles de conduite. Ce terme renvoie donc aux principes directeurs de la conduite d'une personne ou d'un groupe de personnes. On peut dire que l'éthique est de l'ordre du questionnement. Ainsi, des professionnels peuvent avoir une éthique divergente face à une problématique spécifique rencontrée dans le cadre pratique de la profession. Face à une situation donnée, la décision part d'une réflexion sur les conséquences positives et négatives de l'action envisagée sur soi, sur autrui et sur l'environnement, et ce, par rapport aux valeurs que l'organisation préconise. Il s'agit de choisir la meilleure chose à faire en toutes circonstances. L'intérêt de l'éthique réside dans son objectif qui est de développer chez les gens leur capacité à prendre par eux-mêmes des décisions responsables. Bref, l'éthique fait appel à l'adhésion des individus aux valeurs plutôt qu'à l'observance des devoirs.

La déontologie, quant à elle, fait appel au sens de **morale professionnelle**. Dérivée du grec *deon*, *deontos*, ce qu'il faut faire. Définie au dictionnaire français comme : « Ensemble des règles et des devoirs qui régissent une profession, la conduite de ceux qui l'exercent, les rapports entre ceux-ci et leurs clients ou le public, exemple : déontologie médicale = éthique médicale ».¹

Il s'agit donc, de **l'éthique appliquée à une profession particulière**. Elle fait appel à l'ensemble des devoirs qu'impose à des professionnels l'exercice de leur profession ; le professionnel doit suivre des règles. Lorsqu'il enfreint l'une de ces règles, il peut alors faire l'objet d'une plainte du syndic devant le comité de discipline de l'Ordre et est susceptible d'encourir une sanction. Elle est donc plus proche, suivant les définitions proposées, de la morale que de l'éthique, de par son caractère prescriptif et contraignant.

4. *Le développement de l'éthique*

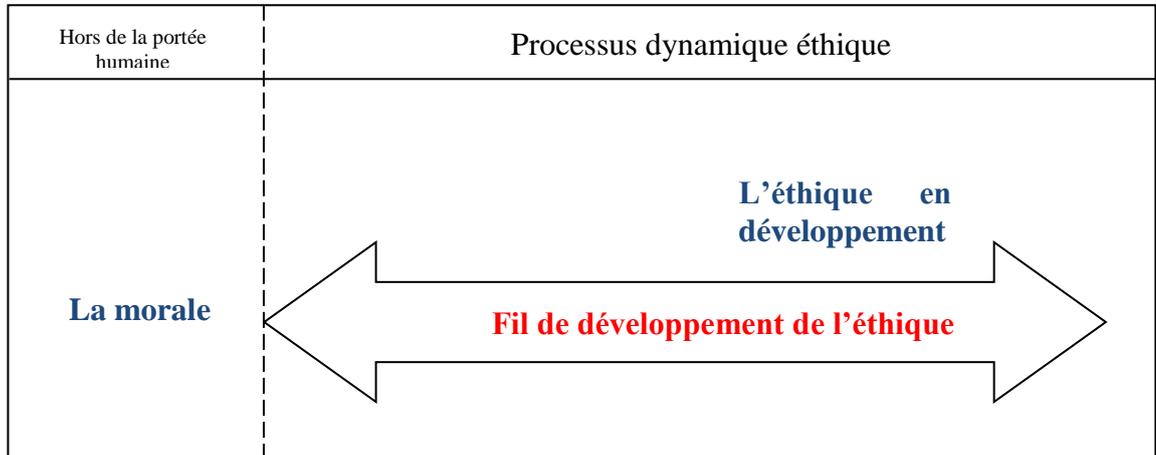
Après que la distinction entre les concepts 'éthique' et 'morale' est devenue claire, il nous semble convenable d'aborder le développement de l'éthique.

Le comportement éthique fait référence aux règles de la morale, puis sélectionne celles qui conviennent le plus à la situation du sujet et les conséquences qu'il recherche. La décision

¹Le Petit Larousse : Version électronique, « *déontologie* », Copyright (©) Larousse 2009

éthique est aussi affectée par les décisions prises aux dilemmes précédents. C'est-à-dire que le sujet, ou bien il prend en compte certaines règles qu'il a ignoré auparavant, ou bien il écarte certaines autres qu'il a respecté lors du dernier dilemme. Autrement dit, si l'éthique ne se trouve pas en développement, c'est qu'elle est en dégradation.

Figure 6: le développement de l'éthique



Source : élaborée par l'étudiant

Le fil de développement de l'éthique est représenté par une flèche à double sens, ceci afin de montrer le sens de développement positif « allant vers la morale », et le sens de développement négatif « éloignant de la morale ». Cette figure révèle qu'à force de se développer, l'éthique tend vers la morale.

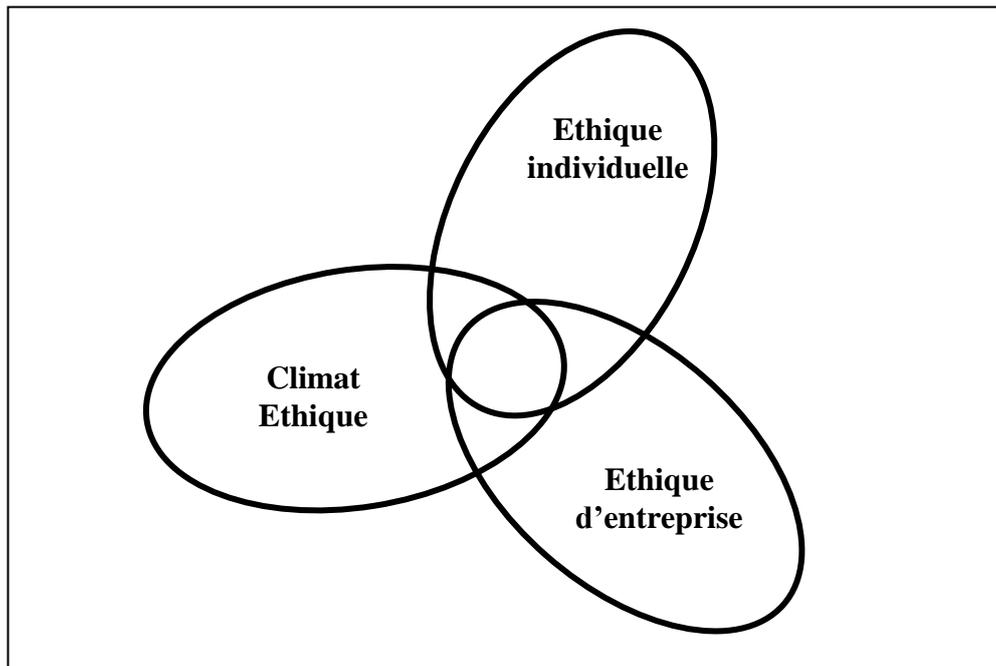
Sous-section2 : l'éthique au service du management¹

L'éthique peut aider les salariés à mieux appréhender leurs nouvelles conditions de travail. Après avoir été « anonymisé » durant les longues années précédentes, aujourd'hui, le salarié doit faire avec l'entreprise qui fait de lui une clé de réussite. Cette nouvelle situation, si elle laisse place à une qualité de conduite professionnelle et personnelle, crée de nombreuses tensions et contradictions. L'éthique permet ici un développement personnel et collectif, par le questionnement du rapport à soi, à l'autre et à l'entreprise, pour empêcher l'aliénation totale.

Le questionnement triptyque du rapport éthique (à soi, à l'autre et à l'entreprise) nous amène à aborder les trois systèmes éthiques en entreprise qui s'entre croisent et s'interagissent et qui sont l'éthique individuelle, l'éthique de l'entreprise et le climat éthique.

¹Jean-François CLAUDE, op.cit. 1998 pp 37

Figure 7: les trois systèmes éthiques en entreprise



Source : Olivier CHARPATEAU, LES AUDITEURS FACE A L'ETHIQUE, présentée et soutenue en 2009, en vue de l'obtention du Doctorat en Sciences de Gestion, au sein de l'Université PARIS I- PANTHEON SORBONNE. P 157

1. *L'estime de soi*

Le rapport éthique à soi, c'est rechercher une vie accomplie au travail en se fondant sur des critères d'accomplissement personnels et intériorisés. Ainsi, l'individu analyse ses actions en les confrontant à ce qu'il estime bien ou mal. Celles qui seront jugées comme bonnes permettent alors de construire une (bonne) estime de soi. L'entreprise devient donc constituante de l'identité individuelle. L'éthique à soi est une prise de recul par rapport à quatre éléments :

- Au comportement d'acteur organisationnel,
- A notre fragmentation dans des rôles,
- A notre dépendance vis-à-vis des technologies de management de notre action,
- Par rapport à la place du travail lui-même dans notre identité.

Cette prise de recul se réalise par ce qu'on appelle « la délibération ». C'est la mise en pesée des valeurs de nos activités et d'une vie accomplie. En prenant appui sur le meilleur de soi, cela permet de gagner en estime de soi.

Il existe une distinction entre estime de soi et confiance en soi. Nous nous concentrerons sur l'estime de soi car c'est un savoir être qui, n'étant pas contextualité, peut servir de base solide et immuable. C'est en cela que l'estime de soi est un levier d'implication.

L'estime de soi est le fondement indispensable de l'implication dans le changement continu occasionné dans l'entreprise. Les systèmes de management et la gestion des ressources humaines peuvent favoriser les conditions d'émergence de l'estime de soi. Pour cela, il existe plusieurs outils possibles parmi lesquels les deux éléments que nous allons développer ci-après, à savoir l'entretien d'appréciation et le coaching.

a) L'entretien d'appréciation

L'entretien d'appréciation est un système d'évaluation des salariés. Généralement annuel, c'est un face à face entre le salarié et son supérieur qui a pour objectif de comparer sa performance actuelle par rapport aux objectifs à atteindre. Cette pratique doit également s'intéresser à la conduite de l'individu, dans ce qu'elle a de responsabilisant et d'impliquant, en plus de la seule performance objectivable.

Le jugement de performance s'articule selon quatre modalités : jugement d'efficacité, jugement de conformité, jugement de contribution et jugement de conformité à connotation morale. Le meneur d'entretien doit alors amener l'évalué à se questionner sur sa conduite plutôt que de le juger. Le superviseur doit pouvoir se mettre à la place du collaborateur, l'appréhender comme un sujet autonome dont la conduite est indépendante de son poste, valoriser l'implication, ouvrir des pistes de réflexion, reconnaître l'expérience et la sagesse.

L'entretien d'appréciation est donc un moyen d'amener le collaborateur à réfléchir sur sa conduite et son autonomie ainsi qu'à valoriser sa place d'individu dans l'entreprise et donc de consolider son estime de soi.

b) Le coaching

Le coaching est un accompagnement qui permet au coaché de développer son potentiel et prendre du recul de façon à élargir ses potentiels et créer une certaine autonomie. C'est une relation subjective qui s'inscrit avant tout dans l'écoute et l'empathie. Enfin, dernière caractéristique, le coach doit être indépendant de la situation de travail propre au coaché.

Le coaching permet donc une prise de recul vis-à-vis de sa conduite, de faire émerger le meilleur de soi pour parvenir à des résultats concrets dans le respect de l'individualité et l'atteinte d'une certaine autonomie et d'une responsabilisation de sa conduite. En ce sens, le coaching est un moyen d'augmenter l'estime de soi et donc l'implication du collaborateur.

2. *La confiance*

Il s'agit maintenant de se tourner vers l'autre. Car c'est seulement une fois l'estime de soi assez forte que nous pouvons nous poser la question de l'autre. Il s'agit ici de prendre conscience, d'abord de l'importance de l'autre pour notre propre développement puis, de la portée de notre conduite sur l'autre, soit de notre responsabilité.

En cela, nous rappelons que nous avons un besoin vital de l'autre et qu'il faut aller à sa rencontre pour acquérir cette « autonomie interdépendante ». L'autre n'est pas à considérer comme un « utilitaire » ou juste un concitoyen de l'entreprise. Il s'agit de prendre en compte l'autre pour lui-même et d'essayer d'harmoniser son développement personnel au sien. Plus particulièrement, il faut porter une attention particulière aux autres proches.

Le rapport éthique à l'autre dans sa production de confiance est également très important. L'entreprise peut, une fois encore, favoriser l'émergence de cette confiance en s'appuyant sur quelques outils, entre autres, la démarche qualité et les Chartes éthiques et déontologiques.

a) La démarche qualité

La démarche qualité introduit la relation entre client et entreprise comme le cœur de la performance de l'entreprise. Il faut fonder le même contrat entre collaborateur et entreprise. Cette ouverture à l'autre permet une culture de l'écoute de l'autre qui devient fondamentale dans la prise en considération éthique. L'ouverture à l'autre, c'est pouvoir appréhender l'autre dans son individualité et favoriser ainsi la confiance entre partenaire d'une même institution.

b) Les Chartes éthiques et déontologiques

L'entreprise qui met en place une Charte éthique affiche clairement ses valeurs et s'implique auprès du collaborateur. Ces règles servent de cadre à la conduite des affaires et de l'Homme dans l'entreprise. C'est également un élément d'image important sur le marché actuel car la Charte ne s'adresse pas qu'à l'interne. La concurrence, la société, les actionnaires sont tous avertis. L'éthique peut donc aussi devenir un avantage concurrentiel.

3. *Le sens*

Enfin, il faut se tourner vers l'entreprise. Le rapport à l'entreprise est complètement différent du rapport à soi ou à l'autre car elle sort du stade privé pour entrer dans celui du groupe. L'entreprise est une institution et en ce sens, elle dépasse tous ses acteurs car elle est une communauté. Elle règle, elle oblige, elle administre, elle construit. Néanmoins, elle repose sur chaque individu qui se voit ainsi responsable de sa pérennité.

Les caractéristiques de cette institution sont les suivantes :

- L'institution s'adresse au sens humain de l'action,
- L'institution a une finalité,
- L'institution est source d'autorité,
- L'institution produit de la cohésion sociale,
- L'institution est au service de la souveraineté de l'individu,
- L'institution différencie,
- L'institution dit le licite.

Dans son rapport éthique à l'entreprise, l'individu doit alors comparer ses propres valeurs à celles de l'entreprise. Il s'agit alors d'une question de cohérence entre l'individu et la collectivité. Il faut se construire une représentation de l'entreprise désirable pour qu'elle permette l'engagement et la volonté de la faire évoluer pour notre propre intérêt mais aussi pour le bien de la collectivité.

« Produire du sens consiste à se mettre en position d'influer sur l'entreprise pour qu'elle engendre une vie sociale légitime. C'est une condition de l'implication des salariés ».

Le sens provient de la confrontation et de l'harmonisation entre les aspirations et le projet individuels et ceux de l'entreprise. Si l'individu n'est pas toujours en mesure de faire ce lien, l'entreprise peut, une fois encore, permettre cette recherche de sens. En s'appuyant sur le déploiement des politiques, la gestion des processus : les éléments que nous aborderons tout de suite.

a) Le déploiement des politiques

Les politiques de l'entreprise paraissent souvent abstraites et intouchables pour les salariés. Les organisations sont invitées à les expliciter auprès des employés. Par la définition claire des projets, par leur justification, leur traduction en valeurs et en principes, l'organisation est à même de les rendre appréhendables et compréhensibles. Associer les salariés, c'est aussi leur laisser la possibilité de donner leur avis, de permettre des compromis qui sont à même de donner du sens à leur activité professionnelle. Leur rendre une certaine maîtrise du cours de l'entreprise, c'est leur accorder une confiance et donc une implication dans son fonctionnement

b) La gestion des processus

La gestion des processus est une nouvelle conceptualisation du fonctionnement de l'entreprise. Le fonctionnement n'est plus une suite de tâches jusqu'à la production d'un certain rendement mais un processus centré sur la production de valeur. La chaîne de valeurs

permet alors aux salariés de se situer dans ce que l'entreprise apporte au client final. L'activité professionnelle prend ainsi du sens en termes de contribution objectivable et de résultat final concret. Cela permet donc de créer du sens et donc, de l'implication.

Sous-section 3 : Ethique de la responsabilité et éthique de la conviction

Beaucoup d'ouvrages abordent la distinction entre les deux types d'éthique « l'éthique de la responsabilité »¹ et « l'éthique de la conviction »². Certains ont vraiment réussi à clarifier les divergences ; pendant que d'autres les embrouillent complètement. Les travaux les mieux réussis sont, en général, ceux qui se basent sur celui qui est à l'origine de la distinction entre l'éthique de la responsabilité et l'éthique de la conviction. Il s'agit du sociologue allemand Max Weber.

1. L'éthique de la responsabilité³

*« L'éthique de la responsabilité relève de la rationalité téléologique, elle est rationnelle par rapport à une **fin**, un but poursuivi par celui qui agit et qu'il a, sinon posé lui-même, du moins clairement reconnu ».*⁴

L'éthique de la responsabilité est aussi souvent appelée « éthique du succès » ou encore « éthique de l'adaptation au possible », car elle se caractérise par l'attention à l'efficacité pratique et opératoire des moyens mis en œuvre (en se basant sur le principe : c'est bien la fin qui justifie les moyens) d'un côté, et l'attention aux conséquences d'un autre. C'est parce qu'elle relève de la rationalité téléologique et de l'efficacité qu'elle encourage le pragmatisme, le compromis et la tendance à réajuster les moyens selon les aléas ou les coïncidences de l'action, et parfois même, la correction de l'objectif tracé.

L'éthique de la responsabilité s'intéresse à l'impact des conséquences sur soi et sur autrui. Le caractère distinctif le plus marquant de l'éthique de la responsabilité est son attention aux conséquences des actions entreprises. Ce caractère est justifié, premièrement, par le fait que le risque de dérive par rapport aux fins visées ne peut en aucun cas être écarté. Deuxièmement, par le fait que les actions menées pourront avoir un impact négatif sur d'autres finalités ou sur certaines valeurs que l'on doit impérativement respecter. L'attention aux conséquences nécessite la prise en considération de l'impact des décisions prises en ses divers aspects et envers toutes les parties concernées.

La prise en considération des conséquences à son tour, nécessite une forte capacité de prédiction quant aux effets des actions entreprises et des moyens utilisés. Ceci est le second plus important caractère de l'éthique de responsabilité.

Afin de clarifier les différences entre l'éthique de la responsabilité et l'éthique de la conviction, M. Weber a adopté la maxime célèbre de « la vocation de l'homme politique » et « la vocation du savant ». Autant que le savant, l'homme politique consacre sa vie au service d'une cause : pour le premier c'est la science, pour le deuxième, le pouvoir. Même en ayant un même degré d'intégrité, les comportements de l'homme politique et du savant sont totalement contradictoires.

¹Verantwortungsethik est le terme qui signifie « éthique de la responsabilité » en allemand, synonyme de Erfolgsethik qui veut dire « éthique du succès » ou encore Machtethik qui veut dire « éthique de la puissance » prononcer la première fois par Max Weber

²Gesinnungsethik est le terme qui signifie « éthique de la conviction » en allemand, prononcer la première fois par Max Weber

³Bradley E. STARR, The Structure of Max Weber's Ethic of Responsibility, The Journal of Religious Ethics, URL: <http://www.jstor.org/stable/40015266>, Vol. 27, No. 3 Fall, 1999, pp. 407-434

⁴Gilbert HOTTOIS, Éthique de la responsabilité et éthique de la conviction, Laval théologique et philosophique, vol. 52, n° 2, 1996, p. 490.

M. Weber affirme que l'éthique de la responsabilité est plus appropriée à l'homme politique. Tout simplement, parce que l'homme politique est tenu par les conséquences de ses décisions. Selon Weber, dans l'activité politique, la lutte idéologique sujette seulement à l'éthique de la conviction peut aboutir à des fins désastreuses, parce qu'elle est démunie de la responsabilité des conséquences. Tout comme le partisan de l'éthique de la responsabilité, l'homme politique prend en compte les conséquences de ses actes, et l'usage de la violence légitime est ce qui caractérise le plus ses actes et ses conséquences. Aussi est le militant religieux. C'est pourquoi l'éthique de la responsabilité est aussi appelée « l'éthique de la puissance ».

Tandis que le scientifique, n'étant ni un homme d'action ni un homme politique, n'a pas à se réclamer de l'éthique de la responsabilité. Aussi parce que le scientifique, ou le technicien, intervient seulement dans la détermination des moyens les plus efficaces et dans la prévision des conséquences.

Cette maxime Wébérienne laisse poser des questions. Des interrogations que Weber même s'est posées, entre autres auteurs. Parmi ces questions citons : qu'est-ce qui peut justifier l'usage de la force de la part des hommes de la société sur d'autres ? Qu'est-ce qui peut justifier que dans le but d'atteindre des fins bonnes ou valables l'homme politique ou l'Etat utilisent la violence légitime ou des *moyens moralement dangereux* ? Qu'est-ce qui peut justifier que les conséquences de ces actes de force soient *fâcheuses* ou *moralement dangereuses* ?

2. L'éthique de la conviction¹

« Elle relève de la rationalité axiologique, c'est-à-dire qu'elle se soucie exclusivement de ne pas trahir une valeur...et... de ne pas transgresser une norme ».²

L'éthique de la conviction réclame la pureté absolue des moyens et s'accommode de l'indifférence à l'égard des conséquences. C'est-à-dire que son partisan ne prend pas en compte les conséquences prévisibles de ses actions. Du point de vue logique, l'éthique de la conviction refuse tous les actes contraires aux principes moraux ou faisant appel à des moyens moralement dangereux. En revanche, l'acteur moral n'a pas à se soucier des conséquences, pourvu que son intention soit bonne. Contrairement à l'éthique de la responsabilité, l'éthique de la conviction ne recherche pas l'efficacité, et ne discute pas le triomphe des règles, mais leur respect total.

Si les actes entrepris en conformité avec l'éthique de la conviction aboutissent à des conséquences déplaisantes, le partisan les attribuera au destin, au pur hasard ou à la providence, ou même parfois à la sottise des hommes.³

L'éthique de la conviction n'est pas irrationnelle, puisqu'elle vise à demeurer en parfaite concordance par rapport à une conviction, quel que soit le contexte. Weber décrit le partisan comme étant l'homme qui ne supporte pas l'irrationalité et l'imperfection des actions humaines. Le fait que, trop souvent, le bien engendre le mal, et vice-versa, le partisan espère que les conséquences de l'action de ceux qui enfreignent les règles soient désastreuses pour que le monde lui donne raison. Il est même capable d'user de violence dans le but d'effacer le mal sur la planète, et d'instituer enfin un monde 'modèle' où les bonnes actions aboutissent à de bonnes fins et inversement.

¹Bradley E. STARR, op.cit., disponible sur : URL: <http://www.jstor.org/stable/40015266>, 1999, pp. 407-434

²Gilbert HOTTOIS, op.cit, 1996, p. 492.

³Cuevas Moreno, Ricardo, La construction de l'éthique de l'entreprise ou éthique des affaires. Première Partie. Les formes à partir de l'adoption de l'éthique, Contaduría y Administración, N°. 216, mayo-agosto, México 2005, pp. 143-165 Disponible en: <http://redalyc.uaemex.mx/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=39512460007>

La pratique de cette éthique demeure toujours paradoxale. Car dans la réalité, la volte-face brusque caractérise le partisan de l'éthique de la conviction, lui qui plaide pour la non-violence se permet d'utiliser la force afin d'atteindre la paix complète.

« À vrai dire, s'il existe un problème dont l'éthique absolue ne s'occupe pas, c'est bien celui qui concerne les conséquences »¹. Weber veut indiquer que l'éthique de la conviction considère uniquement le respect des valeurs, et marginalise tout ce qui reste. L'inconvénient principal de l'éthique de la conviction est son caractère individuel et introverti qui ne limite pas obligatoirement ses conséquences sur le partisan. Elle peut avoir des effets tragiques sur autrui.

Dans ses ouvrages, Weber commence toujours par présenter les deux types d'éthique comme irréconciliables. Mais quelques passages après, il précise que la condition humaine tient dans le fait que le problème du choix entre les deux éthiques est alternatif ; et que l'être humain n'est pas tenu à faire son choix une fois pour toutes dans la vie.

3. *L'éthique personnelle et l'éthique des affaires*

L'éthique individuelle et l'éthique des affaires ne font pas référence au même sens. Cette dernière « concerne les règles du jeu entre acteurs et les valeurs qui vont présider au jeu de ces relations. C'est une convention avec ses dimensions axiologiques (système de valeurs) et déontologiques (au sens des règles du jeu que des professionnels définissent eux-mêmes pour régir leurs relations entre eux et avec leurs partenaires externes »². Nous soulignons surtout 'partenaires externes'. L'éthique des affaires relève du comportement moral d'un organisme tout entier, son respect des valeurs en tant qu'entité ou groupe sans tenir compte des individus qui le constituent. Tandis que l'éthique personnelle part de l'individu. C'est-à-dire qu'elle guide le comportement et la décision d'un individu naturel en situation de dilemme.

La deuxième différence, est que « l'éthique de gestion est un sous-ensemble de la gestion de l'entreprise et non de l'éthique. Nous observons que l'éthique de gestion initiée par les entreprises, sert avant tout leur profitabilité »³. Tandis que l'éthique personnelle est un sous-ensemble de la psychologie humaine, elle est intégrée au champ du management il y a quelques années.

L'éthique individuelle est un concept beaucoup plus ancien (par rapport à l'éthique des affaires). Les premiers auteurs qui l'ont abordé, sont les philosophes classiques, à l'image d'Aristote (L'éthique à Nicomaque), Socrate et Platon. Alors que l'éthique des affaires commença à se développer dans les années 50 aux Etats Unis d'Amérique, et dès les années 60 en Europe, et durant ces dernières années, nous commençons à bien l'apercevoir chez nous dans la région nord-africaine.

¹Gilbert HOTTOIS, op.cit, 1996, p . 492 extrait de : Weber, *le savant et le politique*, p. 171.

²Jean-François CLAUDE, op.cit. 1998 pp 55. Extrait de : Georges Yves Kervern, *la culture réseau Eska*, 1993. p 121

³ André BOYER, Professeur en Sciences de Gestion à l'IAE de Nice.

Section 3 : l'éthique en islam

D'après l'Islam, les bonnes conduites morales peuvent succinctement se définir comme étant : le fait d'amener les instincts dans leurs caractéristiques à se conformer à l'ordre du Créateur.

L'être humain a deux formes, la première physique : sa forme 'apparente'. Tandis que l'éthique est la forme interne de son âme. Autant l'homme apprécie la forme apparente qui n'est pas soumise à la responsabilité juridique, autant il doit apprécier l'image interne qui est soumise à la responsabilité juridique parce qu'elle est liée à l'esprit, à l'âme et aux instincts.

Les conduites morales ne se raffinent que par la bonne parole et la bonne action et ne se dépravent que par la mauvaise parole et la mauvaise action ; pour cela, chaque fois que les paroles et les actes de l'homme sont bons dans ses transactions qu'il aime pour les gens autant de bien qu'il aime pour lui-même, celui-là est doté de bonnes conduites morales. A ce propos, le prophète Mohamed (à lui, bénédiction et salut) dit : « *l'un de vous n'aura bonne foi que s'il aime pour ses frères ce qu'il aime pour lui* »¹. Il dit aussi : « *vous n'entrez au paradis que si vous croyez en Dieu et vous n'en croyez que si vous vous entre-aimez* »²

Bien entendu, le traitement convenable n'est pas exclusif seulement aux coreligionnaires, mais aussi aux partisans des autres religions ; Le fait que le non-musulman ne partage pas la même foi que le musulman ne signifie pas que le musulman doit mépriser, bien au contraire, il doit bien se comporter envers lui tant par la parole que par l'acte. Quant à la parole, Allah a dit à ce propos : « *Et dites de bonnes paroles aux gens* » AL-BAQARAH (LA GENISSE) verset 83. Et Il dit à propos de l'acte : « *Dieu ne vous défend pas d'être bienfaisants et équitables envers ceux qui ne vous ont pas combattus pour la religion et ne vous ont pas chassés de vos demeures. Car Dieu aime les équitables* ».AL-MUMTAHANAH (L'ÉPROUVÉE) verset 8. Allah n'a pas excepté ces bonnes conduites morales, le fait d'être bienveillants, bienfaisants et équitables envers ceux qui ne nous ont pas combattus pour la religion.

L'équité est la base des divers rapports avec les non musulmans, ainsi que la bienfaisance et la bonne parole à leur égard tant que ceux-là n'ont pas manifesté de haine contre l'Islam et les musulmans. A ce propos le prophète Mohamed (à lui, bénédiction et salut) dit : « *craignez Allah là où vous soyez et faites faveurs à l'arrière du mal qui s'effacera aussi tôt et traitez les gens convenablement* »³. Il dit encore : « *Le plus parfait des croyants est celui qui a la meilleure conduite* »⁴

Ainsi, cette section abordera les deux (2) sous sections suivantes :

- Sous-section 1 : la place de l'éthique en Islam,
- Sous-section 2 : la référence au bien et au mal en Islam.

Sous-section 1 : la place de l'éthique en Islam

Ce qui caractérise l'Islam beaucoup plus, c'est qu'il dénie toute opposition entre l'économie, la science ou la politique par rapport à l'éthique. Ceci, parce que l'éthique est l'âme et même le noyau du mode de vie musulmane; et que le musulman essaye toujours de transmettre un message éthique à l'humanité, en général, et non seulement à ces

¹ Rapporté par Boukhari et Mouslim

² Rapporté par Mouslim

³ Rapporté par Ahmed

⁴ Rapporté par Tabarani

coreligionnaires. Tout en se renvoyant au prophète Mohamed (à lui, bénédiction et salut) qui dit : « *J'ai été envoyé pour parfaire les bonnes mœurs* »¹, le musulman révèle un comportement éthique identique à ses coreligionnaires qu'aux adeptes des autres religions du monde entier, ou même aux mécréants. N'étant pas une simple liste d'actes permis et actes interdit, l'islam est un paradigme de vie exhaustif et parfait, valable tous les temps, ne sépare pas l'Etat et la religion. En revanche, il prévoit la forme et le déroulement de l'Etat islamique.

L'islam donne priorité aux vertus que défend la religion, au détriment des intérêts matériels, contrairement à certaines règles faites par les humains, qui défendent le gain économique au détriment du respect des valeurs.

Il est considéré comme une énorme honte pour le 'musulman modèle' d'avoir la liberté totale, sans aucune contrainte, pas seulement dans sa vie économique, mais dans sa vie quotidienne. Etant dans ce cas, l'être humain se distinguera des animaux avec lesquels il partage le globe. Sa liberté est limitée par des règles morales, et il en est fier.

Ainsi, la société musulmane ne possède pas une liberté sans limites dans sa manière de créer la richesse, ou de la façon dont elle doit la partager. Les citations suivantes constituent, entre autres, des répertoires sur ce qui précède:

« *Ô vous qui avez cru ! Quand on appelle à la Prière du Vendredi, accourez à l'invocation de Dieu et laissez tout négoce. Cela est bien meilleur pour vous, si vous saviez !. Puis quand la Salat est achevée, dispersez-vous sur terre, et recherchez [quelque effet] de la grâce de Dieu, et invoquez beaucoup Dieu afin que vous réussissiez* ».AL-JUMUA (LE VENDREDI) versets 6-7.

Dieu ordonne aux musulmans de remettre à plus tard toutes transactions commerciales le vendredi à l'heure de la prière, malgré que leur poursuite permet d'accroître la richesse nationale, de dynamiser le cercle économique et augmente le revenu individuel. L'islam dans cet exemple sacrifie le gain économique pour le devoir spirituel (invocation et prière).

Dans le même sens, l'islam dénonce également ceux qui s'occupent du business au détriment du devoir religieux. Dieu dit : « *Quand ils entrevoient quelque commerce ou quelque divertissement, ils s'y dispersent et te laissent debout. Dis : 'Ce qui est auprès de Dieu est bien meilleur que le divertissement et le commerce, et Dieu est le Meilleur des pourvoyeurs'* » AL-JUMUA (LE VENDREDI) verset 11.

Un autre exemple fantastique -nous semble- celui des mécréants arabes qui avaient d'étranges habitudes de pèlerinage. Ils fréquentaient la sacrée Mecque corps nus, pour ne pas s'approcher du sacré endroit avec des vêtements avec lesquels ils ont péchés -ainsi croyaient-ils-. Mais en se conformant aux règles du coran, le prophète Mohamed (à lui, bénédiction et salut) a recommandé à ses partenaires de ne plus les laisser s'approcher de la Mosquée sacrée. « *Ô vous qui croyez ! Les associateurs ne sont qu'impureté : qu'ils ne s'approchent plus de la Mosquée sacrée, après cette année-ci. Et si vous redoutez une pénurie, Dieu vous enrichira, s'Il veut, de par Sa grâce. Car Dieu est Omniscient et Sage* ». AT-TAWBAH (LE REPENTIR) verset 28. Interdire le pèlerinage à une beaucoup de milliers engendrera, sans doute, une perte considérable pour la tribu musulmane, mais si la contrepartie est de protéger la croyance et la morale, le prix demeure supportable.

Le commerce et la production du vin et des produits enivrants peuvent sûrement être bénéfiques pour le trader et le producteur, et accroîtra la richesse économique nationale. En dépit de ces avantages, le coran considère que les inconvénients spirituels et matériels de ces

¹ Rapporté par Al-Bayhaqi

produits sont plus conséquents que ses avantages, et les éventuels dommages qu'ils peuvent causer à l'individu, la cellule sociale et la population tout entière sont très considérables. A ce propos Allah (Dieu) dit : « *Ils t'interrogent sur le vin et les jeux de hasard. Dis : "Dans les deux il y a un grand péché et quelques avantages pour les gens; mais dans les deux, le péché est plus grand que l'utilité" »*. AL-BAQARAH (LA GENISSE) verset 219. C'est pourquoi Dieu n'a pas seulement interdit la consommation des produits capiteux, mais toute intervention depuis la chaîne de production jusqu'au produit fini, sa consommation et sa commercialisation. Par conséquent, tout gain enregistré par l'un de ces actes est moralement refusé.

Il est à remarquer aussi que dans ce dernier texte du coran, les jeux de hasard sont aussi mentionnés. Nous constatons ainsi que tout gain enregistré à partir d'un jeu de hasard est moralement interdit ;malgré que, ce dernier, peut servir comme divertissement ou exutoire, moyen d'oublier les problèmes, excitation due au risque ou même comme gain facile. Parce que l'islam considère beaucoup plus l'influence de ce genre de jeux sur l'âme du joueur, sur sa famille, sur sa toxicomanie et sa dépendance au jeu qui le pousse à risquer de quoi nourrir ses enfants et sa famille. Inutile de rappeler la haine que provoque ces jeux entre les joueurs. Dans ce contexte, Allah dit : « *Ô les croyants ! Le vin, le jeu de hasard, les pierres dressées, les flèches de divination ne sont qu'une abomination, œuvre du Diable. Écartez-vous en, afin que vous réussissiez. Le Diable ne veut que jeter parmi vous, à travers le vin et le jeu de hasard, l'inimitié et la haine, et vous détourner d'invoquer Dieu et de la Salat. Allez-vous donc y mettre fin ? »*. AL-MA-IDA (LA TABLE) versets 90- 91

A partir de tous les textes précédemment cités, nous constatons que l'éthique est une question capitale dans la vie musulmane. Preuve encore Dieu décrit son messager Mohamed (à lui, bénédiction et salut) en disant : « *Et tu es certes, d'une moralité éminente »* AL-QALAM (LA PLUME) verset 4. Dans un autre verset Il dit : « *En effet, vous avez dans le Messager de Dieu un excellent modèle [à suivre], pour quiconque espère en Dieu et au Jour dernier et invoque Dieu fréquemment »*.AL-AHZAB (LES COALISÉS) verset 21.

Sous-section 2 : la référence au bien et au mal en Islam

Les systèmes éthiques se fondent sur ce qui est bien et ce qui est mal. Mais cette notion de bien ou de mal nécessite une précision, car elle peut ne pas être unanimement partagée. Beaucoup d'auteurs ont abordé les sources susceptibles d'inspirer le sujet à distinguer le bien et le mal. Quant à nous, nous nous contenterons d'aborder la pensée musulmane à ce propos qui influence nos idées et notre personnalité très profondément.

La première référence au bien et au mal en islam apparait clairement au verset suivant : « *Ne l'avons-Nous pas guidé aux deux voies »* AL-BALAD (LA CITE) verset 10. Le prophète Mohamed (à lui, bénédiction et salut) l'a interprété en disant : « *ce sont deux voies, la voie du bien et la voie du mal, et Il n'a pas (Dieu) rendu la voie du mal plus aimée que la voie du bien »*¹. Dans le même sens, et dans un autre verset Dieu dit : « *Nous l'avons guidé dans le chemin, - qu'il soit reconnaissant ou ingrat »* AL-INSAN (L'HOMME) verset 3.

Ces deux versets prouvent que Dieu montre à l'humain le bon et le mauvais chemin et lui laisse la liberté de choisir. Mais il est important de se poser la question suivante : comment Dieu a-t-il appris aux humains les deux voies ?

¹ L'interprétation d'Ibn Kathir, Tome 8, p 404

1. Référence interne

« Dirige tout ton être vers la religion exclusivement [pour Dieu], telle est la nature que Dieu a originellement donnée aux hommes - pas de changement à la création de Dieu -. Voilà la religion de droiture; mais la plupart des gens ne savent pas ». AR-RUM (LES ROMAINS) verset 30. Le texte intégral de ce verset (en arabe), contient le mot 'fitra' (l'instinct) ; ce qui veut dire que, Dieu a originellement inspiré les hommes pour aimer le bien et détester le mal. Aussi il dit : « Mais Dieu vous a fait aimer la foi et l'a embellie dans vos cœurs et vous a fait détester la mécréance, la perversité et la désobéissance. Ceux-là sont les bien dirigés » AL-HUJURAT (LES APPARTEMENTS) verset 7.

Nous concluons que des références internes naissent automatiquement lors de la naissance de chacun de nous pour lui révéler la voie du bien et la voie du mal. Et par la suite c'est à l'être humain qu'appartient la volonté d'adhérer ou de ne pas adhérer à l'une des deux voies.

2. Référence externe (Les sources de la législation islamique)

Dieu a envoyé un messenger à toute l'humanité pour guider les gens sur la bonne voie « Ô gens du Livre ! Notre Messenger (Muhammad) vous est certes venu, vous exposant beaucoup de ce que vous cachiez du Livre, et passant sur bien d'autres choses ! Une lumière et un Livre explicite vous sont certes venus de Dieu ! Par ceci (le Coran), Dieu guide aux chemins du salut ceux qui cherchent Son agrément. Et Il les fait sortir des ténèbres à la lumière par Sa grâce. Et Il les guide vers un chemin droit » AL-MA-IDA (LA TABLE SERVIE) versets 15 et 16. Et c'est pourquoi le Coran est considéré comme la première référence de législation pour les musulmans.

a) Le Coran

Le Coran est la parole divine révélée au prophète Mohamed (à lui, bénédiction et salut) à travers l'Ange Gabriel (Jibril). Il est le dernier livre envoyé aux hommes par Dieu. Il représente pour les musulmans une parole absolue qui prend son sens au-delà des événements et contingences de l'histoire. Il traite de tous les aspects de la vie des hommes : le politique, le social, l'économie, le culturel... Il est par conséquent la principale source de référence dans la jurisprudence islamique. D'après les exégètes l'impératif dans le Coran introduit l'obligation. Le verbe « Juge » adressé au prophète lui donne l'ordre de juger les gens à partir de ce que Dieu lui a révélé. Ce verset ne lui laisse aucun choix. Beaucoup d'autres versets de ce type abondent dans le même sens et insistent sur le principe de la primauté du caractère référentiel du Coran dans la législation islamique. Etant profondément convaincus de la supériorité du Coran sur toute autre référence, y compris la parole du Prophète (à lui, bénédiction et salut), les compagnons avaient l'habitude de dire au Messenger de Dieu après une décision : « *est-elle une révélation ou relève-t-elle de votre point de vue ?* » Si le messenger leur répondait qu'elle était une révélation, leur adhésion était totale. Dans le cas contraire ils confrontèrent leur point de vue à celui du Prophète (à lui, bénédiction et salut). Par conséquent, à l'unanimité, les musulmans considèrent le Coran comme étant la première source de référence dans la législation islamique.

b) La Sunna

Le mot arabe (*as-sunna*) signifie la voie ou la tradition selon les linguistes. Quant aux juristes, ils définissent la sunna comme « l'ensemble de ce qu'a dit, fait ou approuvé Muhammad (à lui, bénédiction et salut) dans le cadre de la législation. » La Sunna est considérée comme la seconde source du droit musulman. Elle permet d'appréhender, de comprendre et d'assimiler les grands objectifs de la révélation (maqasidash-shâri'a). Elle explique, commente et complète parfois les enseignements contenus dans le Coran. La Sunna

est par conséquent le meilleur commentaire du coran. La mère des croyants Aïcha avait répondu à celui qui demandait les qualités du Prophète (à lui, bénédiction et salut) : « *ses qualités traduisaient exclusivement le Coran* ». Le caractère référentiel de la Sunna (hujiyyatu-as-sunna) est l'objet d'injonction divine dans plusieurs versets coraniques. Nous pouvons, à titre d'exemple, citer « *Oh les croyants ! Obéissez à Dieu et obéissez au messager...* » AN-NISA' (LES FEMMES) verset 59. Dans un autre verset Dieu s'adresse à l'humanité tout entière en ces termes : « *Quiconque obéit au messager, obéit certainement à Dieu...* » AN-NISA' (LES FEMMES) verset 80. Pour montrer l'importance qu'occupe la Sunna du Prophète (à lui, bénédiction et salut) dans la législation islamique, l'Imam ash-Shâfi'î l'assimile au coran et considère les deux sources comme un seul corpus.

c) *Al-Ijma'* : le consensus

L'Ijma' est le consensus des juristes musulmans autour d'une question relative à des cas d'espèces après la mort du Prophète. Il est défini comme suit : « *Al Ijmâ' c'est l'accord de l'ensemble des jurisconsultes musulmans sur un jugement dans une époque bien déterminée après la mort du Prophète (à lui, bénédiction et salut)* »¹. En effet, le caractère référentiel de l'Ijmâ' réside, entre autre, dans ce verset où Dieu dit : « *Et quiconque fait scission d'avec le Messager, après que le droit chemin lui est apparu et suit un sentier autre que celui des croyants, alors Nous le laisserons comme il s'est détourné, et le brûlerons dans l'Enfer. Et quelle mauvaise destination !* » AN-NISA' (LES FEMMES) verset 115. Dans un hadith rapporté par l'Imam Ahmad, le Prophète (à lui, bénédiction et salut) dit : « *Dieu ne réunira jamais ma nation dans l'égarement* ». Dans le même sens il dit aussi : « *Celui qui sort de l'obéissance, quitte le groupe des croyants et meurt, il meurt d'une mort préislamique* » (rapporté par Ahmed). C'est à partir de ces arguments et d'autres que les juristes musulmans ont considéré l'Ijmâ' des 'Ulémas' comme la troisième source de référence du droit musulman.

d) *Al-Qiyâs* : le raisonnement par analogie

Le *Qiyâs*, la déduction ou le raisonnement par analogie, selon les juristes désigne la procédure consistant à juger un cas juridique non mentionné dans les Textes, en le comparant à un autre semblable, pour lequel une prescription existe dans l'une des trois premières sources (le Coran, la Sunna ou le Consensus), sur la base de la raison d'être (al-'illa) de la prescription. Le *Qiyâs* est par conséquent fondé sur l'*Ijtihâd* qui signifie : fournir un effort intellectuel d'interprétation, en l'absence de texte de référence, pour formuler un jugement. Quant à son caractère référentiel, Dieu dit : « *S'ils la rapportaient au Messager et aux détenteurs du commandement parmi eux ceux d'entre eux qui cherchent à être éclairés, auraient appris (la vérité de la bouche du Prophète et des détenteurs du commandement)* » AN-NISA' (LES FEMMES) verset 83. Ce qui veut dire, qu'il fallait se rapprocher des Ulémas qui peuvent extraire le jugement à partir des textes (coran et sunna).

Il faut aussi le rechercher dans le hadith de Mu'âdh Ibn Jabal lorsque le Prophète l'envoya au Yémen pour qu'il y exerce les fonctions de juge. Le Prophète (à lui, bénédiction et salut) lui demanda : « *Sur quoi fonderas-tu ton jugement ? Sur le livre de Dieu ! répondit Mu'âdh. Et si le jugement ne s'y trouve pas ? Sur la tradition du Prophète. Et si tu n'y trouves rien ? Alors je mettrai en œuvre toutes mes facultés intellectuelles en vue de formuler mon jugement. Sur quoi, le Prophète (à lui, bénédiction et salut) conclut : Louange à Dieu Qui a facilité au messager du Messager de Dieu (Mu'âdh) d'adopter une position qui coïncide avec l'agrément du Prophète* ». C'est à ce titre que le *Qiyâs* est considéré comme la quatrième source du droit musulman. Chaque cas de *qiyâs* doit comprendre les quatre constituants suivants :

¹ Abbas SCHUMANN, les Sources de la législation Islamique, Maison d'édition culturelle, le Caire, 2000, p 63

- *Al-Asl* : le cas principal, c'est le cas (événement, situation, acte, comportement, etc.) au sujet duquel une prescription existe dans un texte du Coran, de la Sunna ou à partir de l'*Ijma*'. Il est appelé référence de la comparaison ou de l'analogie.
- *Al-Far'* : le cas d'espèce, c'est le cas nouveau (événement, situation, acte, comportement, etc.) sur lequel les Textes ne se prononcent pas et auquel on veut appliquer la prescription valable pour le cas principal. Il est appelé objet de la comparaison ou de l'analogie.
- *Hukm al-Asl* : le jugement du cas principal, c'est la prescription divine mentionnée dans le texte qui statue sur le cas principal et que l'on veut étendre au cas d'espèce *al far'*.
- *Al-'Illa* : la raison d'être, le critère sur lequel se fonde le jugement du cas principal. C'est la présence de ce même critère dans le cas d'espèce qui permet d'y étendre la prescription valable pour le cas principal. Telles sont les quatre sources principales du droit musulman qui requièrent l'unanimité des savants, plus particulièrement ceux des quatre écoles juridiques.

Conclusion du chapitre 3

Les points à retenir du présent chapitre sont les suivants :

L'éthique est définie comme *la théorie de l'action que l'homme doit mener pour bien conduire sa vie et parvenir au bonheur*. Elle se distingue de la morale qui *est un ensemble de normes et de principes de ce qui est autorisé et interdit, et comme un sentiment d'obligation au regard de ces normes et principes* ». Car la morale fige les gens en camps des bons ou des mauvais. L'éthique se distingue aussi par rapport à la déontologie, cette dernière fait appel au sens de *morale professionnelle*.

Il y a lieu aussi à distinguer l'éthique de la responsabilité et l'éthique de la conviction. La première, convenable au profil de l'homme politique, *relève de la rationalité téléologique, elle est rationnelle par rapport à une fin, un but poursuivi par celui qui agit et qu'il a, sinon posé lui-même, du moins clairement reconnu*. La deuxième, adéquate au profil du scientifique, *relève de la rationalité axiologique, c'est-à-dire qu'elle se soucie exclusivement de ne pas trahir une valeur...et... de ne pas transgresser une norme*. Si les actes entrepris en conformité avec l'éthique de la conviction aboutissent à des conséquences déplaisantes, le partisan les attribuera au destin, au pur hasard ou à la providence, ou même parfois à la sottise des hommes.

Les deux types d'éthique ne sont pas irréconciliables, elles peuvent se regrouper - mais de façon inéquitable - chez une seule personne. Enfin, on dit qu'*il n'y a pas de liberté du référentiel, mais une liberté de s'approcher ou de s'écarter du référentiel*. Les sources de la législation islamique sont mobilisées afin de tracer ce référentiel.

Pour que l'incorporation de l'éthique individuelle dans la méthodologie d'audit soit possible, il va falloir trouver une réponse à l'interrogation suivante : dans quelle mesure l'éthique individuelle pourrait être mesurable ? Dans ce sens, le chapitre suivant est consacré pour la conception d'un modèle de mesure de l'éthique par le stade de Développement Moral Cognitif (DMC).

Chapitre 4 : conception d'un modèle d'évaluation de l'éthique individuelle au sein de la TRC-SONATRACH

La problématique d'appréciation de l'éthique individuelle a fait l'objet d'un débat primaire animé par certains psychologues dans les années 80, notamment, par J. Piaget, L. Kohlberg, J. Rest, C. Gilligan et G. J. Rossouw. Chacun de ces auteurs a abordé le sujet avec une approche plus ou moins développée. Certains ont basé leurs modèles sur le renforcement des 'modèles classiques', tandis que d'autres ont essayé eux-mêmes de chercher des nouvelles pistes d'études.

Entre ces modèles et d'autres, nous allons, dans le présent chapitre, opter pour un modèle qui mixe les meilleures idées - selon notre point de vue - de chacun des théorèmes précédemment cités.

L'objectif de ce chapitre est de tenter de concevoir un instrument (un questionnaire) qui nous permettra de mesurer l'éthique individuelle de notre population. Il est constitué des trois sections suivantes :

- Section 1 : les célèbres modèles d'évaluation de l'éthique individuelle,
- Section 2 : Conception d'un modèle d'appréciation de l'éthique individuelle,
- Section 3 : réalisation du modèle.

Section 1 : les célèbres modèles d'évaluation de l'éthique individuelle

Le présent chapitre est consacré pour la conception d'un modèle de mesure de l'éthique individuelle, mais avant, nous avons jugé nécessaire de commencer par la présentation de quelques travaux qui sont considérés classiques, il s'agit ici principalement du théorème de « Développement Moral Cognitif » (DMC) apporté par Kohlberg. Ce théorème a souvent été renforcé par plusieurs études empiriques largement appliquées. Kohlberg avait proposé aussi un instrument de mesure qu'il appela « Moral Judgement Interview » (MJI), qui regroupe des questions ouvertes à propos de quelques dilemmes qu'il propose de résoudre. Le théorème de Kohlberg s'est imposé jusqu'au jour d'aujourd'hui, cependant, son MJI a été abandonné bien trop tôt, principalement en raison de la difficulté de sa procédure.

En revanche, l'autre modèle qui est apporté par J. Rest est fondé sur la première approche à propos du DMC, mais avec un instrument d'appréciation différent, nommé Defining Issues Test (DIT), qui est largement appliqué en ces temps-ci, et dont l'Université de Minnesota des Etats Unis détient le copyright.

Ainsi la présente section regroupe trois (3) sous sections, qui sont les suivantes :

- Sous-section 1 : le modèle de développement moral cognitif de Kohlberg,
- Sous-section 2 : le modèle de James Rest (1982),
- Sous-section 3 : autres modèles de développement moral.

Sous section1 : le modèle de développement moral cognitif de Kohlberg

L'éthique individuelle intéresse plusieurs auteurs (philosophes, psychologues et managers). Quant à Kohlberg (1927-1987), psychologue Américain il enseigna à l'université de Chicago ainsi qu'à Harvard. Son inspiration primaire dans son théorème de « Développement Moral Cognitif » était le modèle de J. Piaget qu'il avoue lui-même dans son article « *The Claim to Moral Adequacy of a Highest Stage of Moral Judgement* » de 1973

1. Théorème de Kohlberg¹

Malgré les renouvellements méthodologiques et conceptuels de ces dernières années, les auteurs actuels continuent de se référer, implicitement ou explicitement, au modèle de stades suggéré par Kohlberg il y a une quarantaine d'années. Les données de Kohlberg étaient constituées d'un corpus de réponses à des « dilemmes moraux » présentés comme des histoires fictives mais plausibles où s'opposent en particulier des critères de nature légale (par exemple : l'interdiction de voler autrui) et des critères de nature morale (par exemple : la valeur de la vie humaine, au-delà de l'application stricte des lois).

Lawrence Kohlberg a démontré que les individus, peu importe leur culture, développent leur cognition morale à travers plusieurs stades. Kohlberg a élaboré un modèle de Développement Moral Cognitif (DMC) qui se divise en six stades regroupés en trois niveaux².

¹ A) Lehalle, H., Aris, C., Buelga, S., & Musitu, G. « Développement socio-cognitif et jugement moral ». Revue : *L'orientation scolaire et professionnelle*, 33,2004,PP 289-314.

B) Christian PRAT, Auditet développement moral cognitif, revue *Finance Contrôle Stratégie*, Volume 6, N° 3, septembre 2003, PP. 117 – 136.

C) James R. Rest, Development in Judging Moral Issues, UNIVERSITY OF MINNESOTA PRESS MINNEAPOLIS, USA, 1979, PP 17-43

²Sigrid Lüdecke-Plümer, Enseignement des valeurs et éducation morale dans les écoles d'enseignement professionnel, Revue européenne de formation professionnelle No 41 – 2007/2 – ISSN 1977-0251, pp 116-129

Le premier niveau est celui d'une éthique « pré-conventionnelle », aussi appelé le niveau pré-moral, où la personne se décide en fonction de ses intérêts personnels et des risques encourus. A ce niveau, les bons comportements sont motivés par la crainte des punitions, puis par la quête du plaisir. A l'intérieur de ce niveau, il faut distinguer entre deux stades *stade1 et stade2*. Au premier stade, « **j'accomplis l'action parce qu'elle me permet d'en retirer quelques gratifications ou d'éviter une punition** ». Les individus se conforment aux directives émises par l'autorité (*parents, enseignants*) juste par crainte des représailles. Celle-ci se manifeste en effet au stade 2, mais elle reste utilisée à ce stade dans le but de maximiser les gains personnels en évitant les sanctions et les rétorsions possibles. « **J'accomplis l'action parce qu'elle me procure un certain plaisir** ». Ce qui fait que le second stade de ce premier niveau, est caractérisé par le fait que les individus adoptent les bons comportements car il en va de leurs meilleurs intérêts égocentriques, sous la devise « à chacun son dû » ou « ce que je fais aux autres, les autres me le ferait » point de vue de l'échange. Par exemple, rendre service dans le but de demander un autre.

Le second niveau, nommé le niveau de la moralité « conventionnelle », est caractérisé par l'acceptation des règles de conduite et des principes moraux promulgués par le groupe dont l'individu est issu. Là encore, deux stades sont à distinguer: le *stade 3* et le *stade 4*. En ce qui concerne le stade 3, l'individu recherche l'approbation de ses pairs, et l'ambition désormais est de satisfaire les attentes interpersonnelles. À ce stade, les rétributions ne sont plus individuelles, mais collectives. De plus, un individu agit mal lorsqu'il nuit à l'ordre du groupe social auquel il s'identifie. Enfin, la loyauté et la confiance mutuelle deviennent des critères essentiels pour évaluer les comportements sociaux. « **J'accomplis l'action parce qu'elle me permet de me faire bien voir aux yeux des autres, paraître sympathique, courageux etc.** ». Tandis qu'au quatrième stade, les individus révèlent une adhésion conformiste aux lois et aux ordres pour éviter le chaos social, tout en croyant que le bon fonctionnement de la société est une garantie du bien-être individuel. A ce stade, la justice demande que les contrevenants soient punis et qu'ils payent leur dette à la société. Inversement, les individus agissant en conformité avec la loi, s'attendent à être récompensés à la juste valeur de leurs efforts. Faire autrement constituerait pour eux une injustice. « **J'accomplis l'action parce qu'elle m'est prescrite par une loi, une règle, une norme (écrite ou non). Je m'attache à la lettre de la loi plus qu'à son esprit** ».

Le troisième niveau - « post-conventionnel » - le comportement de l'individu est guidé par des principes et des valeurs universelles. Il comporte aussi deux stades : *stade 5* et *stade 6*. Le stade 5, orienté vers la société, est celui du contrat social, de l'utilité et du respect des droits individuels. A ce stade, les individus optent pour le bien-être de la communauté en termes de respect des droits d'autrui et recherchent le consensus. Ainsi, être moral c'est développer des principes, des règles et des systèmes de lois qui seront reconnus et acceptés par chaque individu. L'individu respecte les règles car elles font partie du contrat social. « **J'accomplis l'action parce qu'elle satisfait à la fois mes droits individuels et les règles sociales. (Possibilité de faire évoluer ce qui est permis ou défendu selon la règle du consensus.** Le stade 6, orienté vers une éthique universelle, correspond aux principes éthiques universels librement choisis par l'individu. Les lois et les accords sociaux sont valides lorsqu'ils sont fondés sur les principes universels de justice tels que l'égalité des droits et le respect de la dignité des êtres humains. A ce stade du niveau post-conventionnel, si les lois violaient ces principes universels, tout individu agirait en fonction de ses propres principes. Ce dernier niveau implique la possibilité de se mouvoir au-delà des règles pour décider quand elles ne doivent plus être respectées parce qu'un besoin de justice l'exige. « **J'accomplis l'action parce qu'elle est en accord avec mes principes moraux, avec ma conscience personnelle** ».

Tableau 13: les différents niveaux du Développement Moral Cognitif

Niveaux de DMC	Stades	Descriptions
Pré-conventionnel	Stade 1	Obéir pour éviter la punition (quelle que soit la règle)
	Stade 2	Faire valoir son intérêt égocentrique (même si occasionnellement l'autre en profite)
Conventionnel	Stade 3	Satisfaire aux attentes du milieu
	Stade 4	Répondre aux règles sociales (ordre social et lois)
post-conventionnel	Stade 5	Principes du contrat social (les droits fondamentaux et les contrats légaux d'une société démocratique même s'ils entrent en conflit avec les règles d'un groupe) et droits à la Vie et à la Liberté
	Stade 6	Principes éthiques universels de justice (égalité des droits et respect des humains) valables pour toute l'humanité.

Source : élaboré par l'étudiant

2. *Le dilemme de Heinz*¹

En s'appuyant sur la théorie de Kohlberg, il serait possible de mesurer le niveau de développement moral cognitif atteint par un individu. Kohlberg a développé le MDQ (Moral Dilemma Questionnaire) afin de mesurer ce niveau de développement. Des dilemmes éthiques sont présentés au sujet afin qu'il choisisse entre les diverses solutions qui lui sont proposées. Chaque réponse est évaluée au regard des différents stades présumés.

Kohlberg avait proposé quelques dilemmes moraux afin de caractériser le stade du développement moral cognitif. Kohlberg a fait exprès de s'appuyer sur des dilemmes hypothétiques- mais compréhensibles- afin d'exclure toute influence de poste (fonction) ou de situation. À la différence d'un simple dilemme entre plusieurs moyens ou entre différentes options selon des préférences individuelles, le dilemme moral place le sujet devant le choix d'un jugement ou d'une action qui n'est pas sans conséquence pour autrui. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle on ne peut pas à proprement parler de stades moraux aux stades 1 et 2.

Un dilemme moral est une situation, réelle ou fictive, dont l'issue pose un problème moral de choix restreint (entre deux possibilités) sous une forme normative, pour lequel il n'y a pas de "bonne solution". Pour Kohlberg, ce qui va dès lors être déterminant pour l'évolution morale n'est pas l'issue choisie pour sortir du dilemme (ce que Kohlberg appelle le *contenu*) mais, la *structure*, la façon de raisonner au sujet d'un dilemme moral. Ce qui caractérise le stade moral ce n'est pas le choix opéré mais le type d'argument invoqué.

Le dilemme classique Heinz se pose comme suit : « *La femme de Heinz est très malade. Elle peut mourir d'un instant à l'autre si elle ne prend pas un médicament X. Celui-ci est hors de prix et Heinz ne peut le payer. Il se rend néanmoins chez le pharmacien et lui demande le*

¹ A) Extrait de Claudine LELEUX, *Théorie du développement moral chez Lawrence Kohlberg, Réflexions d'un professeur de morale. Recueil d'articles 1993-1994*, Bruxelles, Démopédie (web.wanadoo.be/éditions.demopedie), 1997. PP 7-9.

médicament, ne fût-ce qu'à crédit. Le pharmacien refuse. Que devrait faire Heinz ? Laisser mourir sa femme ou voler le médicament ? »¹

Ainsi, pour reprendre le dilemme classique de Heinz, on pourrait recenser les justifications suivantes :

Heinz doit laisser mourir sa femme

- Stade 1 : Parce que sinon les gendarmes vont le mettre en prison,
- Stade 2 : Parce qu'ainsi il pourra se trouver une autre femme,
- Stade 3 : Parce que ses collègues ne l'accepteraient pas en voleur,
- Stade 4 : Parce que le vol est interdit par la loi,
- Stade 5 : Parce que le droit de propriété est à la base des législations démocratiques,
- Stade 6 : Parce que le droit de propriété est un principe universel.

Heinz doit voler le pharmacien

- Stade 1 : Parce que Dieu le punirait pour avoir laissé mourir sa femme,
- Stade 2 : Parce qu'il veut que sa femme puisse encore lui faire la cuisine,
- Stade 3 : Parce que ses collègues n'accepteraient pas son manque d'égard vis-à-vis de sa femme,
- Stade 4 : Parce que la non-assistance à personne en danger est punissable par la loi,
- Stade 5 : Parce que la santé est un principe de bien-être,
- Stade 6 : Parce que le droit à la vie est un principe universel.

Plusieurs (on peut même dire la majorité) des études menées dans le domaine de l'appréciation de l'éthique individuelle s'appuient sur le théorème de Développement Moral Cognitif de Kohlberg. L'analyse conceptuelle de sa succession de stades (de 1 à 6) fait apparaître clairement la cohérence du système proposé. « *Il n'est donc pas surprenant que des études, réalisées essentiellement auprès d'adolescents, aient montré depuis longtemps le caractère séquentiel des six stades de Kohlberg (Boom, Brugman, & van der Heijden, 2001 ; Rest, Davison & Robbins, 1978 ; Walker, 1982 ; Walker, de Vries, & Bichard, 1984) »². Les successeurs de Kohlberg ont facilement constaté que chaque étape de l'évolution s'appuie nécessairement sur la précédente. A titre d'exemple : on ne peut s'interroger sur la relativité des lois (stade 5) que si on a construit au préalable une représentation de leur fonction sociale (stade 4). Et on ne peut apprécier le fonctionnement social dans son ensemble (stade 4) que si on éprouve d'abord le fonctionnement des groupes sociaux à l'échelle plus réduite des groupes proches (stade 3).*

Ceci prouve bien que le processus développemental du cognitif moral se fait - bel et bien - en suivant les six stades séquentiels un par un. Sauf que pour certains, le DMC n'atteindra pas obligatoirement des stades assez avancés, tels que les stades 5 et 6.

A part le dilemme Heinz d'autres dilemmes célèbres méritent d'être mentionnés, entre autres, le fugitif, le journal, le dilemme du médecin, Durand et finalement l'occupation de l'université par les étudiants.

B) Stéphane TRÉBUCQ et Christine NOËL, les cartes conceptuelles: un outil pédagogique pour un enseignement de la comptabilité, revue : *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Numéro thématique – septembre 2006 PP 5-38.

¹Claudine LELEUX, op.cit, 1997, P 7

²Lehalle, H., Aris, C., Buelga, S., & Musitu, G. op.cit, 2004, P 3

3. *Limites du DMC de Kohlberg*¹

Le modèle de Kohlberg n'a pas été privé de quelques critiques, soit de la part de ses successeurs soit de la part des chercheurs qui ont adopté une démarche différente.

Parmi les critiques les plus successives, étaient de reprocher au système Kohlberg d'être culturellement biaisé et de correspondre uniquement à l'évolution morale des sociétés industrielles occidentales. Certains auteurs ont considéré cette critique 'non fondée' à l'image de Brill et Lehalle et al. De plus, Snarey avait précisé dans sa revue de question, que les dilemmes de type Kohlberg ont une pertinence transculturelle évidente, et que son système pourrait être facilement adapté aux différents contextes culturels.

Une autre critique est basée sur des études empiriques qui ont révélées une nette différence dans le raisonnement moral entre les hommes et les femmes. Les premiers s'inquiètent beaucoup plus de la notion de justice, les secondes procèdent plutôt au regard du souci de l'autre (Gilligan 1977, Gilligan 1982). Cependant, Cette critique ne remet pas en cause le système, mais les valeurs qui sont mobilisées dans la décision éthique des individus.

On peut aussi reprocher à ce modèle le fait qu'il suppose l'évidence des principes universels au sixième stade, alors qu'en réalité, la mondialisation des règles est au cœur d'un débat très intense.

Sous-section 2 : le modèle de James Rest (1982)²

Rest a développé un modèle décisionnel éthique, appelé « *The Rest's Model of Moral Action* ». Ce modèle identifie les différentes étapes à travers lesquelles les individus traitent les questions éthiques auxquelles ils sont confrontés tout en tenant compte de leur niveau de développement moral cognitif. La chaîne que constitue ces différentes étapes est appelée 'le processus décisionnel'.

1. *Fondements du modèle de Rest*

Le « *Rest's Model of Moral Action* » comporte les quatre étapes de raisonnement psychologique menant à l'action éthique : la reconnaissance de la question éthique (*Ethical sensitivity*), le jugement éthique (*Prescriptive Reasoning*), l'intention d'agir (*Deliberative Reasoning*) et enfin, l'action éthique véritablement engagée (*Ethical Character*).

a) La sensibilité morale

La première étape de ce processus décisionnel, soit la reconnaissance de la problématique éthique (*Ethical sensitivity*), consiste à identifier l'ensemble des dilemmes éthiques qui se présentent lors d'une certaine situation. Selon REST, cette composante constitue le premier moment du processus et fait appel à l'habileté d'un individu pour identifier la présence d'un dilemme éthique.

¹ A) Olivier CHARPATEAU, Les Auditeurs face à l'éthique : Messages éthiques implicites et explicites : quelles perceptions et réactions des auditeurs de certification légale ?, présentée et soutenue en 2009, en vue de l'obtention du Doctorat en Sciences de Gestion, au sein de l'Université PARIS I- PANTHEON SORBONNE. pp 105 -110

B) Extrait de Claudine LELEUX, op.cit., 1997. PP 25-26

² A) James Rest, and others, A new Kohlbergian Approach : The DIT and schema Theory, Educational Psychology Review, Vol 11, No 4, 1999, PP 291-320

B) Olivier CHARPATEAU, op.cit., Paris, PP 84- 86

C) Antoine PREFONTAINE, Proposition d'une Démarche Intégrée pour la gestion de dilemmes éthiques dans la Conduite des Affaires à l'international, Université Laval de Québec, CANADA, 2003, PP 24-25

Rest postule que la sensibilité morale est influencée principalement par deux facteurs très importants, le premier est évidemment les émotions qui se manifestent chez le décideur malgré lui, tandis que le deuxième est son niveau éducatif. La sensibilité morale est donc une aptitude requise lors de la première étape du processus de décision car elle permet d'identifier et de délimiter le problème de nature éthique.

b) Le jugement moral

Après l'identification de l'ensemble des dilemmes constituant la problématique identifiée, l'individu formule l'action décrite comme idéale sur le plan moral et évalue les alternatives susceptibles d'offrir les meilleures réponses éthiques. Ces alternatives seront identifiées et valorisées, notamment, en fonction du développement moral cognitif du décideur et en fonction de ses allégeances culturelles et de ses valeurs. Bref, cette étape consiste en l'intégration des différentes considérations liées à une situation donnée pour déterminer ce qui, idéalement, devrait être fait.

c) L'intention morale

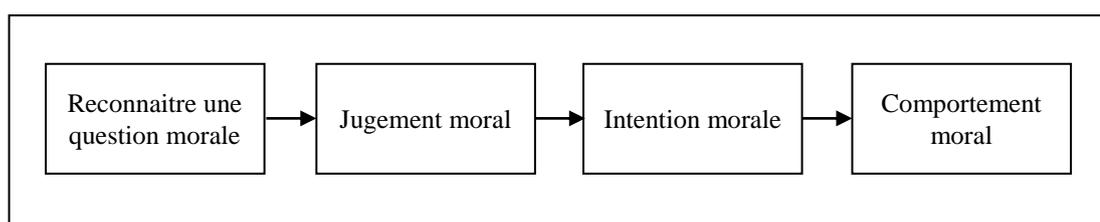
La troisième étape du processus décisionnel de Rest s'intéresse à la décision que le décideur a l'intention de choisir. Elle consiste en la formulation de l'intention d'agir en réponse au dilemme éthique. À cette étape, l'individu est soumis à des contraintes personnelles, situationnelles et contextuelles pouvant influencer son choix de sorte que son intention finale ne soit pas forcément en conformité par rapport à la solution idéale constatée à l'étape précédente.

d) La conduite morale

Enfin, la dernière étape du processus décisionnel éthique de Rest, est l'action véritablement engagée par l'individu : soit la mise à exécution de la décision, on retrouve enfin la conversion de la décision en action. Après la dure épreuve de la réflexion, vient la non moins difficile épreuve de l'action. Alors que rationnellement tout semble si clair, il faut maintenant agir.

Ainsi, le modèle de Rest est résumé dans la figure suivante.

Figure 8: modèle de prise de décision éthique selon Rest



Source : Olivier CHARPATEAU, LES AUDITEURS FACE A L'ETHIQUE, présentée et soutenue en 2009, en vue de l'obtention du Doctorat en Sciences de Gestion, au sein de l'Université PARIS I- PANTHEON SORBONNE. P 85

2. *Le modèle de Rest du point de vue critique*¹

Le point admirable le plus frappant de ce modèle est la simplicité du séquençage de part son adéquation avec la rationalité fondamentale de Piaget², en plus, de sa simplicité séquentielle. En revanche, on peut reprocher à ce modèle la négligence des courts circuits qui

¹Olivier CHARPATEAU, Op.cit., Paris, PP 85- 86

² Jean William Fritz Piaget, (1896, 1980) est un psychologue, biologiste et logicien suisse connu pour ses travaux en psychologie du développement.

peuvent avoir lieu exceptionnellement ou habituellement. Car, il est probable qu'un individu adopte un jugement sans pour autant reconnaître la dimension morale de la situation, ou même parfois sans filtre préalable de l'intention à travers l'expression d'un jugement.

3. *Le Defining Issues Test (DIT) (1979)*¹

En se basant sur les travaux de Kohlberg en particulier la théorie séquentielle du Développement Moral Cognitif, James Rest a construit en 1979 un instrument de mesure nommé Defining Issues Test dont l'objectif est d'évaluer le niveau de raisonnement éthique d'un individu. Enfin le DIT n'évalue pas l'éthique proprement dite de l'individu mais son DMC² qui permet d'envisager la façon dont un dilemme éthique est résolu, et plus exactement comment l'individu se positionne vis-à-vis les règles sociales.

La structure du questionnaire est composée de six (6) problèmes éthiques. L'individu est sollicité pour tenter de résoudre ces problèmes, puis indiquer le degré d'importance qu'il accord à un ensemble de concepts énoncés lors de sa prise de décision. Il est à préciser que le choix de l'individu importe peu, ce qui importe le plus c'est le pourquoi, autrement dit, c'est les arguments que présente l'individu qui indiquent le stade de son DMC.

L'exploitation du questionnaire donne lieu au calcul d'un P-score variant de 0 à 95. La classification du P-score en fonction du stade de DMC est présentée dans le tableau suivant.

Tableau 14: classification du P-score selon les différents stades DMC

P-score	Stade de Développement Moral Cognitif
De 0 à 27	Pré-conventionnel
De 28 à 41	Conventionnel
De 42 à 95	Post-conventionnel

Source : élaboré par l'étudiant

Le DIT dans sa version moderne DIT2³ est traité par l'équipe du centre du Développement humain de l'université de Minnesota (Etats Unis) qui détient le copyright de cet instrument.

Rest a montré, à travers ses premières études qu'il a réalisées sur près de 5000 personnes, que le DMC des adultes ayant obtenu un diplôme était équivalent à celui des jeunes diplômés dans le même domaine. Ce qui signifie que le DMC n'évolue pas de manière significative une fois l'âge du niveau d'études maximum atteint. En revanche, la généralisation des constats de Rest a été parfois soutenue et d'autres fois refusée selon les études empiriques réalisées par les successeurs de Rest.

Kohlberg avait proposé son propre outil de mesure suite à sa théorie de DMC, appelée Moral Judgment Interview (MJi). Ce qui caractérise cet outil par rapport au DIT est qu'il permet un éclairage plus riche sur les raisons de la décision éthique, mais en contrepartie, cet éclairage nécessite plus d'efforts en termes de codage des réponses. Cependant, le DIT

¹ A) Christian PRAT, op.cit, PP. 117 – 136.

B) Craig J. Rice, Carl Stein, Measuring the Ethical Levels of Special Education Teachers, The Open Ethics Journal, USA, 2009, N°3, pp 13-19

² Développement Moral Cognitif

³ Disponible sur internet.

procure un éclairage moins riche sur les raisons de décisions mais une facilité de codage irréprochable.¹

Aujourd'hui, une étude internationale est en train de se préparer à l'université de Minnesota, ouverte à la participation de tous. Chaque participant est appelé à remplir le questionnaire DIT2 qui est disponible sur internet, il est aussi appelé à préciser son nom, son prénom, sa fonction et son niveau scolaire...etc. Ensuite il s'attaque directement à la résolution des dilemmes éthiques qu'on lui propose. Les réponses seront immédiatement et automatiquement transmises au centre du Développement humain de l'université de Minnesota pour traitement avec analyse permanente des résultats.

Sous-section 3 : Autres modèles de développement moral

Lawrence Kohlberg et son successeur James Rest étaient parmi les premiers chercheurs qui ont provoqué le débat du Développement Moral Cognitif, mais ils n'étaient pas les seuls. D'autres chercheurs se sont inspirés de leurs travaux pour apporter leurs propres contributions. De ce qui suit, nous essayons de mettre la lumière sur deux modèles très célèbres, en l'occurrence celui de G.J. Rossouw et de Carole Gilligan.

1. Le modèle de développement moral cognitif de G. J. Rossouw

En s'inspirant du modèle de Kohlberg, G.J. Rossouw postule que les individus ne viennent pas au monde en tant qu'agents moraux parfaitement évolués. Tous suivent le même processus de Développement Moral Cognitif tout au long de leur existence, de certain stoppent leur développement à un stade donné, sans qu'aucun n'atteigne le sommet de ce processus. A la différence de Kohlberg, Rossouw n'écarte pas la possibilité que l'individu puisse, après avoir atteint un niveau assez avancé en termes de DMC, rétrograde à des niveaux bas.

Tout comme Kohlberg, Rossouw distingue aussi trois phases de développement moral. La première phase est dite la phase de survie. Le comportement typique lors d'une telle étape est de combattre féroce et sans compromis quiconque étant perçu comme représentant une menace à la survie. A cette étape, l'individu ignore toutes les considérations éthiques au profit de l'issue qu'il envisage pour sortir de cette situation. Cette phase est qualifiée pré-morale parce qu'elle exclut la notion du mal.

La deuxième phase du Développement Moral Cognitif de Rossouw appelée, la phase de la moralité réactive. Elle est fondée sur la phase précédente, c'est-à-dire que l'individu peut tenir compte de quelques considérations éthiques, si et seulement s'il assure sa survie. A ce stade, l'individu comprend qu'il doit respecter la volonté des gens qui l'entourent afin qu'ils lui permettent de vivre avec eux. L'individu a besoin de la reconnaissance de son entourage et son intégration dans la société.

La troisième phase, celle qui se situe au sommet du développement moral cognitif selon Rossouw, est celle de la moralité proactive. A ce niveau-là, l'individu ne se contente pas de répondre aux demandes et besoins de la société, désormais, il prend l'initiative lorsqu'il est en face d'une situation éthique.

À cette étape de son développement, l'individu se perçoit comme faisant partie intégrante de la société à laquelle il appartient et il choisit librement de contribuer activement à créer un monde meilleur et plus humain.

¹Lehalle, H., Aris, C., Buelga, S., & Musitu, G. op.cit, 2004, PP 10-11

Tableau 15: les différents stades de DMC selon Rossouw

Niveaux	Intitulés
Niveau 1	la phase de survie
Niveau 2	la phase de la moralité réactive
Niveau 3	la phase de la moralité proactive

Source : élaboré par l'étudiant

2. *Le modèle de Carole Gilligan (1982)*

Selon Carol Gilligan, les problèmes éthiques résultent du contexte des relations individuelles et des obligations qui sont perçues comme telles dans le cadre de ces relations. Elle aborde aussi la distinction entre le DMC des femmes et celui des hommes.

Les recherches que Carol Gilligan a faites ont permis de démontrer que les femmes préfèrent utiliser des stratégies qui leur sont propres plutôt que de se baser sur les théories traditionnelles de l'éthique. Ces stratégies sont axées sur la préoccupation des autres et sur la responsabilité dans les relations. Elles ont pour finalité de pérenniser ces relations tout en assurant la rectitude de leur conduite.

Les trois niveaux de Développement Moral cognitif tels qu'ils sont perçus par C.-Gilligan se résument dans le tableau suivant :

Tableau 16: les différents stades de DMC selon Gilligan

Niveaux	Intitulés
Niveau 1	L'orientation vers la survie individuelle
Niveau 2	La bonté en tant que sacrifice de soi-même
Niveau 3	La moralité de la non-violence

Source : élaboré par l'étudiant

Pour C. Gilligan les conflits éthiques sont la résultante des relations individuelles et des obligations perçues comme telles dans le cadre de ces relations et non des conflits ayant trait aux droits. Contrairement à la théorie de Kohlberg qui s'appuie sur le rationalisme de la théorie éthique, le modèle de C. Gilligan se rattache plus à l'approche d'Aristote qui met l'accent sur le caractère moral et sur les émotions et les préoccupations personnelles. La dispense des soins à une personne implique des comportements moraux qui peuvent être assumés aussi bien par les hommes que par les femmes. Or, « Prendre soin » de quelqu'un signifie être capable de pouvoir être en relation, et de rencontrer cette personne dans un cadre moral.

a) L'éthique du souci de l'autre

Leininger est l'un des partisans de l'approche Gilligan, il déclare : « *L'étude historique et anthropologique de la longue survie de l'homme nous amène à considérer le rôle du souci de son prochain dans l'évolution de l'humanité. Différents contextes écologiques, culturels, sociaux et politiques ont influencé l'évolution des soins de santé et la survie de la race humaine. On peut imaginer que les civilisations se seraient autodétruites si des comportements humanistes, relevant du souci de l'autre, ne les avaient aidées à réduire les tensions interculturelles, à atténuer les conflits et à protéger l'homme* », Leininger (1984)¹

¹Leininger, M, *care : the essence of nursing and health*, Detroit : Wayne State University press, USA,1984

Section 2 : Conception d'un modèle d'appréciation de l'éthique individuelle

La présente section est dédiée à la conception d'un questionnaire d'appréciation de l'éthique individuelle, ce dernier fera l'objet d'une annexe¹. De ce qui suit, des illustrations sont avancées quant aux fondements de ce questionnaire et son mode de fonctionnement. Ainsi cette section est subdivisée comme suit :

- Fondements du questionnaire utilisé,
- Classement des arguments par stade de DMC,
- Procédure d'évaluation adoptée.

Sous-section1 : fondements du questionnaire utilisé

La présente partie abordera les fondamentaux sur lesquels notre questionnaire repose.

1. *Caractéristiques de la variable étudiée*

L'éthique individuelle est notre variable d'étude, cette dernière peut être expliquée par plusieurs facteurs. Plutôt, chacun peut imaginer une infinité de variables qui peuvent expliquer les variations de l'éthique individuelle. Toutes ces variables peuvent être catégorisées dans les trois (3) classes fondamentales suivantes :

a) Caractéristiques individuelles :

Regroupent toutes les variabilités internes du sujet (l'individu en question), elles peuvent contenir :

- **Le Développement Moral Cognitif**

Le DMC est la variable la plus corrélée avec l'éthique individuelle. Autrement dit, elle est la variable qui explique le mieux l'éthique individuelle. Elle prend une valeur entre six (6) stades.²

- **Les Valeurs et les croyances individuelles**

Il s'agit là des convictions personnelles. Parfois les gens ont des convictions quant aux comportements qui conviennent et ils attribuent une estimation à certains comportements, résultats et/ou modes de prise de décisions.

- **La philosophie morale (idéologie morale individuelle)**

Deux types de philosophie morale existent, La philosophie téléologique et déontologique qui sont - respectivement- l'éthique de la responsabilité et l'éthique de la conviction.³

b) Caractéristiques de la situation

La deuxième catégorie regroupe toutes les variables relatives au problème éthique en lui-même (le dilemme éthique). On parle ici très souvent de « l'intensité éthique », qui est l'ampleur et l'envergure des conséquences estimées de chaque décision en situation. Il n'est pas juste de penser que l'individu fait appel au même mécanisme de prise de décision, quand il s'efforce de régler une question de vie ou de mort et quand il perçoit des conséquences

¹ ANNEXE 5

² Voir les six (6) stades de DMC à la première section du présent chapitre

³ Voir la section 2 du le chapitre 3

insignifiantes. Par exemple l'envergure d'un acte immoral et illégal est plus grave qu'un autre légal mais immoral.

Les facteurs qui peuvent accroître l'intensité morale sont, entre autres :

- L'envergure et consensus social des conséquences,
- La probabilité du tort ou de l'avantage,
- La certitude du tort ou de l'avantage,
- Le délai bref ou tardif des conséquences,
- La proximité des personnes affectées par rapport à l'acteur (que la décision ait un effet négatif sur un parent est plus grave que sur une personne étrangère),
- La centralisation de l'effet (que 1000 personnes perdent 1 DA et plus grave que 100 personnes perdent 10 DA).

c) Caractéristiques du contexte

Cette catégorie englobe toutes les variables relatives au climat dans lequel le décideur se trouve lors de sa prise de décision. Il est évident qu'une même personne peut énoncer deux comportements complètement différents si l'atmosphère est différente.

Pour des fins pédagogiques, nous avons essayé de figer les caractéristiques de la situation en proposant les mêmes dilemmes à toute la population étudiée. Nous voulions aussi figer les caractéristiques du contexte en réduisant notre champ d'intervention au seul Département Comptabilité de la Direction Administration Siège, hiérarchiquement lié à l'Activité TRC-SONATRACH. Compte tenu de l'appartenance de tous les individus constituant notre population au même Département, les variations et les biais de climat éthique demeurent raisonnablement uniformes. Ainsi, **seulement les caractéristiques personnelles seront prises en compte dans notre modèle.**

2. *Justifications du choix de la population*

Vu que notre population n'est pas très nombreuse - elle se limite au personnel du Département Comptabilité de la Direction Administration Siège-TRC, son nombre exact est détaillé dans le tableau ci-après - nous avons décidé de ne s'appuyer sur aucune technique d'échantillonnage afin de mener notre étude sur tous les membres de la population.

Tableau 17: statistiques sur la population étudiée

		Service Fournisseurs	Service Budget	Service Inter-Unités	Service Trésorerie	Service stocks et immobilisations	Total
Cadres Supérieurs		1					1
Cadres		6	3	5	7	2	23
sexe	homme	3	0	3	5	2	13
	Femme	3	3	2	2	0	10

Source : élaboré par l'étudiant

Nous comptons distribuer un questionnaire contenant trois (3) dilemmes éthiques aux membres de notre population ciblée, ceci nous permettra de mesurer le Développement Moral Cognitif de chacun. Mais d'abord, il faut poser la question sur les frontières de notre étude.

Les travaux que nous comptons appliquer dans ce chapitre sont directement liés à ceux opérés au chapitre 2. C'est-à-dire que, le champ d'intervention de l'évaluation de l'éthique - de cette partie- doit être parfaitement identique à celui de la mission d'audit opérée au deuxième chapitre. Ceci a pour but de crédibiliser les constats que nous déduirons à la fin. Par conséquent, il n'est concerné dans cette étude que le personnel du Département Comptabilité de la DAS¹.

Le questionnaire sur lequel nous allons nous appuyer est composé de trois dilemmes éthiques. Ce nombre a été volontairement choisi pour les raisons suivantes.

Quand le nombre des dilemmes est restreint, une influence de la situation est fort probable. C'est-à-dire, la probabilité que l'individu avait déjà été confronté à un dilemme pareil dans sa vie privée n'est pas éloignée. Dans ce cas-là, il aura plus tendance à justifier ses actes passés que de tenir une position objective. Cependant, plus le nombre des dilemmes est conséquent plus compliquée encore est l'exploitation des réponses. Par conséquent, pour que le questionnaire soit à la fois tolérable et objectif, trois dilemmes y semblent convenables. Car, le quatrième dilemme embarrasse la mise en pratique de l'instrument sans beaucoup améliorer son objectivité.

Sous-section 2 : classement des arguments par stade de DMC

Le questionnaire sur lequel notre étude repose est constitué de trois dilemmes éthiques sur lesquels le sujet est appelé à répondre. Pour chaque dilemme, un petit texte est rédigé racontant l'histoire en question, d'abord, un titre est avancé pour aider le questionné d'avoir une idée globale avant d'entamer les détails du dilemme.

Juste après, trois cases à cocher sont à la disposition du sujet pour qu'il exprime son avis à propos du dilemme qu'il vient de lire. Les choix suivants sont disponibles « d'accord », « pas d'accord » ou « indécis(e) ».

Ensuite, une série d'arguments est présentée pour que le sujet attribue une évaluation selon l'importance de chacun pour justifier sa décision. Le choix se fait entre les valeurs suivantes : « Enorme », « Beaucoup », « Assez », « Un peu » ou « Aucune ».

Il est à noter que le choix compte très peu dans le score obtenu, mais ce qui compte le plus, sont les arguments qui justifient la décision choisie. Chaque argument présenté fait appel à un stade entre les six (6) stades du théorème de Kohlberg². Le tableau ci-après reclasse les arguments fournis au questionnaire selon les différents stades de Développement Moral Cognitif.

¹ Direction Administration Siège.

² Voir les six (6) stades de DMC à la première section de ce chapitre.

1. 1^{er} dilemme « la journaliste »**Tableau 18: classement des arguments par stades de DMC (dilemme : la journaliste)**

Stade 1	Doit écrire l'article parce qu'elle va recevoir une reconnaissance de la part des autres candidats.
	Ne doit pas écrire l'article parce que Thompson lui en voudra.
Stade 2	Doit écrire et publier l'article parce qu'elle peut construire une bonne réputation qui lui servira dans son métier.
	Ne doit pas publier l'article parce elle peut demander plus d'argent auprès de Thompson.
Stade 3	Doit écrire l'article sous peine de décevoir les attentes de son milieu.
	Ne doit pas écrire l'article pour ne pas paraître cruelle est sans cœur devant ses camarades.
Stade 4	Doit publier l'article parce qu'il est de son devoir de le faire.
	Ne doit pas publier l'article parce qu'il est de son devoir de ne pas priver son peuple d'un gouverneur de la qualité de Thompson.
Stade 5	Doit écrire l'article parce que la transparence en diffusion de l'information est une norme sociale reconnue.
	Ne doit pas publier l'article pour qu'elle ne touchera pas à l'égalité entre les candidats
Stade 6	Doit écrire l'article parce que le droit du public à l'information est un principe universel.
	Ne doit pas écrire l'article parce qu'il s'agit ici du meilleur choix pour la société.

Source : élaboré par l'étudiant2. 2^{ème} dilemme « le médecin »**Tableau 19: classement des arguments par stades de DMC (dilemme : le médecin)**

Stade 1	Doit lui donner une posologie plus forte pour qu'elle ne lui en voudra pas.
	Ne doit pas lui donner une posologie plus forte parce qu'il risque ainsi d'aller en prison.
Stade 2	Doit lui donner une posologie plus forte parce qu'il veut aller chez lui pour passer les vacances.
	Ne doit pas lui donner une posologie plus forte parce qu'il a besoin encore d'un peu plus d'argent.
Stade 3	Doit lui donner une posologie plus forte parce que ses collègues n'accepteraient pas son manque d'égard vis à- vis son patient.
	Ne doit pas lui donner une posologie plus forte parce que ses collègues ne l'accepteraient pas en tueur.
Stade 4	Ne doit pas lui donner une posologie plus forte parce que l'acte de tuer est punissable par la loi.
	Doit lui donner une posologie plus forte parce que la non-assistance à son patient est punissable par la loi.
Stade 5	Doit lui donner une posologie plus forte parce que la santé est un principe de bien-être.
	Ne doit pas lui donner une posologie plus forte parce que tuer est un acte socialement illégitime.
Stade 6	Doit lui donner une posologie plus forte en vertu du droit de choisir son destin.
	Ne doit pas lui donner une posologie plus forte parce que le droit à la vie est un principe universel.

Source : élaboré par l'étudiant

3. 3^{ème} dilemme « l'évadé »**Tableau 20: classement des arguments par stades de DMC (dilemme: l'évadé)**

Stade 1	Doit le signaler sous peine d'être arrêté pour complicité.
	Ne doit pas le signaler parce que Mr Thompson est un ancien criminel qui peut lui causer du tort.
Stade 2	Doit le signaler pour recevoir la récompense financière.
	Ne doit pas le signaler parce qu'il peut exercer sur lui du chantage.
Stade 3	Doit le signaler pour manifester son courage devant ses voisins.
	Ne doit pas le signaler parce qu'il ne supportera pas d'être vu comme un traître dans son milieu.
Stade 4	Doit le signaler parce qu'il est de son devoir civil de le faire.
	Doit le signaler parce que la loi l'oblige à le faire.
Stade 5	Doit le signaler par respect à ses victimes qui ne lui ont pas pardonné.
	Ne doit pas le signaler parce qu'il a appris la leçon et il est devenu homme bien.
Stade 6	Ne doit pas le signaler parce qu'il contribue à rendre la société meilleure à travers ses charités.
	Doit le signaler par respect au peuple qui a décidé de mettre derrière les barreaux les personnes qui enfreignent la loi.

Source : élaboré par l'étudiant

Il est à remarquer que deux arguments sont spécifiés pour chaque stade.

Sous-section 3 : procédure d'évaluation adoptée

L'objectif du questionnaire proposé est la détermination du stade de Développement Moral Cognitif de chacun des questionnés. Pour cela, l'élaboration d'une procédure d'exploitation des réponses s'impose afin d'atteindre l'objectif attendu de cette étude. Ainsi, la sous-section actuelle sera dédiée à la conception d'une procédure d'exploitation des réponses et d'attribution des scores.

Le score est déterminé, principalement, sur la base du dernier tableau de chaque dilemme, à savoir, le tableau de classement des arguments. Pour rappel, le sujet procède au classement des arguments qui lui sont proposés par ordre d'importance¹. Chaque argument est attaché à un des six (6) stades de DMC. Le stade relatif à l'argument qui fut classé le premier (1^{er}) reçoit 4 points, le deuxième (2^{ème}) 3 points, le troisième (3^{ème}) 2 points et le dernier (4^{ème}) un seul point.

***** Illustration*****

Prenons par exemple le dilemme de Heinz². Admettons que le sujet avait décidé de voler le pharmacien et classer les quatre arguments suivants :

¹ Voir le questionnaire en ANNEXE 05.

² Voir le dilemme Heinz à la page 99.

Tableau 21: détermination du stade DMC exemple :le dilemme Heinz

	Arguments	
1 ^{er} plus important		Parce que la non-assistance à personne en danger est punissable par la loi,
2 ^{ème} plus important	plus	Parce que Dieu le punirait pour avoir laissé mourir sa femme,
3 ^{ème} plus important	plus	Parce que ses collègues n'accepteraient pas son manque d'égard vis à-vis de sa femme,
4 ^{ème} plus important	plus	Parce que la santé est un principe de bien-être,

Source : élaboré par l'étudiant

Nous savons au préalable que les arguments proposés appartiennent aux stades mentionnés ci-après :

Heinz doit voler le pharmacien

- Stade 1 : Parce que Dieu le punirait pour avoir laissé mourir sa femme,
- Stade 2 : Parce qu'il veut que sa femme puisse encore lui faire la cuisine,
- Stade 3 : Parce que ses collègues n'accepteraient pas son manque d'égard vis à-vis de sa femme,
- Stade 4 : Parce que la non-assistance à personne en danger est punissable par la loi,
- Stade 5 : Parce que la santé est un principe de bien-être,
- Stade 6 : Parce que le droit à la vie est un principe universel.

Ainsi, le score attribué à cet exemple est :

Tableau 22:répartition des points marqués par stade de DMC (exemple)

Stades	Score par stade	Niveau	Score par niveau
Stade 1	3	Pré-conventionnel	3
Stade 2	0		
Stade 3	2	Conventionnel	6
Stade 4	4		
Stade 5	1	Post-conventionnel	1
Stade 6	0		
Total	10	Total	10

Source : élaboré par l'étudiant

Le niveau conventionnel comporte un score supérieur par rapport aux deux autres niveaux. Ceci nous amène à conclure que l'individu ayant fait les choix avancés possède un Raisonnement Moral Cognitif de niveau Conventionnel.

***** L'illustration est terminée*****

De cette manière, 10 points dans chaque dilemme sont à répartir sur les différents stades de DMC¹. Enfin, un tableau récapitulatif - structuré comme le tableau ci-avant - cumule les points de chaque dilemme.

Il faut noter aussi que ces scores (4, 3, 2 et 1) sont pondérés selon le degré d'importance accordé à chaque argument y afférent. Les coefficients de pondération dépendent de l'appréciation - effectuée par le questionnaire - du degré d'importance des arguments. Les coefficients pour « Enorme », « Beaucoup », « Assez », « Un peu » et « Aucune », sont respectivement, « 1 » ; « 0,9 » ; « 0,7 » ; « 0,6 » et « 0,5 ».

*****Illustration*****

Prenons le même exemple ci-avant, et considérons que l'individu avait apprécié l'importance de chaque argument comme suit :

Tableau 23: appréciation de l'importance des arguments (exemple)

	1	0,9	0,7	0,6	0,5
	Enorme	Beaucoup	Assez	Un peu	Aucune
1. Parce que Dieu le punirait pour avoir laissé mourir sa femme,		x			
2. Parce que la santé est un principe de bien-être,				x	
3. Parce que la non-assistance à personne en danger est punissable par la loi,	x				
4. Parce que ses collègues n'accepteraient pas son manque d'égard vis à- vis de sa femme,			x		

Source : élaboré par l'étudiant

Ainsi, le tableau de l'attribution des scores serait comme suit :

¹ Développement Moral Cognitif

Tableau 24: répartition des points pondérés par stade de DMC (exemple)

Stades	Score par stade	Niveau	Score par niveau
Stade 1	2,7 (3x0,9)	Pré-conventionnel	2,7
Stade 2	0		
Stade 3	1,4 (2x0,7)	Conventionnel	5,4
Stade 4	4 (4x1)		
Stade 5	0,6 (1x0,6)	Post-conventionnel	0,6
Stade 6	0		
Total	8,7	Total	8,7

Source : élaboré par l'étudiant

***** L'illustration est terminée*****

De cette façon le total par dilemme n'atteindra pas dans tous les cas 10 points, mais il variera entre 5 et 10 points. Par conséquent le total des points récoltés au questionnaire tout entier variera entre 15 (minimum) et 30 (maximum).

Section 3 : réalisation du modèle

C'est en abordant les conditions de distribution de notre questionnaire que nous entamerons la présente section, ensuite, nous exposerons les résultats obtenus et nous concluons par l'interprétation des constats dégagés.

Les sous-sections qui composent cette partie sont les suivantes :

- Sous-section 1 : conditions,
- Sous-section 2 : données collectées,
- Sous-section 3 : explication des résultats.

Sous-section 1 : conditions

Pour chacun des participants, le questionnaire lui a été présenté dans son bureau par le même expérimentateur et lors d'un rendez-vous préalablement déterminé. Bien évidemment, le choix du moment est un facteur fondamental dans cette étude pour des raisons que nous allons avancer ci-après. Il est important de se présenter chez le ou les participants quand il(s) se trouve(nt) dans l'état moral le plus favorable (liberté de mouvement, sérénité, quiétude ...). Une fois le rendez-vous eut été fixé, les mêmes formules de courtoisie sont employées pour tous. Puis, nous rappelons brièvement la thématique de la recherche et nous rassurons les participants de la totale confidentialité des réponses.

Avant la distribution du questionnaire, nous rappelons aux participants les consignes suivantes :

- Chaque participant utilise le questionnaire fourni dans l'ordre indiqué,
- Interdiction d'échanger entre les sujets,
- Interdiction de sortir avant de répondre à toutes les questions,
- Interdiction de débattre les questions avant la récupération des réponses de tous.

Nous distribuons une copie du questionnaire pour chaque participant, et nous consacrons, ensuite, un petit temps pour répondre aux questions éventuelles relatives aux consignes.

Toutes ces consignes peuvent paraître cruelles pour certains, mais en réalité, la nature du thème nécessite toute cette précision afin de stopper d'éventuels biais qui ont pour conséquence de dévier les résultats de l'étude.

1. L'effet d'entraînement

Dans tout questionnaire, l'individu améliore significativement ses réponses après avoir acquis une maîtrise considérable de l'outil d'investigation. Ceci a pour conséquence de décrédibiliser les premières réponses apportées. Afin d'éviter ce phénomène, nous avons opté pour une illustration jointe au questionnaire expliquant en détail son mode de remplissage.

2. Le biais de contamination

La contamination est un phénomène qui consiste à influencer la décision du sujet expérimental ou de l'orienter vers une réponse donnée, que ce soit par l'expérimentateur ou par un autre participant. Pour stopper cet effet, nous avons interdit tout échange de support ou tout débat sur l'un des dilemmes avant la remise définitive des questionnaires.

3. *Le biais de désirabilité sociale*

Il y a une possibilité considérable que le sujet se met à chercher la réponse qui plaise à l'expérimentateur au lieu de faire appel à ses propres convictions. Dans le but d'éviter ce biais, la confidentialité et l'anonymat sont des nécessités majeures. De plus, les réponses ne seront dans aucun cas données verbalement (face-à-face) dès lors que les questions sont écrites.

4. *Le biais historique*

Le biais historique représente un phénomène personnel ayant affecté le sujet dans les heures précédant l'expérience et qui viendrait modifier ses réactions ponctuellement. Il ne nous est pas possible de maîtriser ce biais dans la mesure où notre recherche est avant tout exploratoire et que nous ne savons pas avec certitude quels facteurs peuvent influencer la décision de l'auditeur.

5. *Le biais de « l'illusion de bien se comporter »*

Il représente le fait que par défaut, chaque individu pense agir correctement, et minimise les conséquences négatives de ses actes ou décisions. Dans le cadre de notre étude, ce phénomène est inévitable, car il n'y a aucune assurance que les réponses fournies sont à l'abri de surestimation ou de sous-estimation.

Sous-section 2 : données collectées

Après que le questionnaire fut distribué à l'ensemble du personnel du Département Comptabilité (23 personnes) et que les réponses ont été collectées, il est temps d'exposer et d'analyser ces réponses.

1. *Tableaux des résultats*

Tableau 25: Scores marqués par stade DMC (23 individus)

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
Stade 1	0	1,4	2,1	0,5	0,7	0	0,6	3,9	4,1	3	0	5	0	2	1,9	5	0	6	3,4	1	4	1,4	0,7
Stade 2	0	0,5	0,5	0	4,7	0	0	0	0	0	0,7	0	0	0	4	0	1	1	0	1	0	0	0
Stade 3	0,6	0	0	0,7	4,8	1	1,4	0	0,9	5	2,4	3,7	0	0	0	4	2	2	0	0	1,4	0	1
Stade 4	6,7	11,6	11	11,7	3,8	2	5,2	1,8	13	6	4,1	5,4	5,2	10,9	5,8	6	7	6	7,1	6,8	4,9	2	4,8
Stade 5	9,6	7,9	3,3	6,2	8	11	11	9,8	5,4	8	8,1	7	9,6	7	9	8	11	10	7,8	9,6	7,8	11,7	11
Stade 6	6,8	5,7	6,1	8,5	7	16	3,9	12,1	4,6	8	11,6	7,1	12,5	7,6	8,7	7	9	5	8,6	11	15,8	12	8,9
max	9,6	11,6	11	11,7	8	16	11	12,1	13	8	11,6	7,1	12,5	10,9	9	8	11	10	8,6	11	15,8	12	11
stade	5	4	4	4	5	6	5	6	4	6	6	6	6	4	5	5	5	5	6	6	6	6	5

Source : élaboré par l'étudiant

Tableau 26: Scores marqués par niveau DMC (23 individus)

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
Niveau 1	0	1,9	2,6	0,5	5,4	0	0,6	3,9	4,1	3	0,7	5	0	2	5,9	5	1	7	3,4	2	4	1,4	0,7
Niveau 2	7,3	11,6	11	12,4	8,6	3	6,6	1,8	13,9	11	6,5	9,1	5,2	10,9	5,8	10	9	8	7,1	6,8	6,3	2	5,8
Niveau 3	16,4	13,6	9,4	14,7	15	27	14,9	21,9	10	16	19,7	14,1	22,1	14,6	17,7	15	20	15	16,4	20,6	23,6	23,7	19,9
max	16,4	13,6	11	14,7	15	27	14,9	21,9	13,9	16	19,7	14,1	22,1	14,6	17,7	15	20	15	16,4	20,6	23,6	23,7	19,9
niveau	3	3	2	3	3	3	3	3	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3

Source : élaboré par l'étudiant

2. Pourcentage des scores par stades et niveaux de DMC

Les deux tableaux ci-avant exposent les résultats obtenus auprès du questionnaire utilisé. Ces réponses ne fournissent pas une signification assez claire à l'état où elles se trouvent. Afin de nous permettre de voir plus clair, le pourcentage des scores enregistrés pour chaque stade et chaque niveau ressort au tableau suivant :

Tableau 27: pourcentage des scores par stades et niveaux de DMC

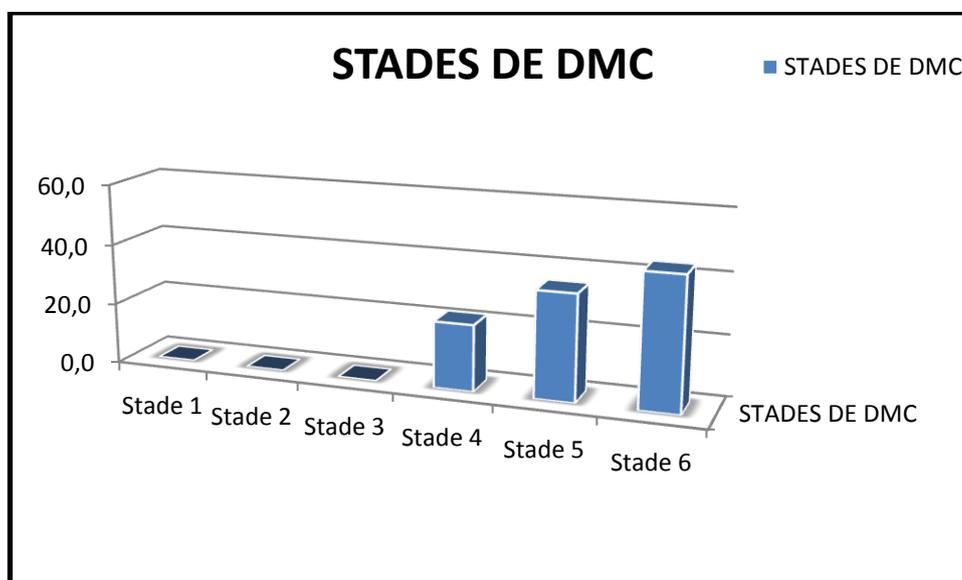
STADES	%	NIVEAUX	%
STADE 1	0,0%	NIVEAU 1	0,0%
STADE 2	0,0%		
STADE 3	0,0%		
STADE 4	21,7%	NIVEAU 2	8,7%
STADE 5	34,8%	NIVEAU 3	91,3%
STADE 6	43,5%		
TOTAL	100,0%	TOTAL	100,0%

Source : élaboré par l'étudiant

Ce tableau dévoile la forte tendance de la population vers les stades 6 et 5, leur concentration moyenne au stade 4 et leur éloignement catégorique du stade 1, 2 et 3. Aussi, en raisonnant par niveau de DMC, une concentration majoritaire est enregistrée au niveau 3 « poste-conventionnel », relativement faible au niveau 2 « conventionnel » et complètement nulle au niveau 1 « pré-conventionnel ».

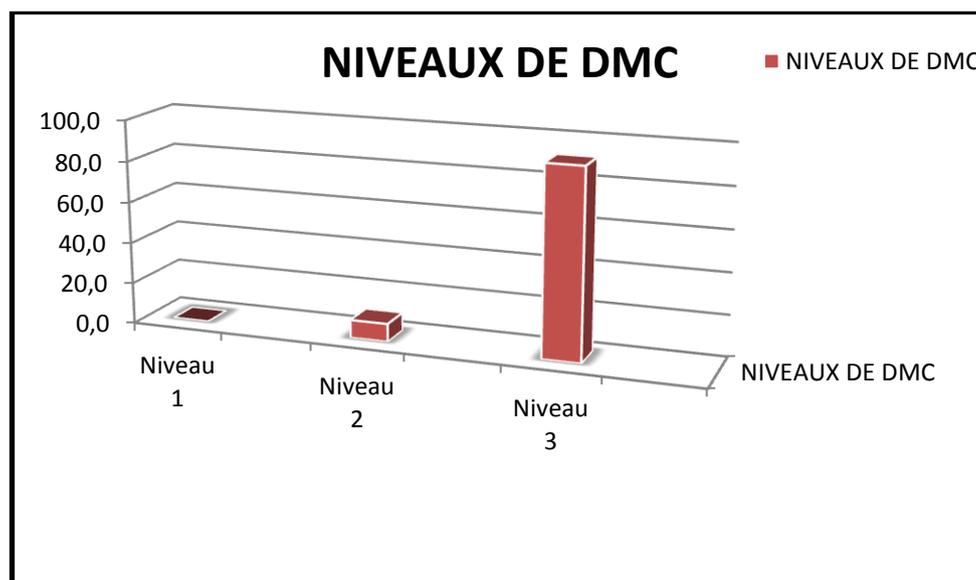
3. Graphiques

Figure 9: répartition des scores sur les différents stades de DMC



Source : élaborée par l'étudiant

A partir de ce graphique, l'observation demeure beaucoup plus claire, il est à remarquer que la concentration est plus croissante à chaque fois qu'on passe d'un stade à un stade supérieur.

Figure 10: répartition des scores sur les différents niveaux de DMC

Source : élaborée par l'étudiant

Ce graphique, à son tour, montre clairement aussi la grande concentration (à savoir 91%) qui réside au 3^{ème} niveau, une très faible (à savoir 8%) au 2^{ème} niveau, tandis qu'aucune observation n'est enregistrée au niveau 1.

Sous-section 3 : explication des résultats

Il est vrai que les résultats qui ne sont accompagnés d'aucune analyse ou commentaire peuvent être considérés comme des résultats aveugles. C'est pourquoi cette partie sera dédiée à l'interprétation des résultats précédemment conclus et la précision de leur apport à la recherche tout entière.

N'ayant décroché que des scores de Développement Moral Cognitif (DMC) résidant au stade 4, 5 et 6, l'ensemble de la population qui regroupe tout le personnel du Département Comptabilité de la Direction Administration Siège possède un niveau éthique très satisfaisant, plus précisément, tous les sujets possèdent un Développement Moral Cognitif (DMC) qualifié ou bien au niveau « conventionnel » ou bien au « post-conventionnel »¹ selon notre étude.

Pour rappel, au niveau post-conventionnel, le comportement de l'individu est guidé par des principes et des valeurs **universelles**.

Le stade 5 est connu par le contrat social, l'individu est tout le temps à la recherche du bien-être de la communauté, et agit de façon à respecter les droits d'autrui.

Le stade 6, orienté vers une éthique universelle, il implique la possibilité d'agir au-delà des règles pour décider quand elles ne doivent plus être respectées parce qu'un besoin de justice l'exige. A ces deux derniers niveaux, l'individu ne s'attache plus au texte de la loi mais s'attache plutôt à son esprit, c'est pourquoi des tentatives d'escamotage de certaines règles déficientes sont parfois enregistrées au sein du Département Comptabilité.

Les résultats que nous venons de recueillir plaident pour la confirmation de la bonne influence du comportement éthique individuel dans le renforcement du contrôle interne. Chose que nous avons bien observé au sein de notre organisme de stage, où des agents se

¹ Comme la grande majorité, à savoir 91%, ont révélé un DMC post-conventionnel nous allons nous baser sur cette observation dans notre interprétation.

permettent d'occulter certaines règles de contrôle interne qu'ils jugent inopérantes - avec conviction - dans la seule perspective de l'amélioration du travail. Ce comportement est tout-à-fait compatible avec le profil éthique de niveau post-conventionnel. D'ailleurs, cet attitude justifie pleinement le paradoxe enregistré entre les constats dégagés de l'examen théorique et ceux de l'examen pratique précédemment effectués¹, et justifie en même temps les résultats tirés du modèle d'appréciation de l'éthique individuelle pour lequel nous avons opté.

La remarque qu'on peut avancer aussi, et que si l'éthique individuelle avait été prise en compte lors de l'évaluation du contrôle interne effectuée dans le cadre de la mission d'audit menée au sein du Département Comptabilité (notre organisme de stage), elle aurait dévié les résultats d'appréciation de façon à les rapprocher vers la réelle valeur du contrôle interne.

Autrement dit, si un risque jugé moyennement conséquent est localisé dans une 'zone éthique' non satisfaisante, ceci a pour conséquence de majorer davantage l'importance de ce risque. Toutefois, si un risque apprécié conséquent est localisé dans un 'champ éthique' satisfaisant, ce risque perd de signification.

¹ Les résultats de l'évaluation du contrôle interne et les travaux de vérification effectués dans le cadre de la mission d'audit menée au chapitre 2

Conclusion Générale

Le but de cette étude consiste à mettre au cœur du débat les spécificités et les défis du contrôle interne dans les firmes publiques Algériennes. Pour rappel, l'idée fondamentale sur laquelle est axée cette recherche est : qu'il n'est pas convenable d'opter pour des méthodes d'appréciation de contrôle interne identiques à celles pratiquées dans les pays occidentaux, pour plusieurs raisons, entre autres, l'existence d'un immense écart entre le contrôle interne en son volet théorique (prévu par les manuels de procédures et les circulaires) et son volet opérationnel dans les firmes Algériennes, et aussi, la conséquence de son volet informel au détriment du formel au sein de ces dernières, d'où la nécessité d'ajuster la méthodologie d'audit afin d'obtenir des jugements de meilleur qualité.

Implémenter une philosophie de contrôle interne fondée sur un esprit capitaliste n'est pas une idée tout-à-fait juste dans un pays où les mécanismes de l'économie de marché ne sont pas actualisés. Ceci explique bien l'échec du contrôle interne comme solution contre la fraude en Algérie.

Cette étude est divisée en quatre (4) chapitres, le premier et le troisième sont des chapitres théoriques, tandis que le deuxième et le quatrième pratiques, sont dédiés - respectivement - pour mener une mission d'audit au sein du Département Comptabilité (notre organisme de stage) et appliquer notre modèle d'appréciation de l'éthique individuelle à travers le Développement Moral Cognitif au sein de la même structure.

La problématique fondamentale de cette étude a été formulée comme suit :

Comment introduire l'éthique individuelle dans le processus d'évaluation du contrôle interne ?

Résultats

Pour répondre à la question, des théories de psychologie sont mobilisées, à savoir, le théorème de L. Kohlberg, J. Rest, et autres. Aussi, une réflexion est présentée quant aux approches de contrôle interne et d'audit convenables à la situation.

La finalité de cette recherche conduit à avancer qu'il y a de très forte chance que l'éthique individuelle (plus précisément le profil de Développement Moral Cognitif) peut combler les lacunes du contrôle interne et accroître sa fiabilité. Et ainsi, la première hypothèse serait validée.

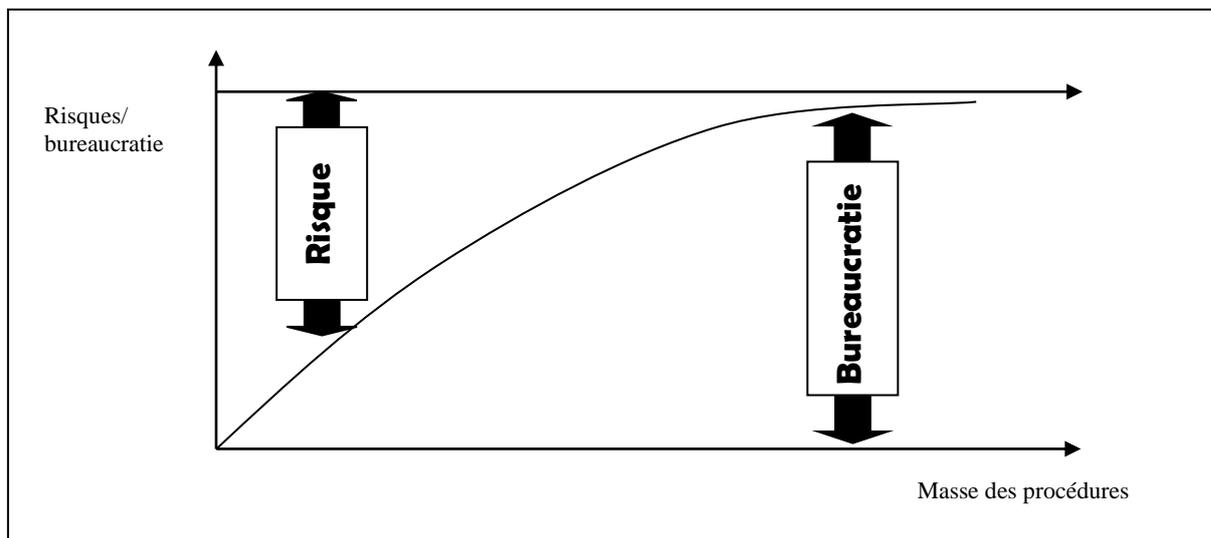
Quant à la deuxième hypothèse, elle est également validée sur l'appui du théorème de Développement Moral Cognitif apporté par L. Kohlberg « Les décisions que les individus prennent en dilemme éthique reflètent leur niveau de Développement Moral Cognitif ». En outre, le processus de prise de décision éthique apporté par J. Rest nous permet de valider la troisième hypothèse.

Il faut admettre que durant ces dernières années, la fraude s'est répandue à travers tout le territoire national, malgré les tentatives de renforcement du contrôle interne menées par les autorités Algériennes au sein des organismes publics. Le contrôle interne comme solution contre la fraude, a révélé une raisonnable efficacité dans les pays occidentaux. Toutefois, cette solution a connu un échec incontestable en Algérie. Nous croyons que cet échec pourrait - vraisemblablement - être dû à l'insuffisance de préparation préalable du terrain et à la non-adaptabilité culturelle des firmes Algériennes.

Dans la présente étude, nous avons aussi constaté une certaine déviation en jugement de contrôle interne. Nous avons aussi constaté que l'évaluation de l'éthique individuelle pouvait remettre sur les rails la formulation de notre jugement. A partir de là, l'appréciation de l'éthique individuelle demeure une tâche incontournable dans la démarche de l'auditeur. C'est ainsi que la dernière hypothèse est validée.

Discussion des résultats

Figure 11: courbe Bureaucratie/ Risques



Source : élaborée par l'étudiant

La courbe ci-avant expose la relation inverse du risque d'erreurs ou de fraudes par rapport à la bureaucratie. C'est-à-dire que la fraude décroît lorsque la bureaucratie augmente.¹

Risque élevé ou lourde bureaucratie sont des caractéristiques non convenables dans une organisation quelconque. Un bon dispositif de contrôle interne combine entre les deux afin qu'il soit admissible.

Donc, un contrôle interne est 'extrêmement rassurant' quand il est 'bureaucratique'. Sinon, déficient quand il révèle une 'extrême' facilité administrative.² Cependant, les organisations Algériennes se sont apparemment bien débrouillées afin de concevoir des systèmes à la fois bureaucratiques et fragiles. La question est comment ceci peut être possible ?

La réponse réside dans l'autorité du contrôle interne. Si nous analyserons les fraudes opérées en Algérie, elles sont toutes commises au niveau de gestion supérieure. A quoi bon promulguer une loi si elle n'est pas applicable au top management, la loi n'est efficace que si elle est respectée par tous.

La bureaucratie en elle-même n'a jamais été un objectif, le but recherché demeure de combler - autant que possible - les possibilités d'erreurs ou de fraudes. L'idée c'est accepter de ralentir le travail et obtenir en contrepartie une assurance sécuritaire raisonnable.

¹ Il s'agit ici d'une courbe théorique facile à accepter mais difficile à prouver sur le terrain, dans laquelle on suppose la possibilité d'apprécier la bureaucratie ainsi que les risques de fraudes et d'erreurs.

² Il faut souligner qu'ici il s'agit d'une situation purement théorique, elle est exposée seulement pour faciliter la compréhension.

Cependant, dans le cas où le système de contrôle interne n'est pas respecté pas tous, le ralentissement de travail ne garantira aucune contrepartie positive.

En Algérie et après chaque scandale, les autorités lancent des appels pour le '*renforcement du contrôle interne*'. Ces décisions sont clairement non basées sur les investigations décrivant les détails et les coulisses de la fraude. Le renforcement du contrôle interne n'est nécessaire que dans le cas d'une « *infraction légale* »¹, sinon la fraude n'est pas due à une faiblesse du dispositif sécuritaire.

Dans un pays où les fraudes sont récurrentes, si l'Etat procède de façon automatique au '*renforcement du contrôle interne*' après chaque fraude, la bureaucratie atteindra le top de ses niveaux après quelques années seulement. Ceci est une petite justification du paradoxe résidant dans la bureaucratie et, en même temps, la fragilité sécuritaire des organisations Algériennes.

Mettre en place un contrôle interne et déléguer pour certains l'autorité de le contourner, est comme installer un système d'alarme chez soi et donner le code secret aux voleurs. Non seulement ce système d'alarme ne garantira pas la sécurité de nos biens, en plus, il constituera une servitude parce qu'il faut prendre soin de l'activer à chaque fois en sortant, le désactiver à chaque fois avant d'ouvrir la porte ...etc.

Recommandations

Le but de toute étude c'est d'essayer de répondre aux interrogations formulées au préalable. Bien entendu, aucune recherche n'est parfaite et par conséquent aucun résultat n'est sûr. Cependant, l'imperfection et l'incertitude sont deux réalités incontournables qui ne dispensent quand même pas de la formulation des recommandations.

La première remarque qu'on peut avancer consiste en la rareté des études portant sur le volet informel du contrôle interne malgré son importance. Ce volet mérite de lui accorder plus d'attention, puisque il peut être décisif dans la lutte contre les éventuelles tentatives d'escamotage.

Aussi, la grande majorité des recherches du domaine menées en Algérie sont concentrées sur le renforcement du contrôle interne, afin de résoudre les problèmes organisationnels en Algérie. Selon notre point de vue, cette question est très avancée par rapport à notre contexte, il faut plutôt s'interroger sur les modalités qui permettent l'attribution de l'autorité nécessaire aux dispositifs de contrôle interne dans nos institutions, et s'interroger sur l'implication de toutes les parties concernées afin d'assurer son bon déroulement. Si les dispositifs de contrôle interne seront respectés par tous, en dépit de leurs faiblesses, les firmes Algériennes se débarrasseront d'une bonne partie de leurs problèmes.

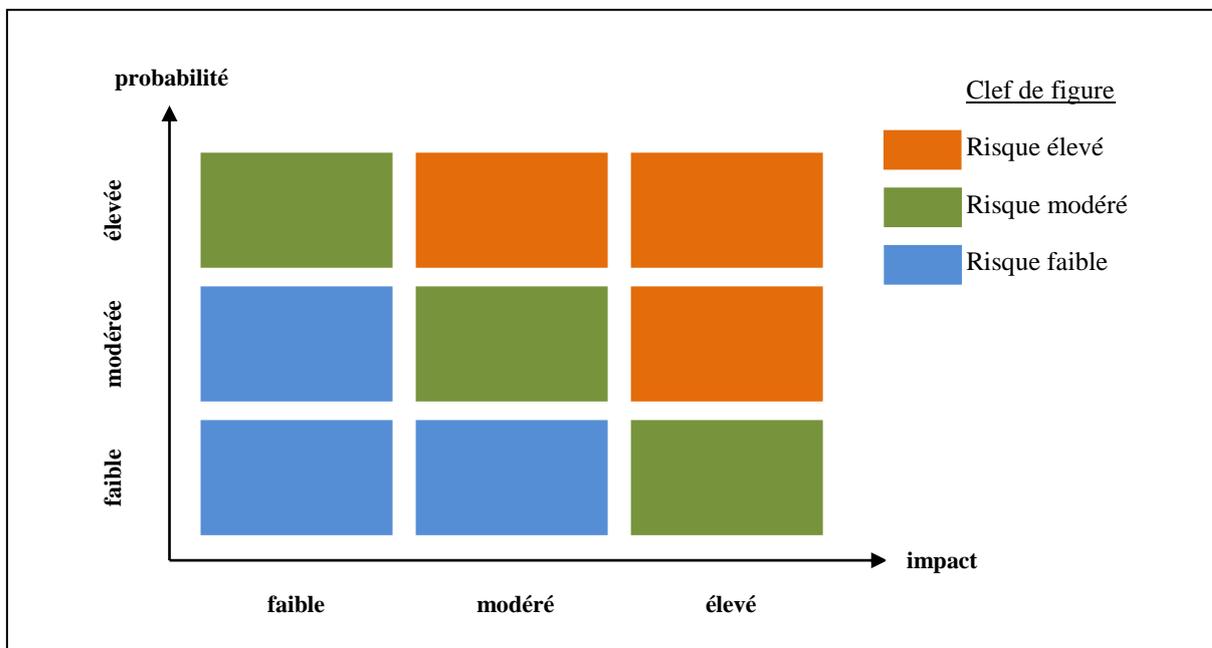
D'autres recommandations peuvent être apportées sur la méthodologie d'audit. L'examen théorique gagnera en objectivité s'il se reposera sur un contrôle de conformité, car ce dernier dévoile les divergences éventuelles entre la procédure écrite et la procédure opérationnelle de façon à éviter d'analyser les procédures non appliquées. Aussi la normalisation de la mise en place du contrôle interne manque d'utilité - à notre sens-, vu que l'organisation qui est la plateforme du contrôle interne diffère même pour les entreprises les plus semblables, à cause de la dissemblance de leurs stratégies.

De surcroît, l'orientation des travaux de l'audit ne doit pas se baser seulement sur l'évaluation des risques à cause de sa subjectivité. C'est pourquoi nous croyons que l'éthique individuelle est un élément majeur qui doit être pris en compte, surtout, dans les firmes ayant

¹ C'est une action légale mais illégitime.

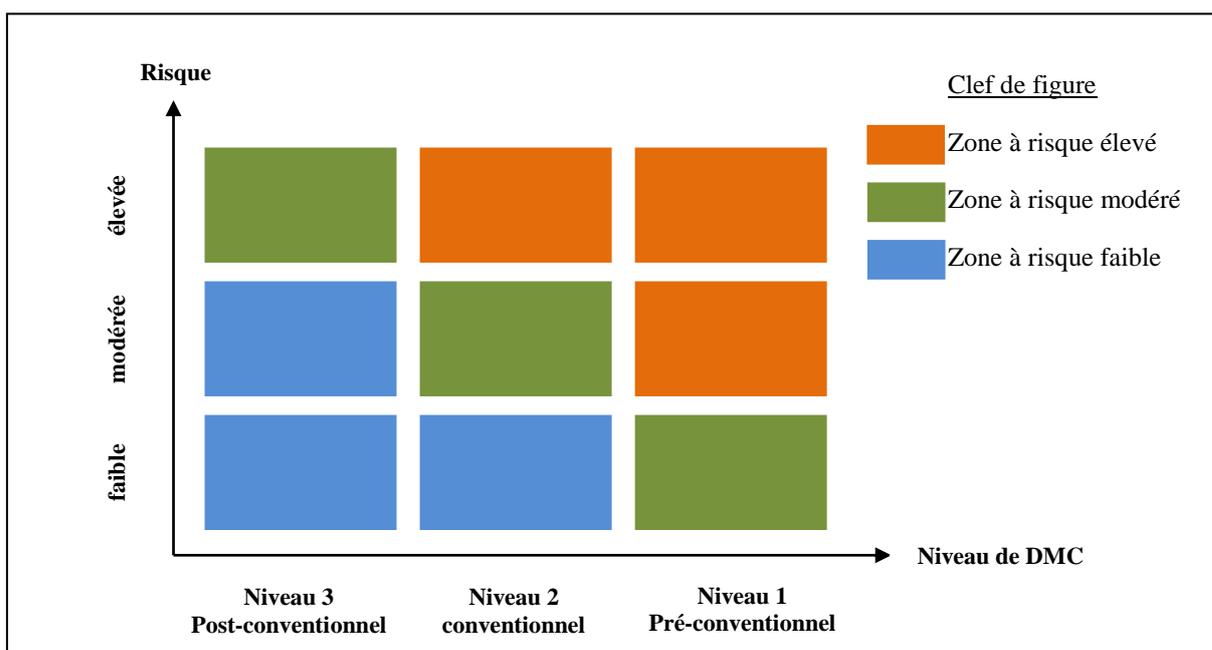
un dispositif de contrôle interne informel conséquent. En concentrant les efforts d'appréciation d'un dispositif quelconque sur les processus matériels tout en ignorant le niveau d'intégrité ou d'implication du personnel, conduit à la réduction de la qualité du jugement professionnel attribué.

Dans le troisième chapitre nous avons abordé la démarche de l'évaluation des risques (selon leur fréquence et leurs conséquences). Cette démarche vise à attribuer à chaque risque une appréciation entre (faible, modéré ou élevé).



L'appréciation des risques doit être combinée avec l'appréciation de l'éthique (par détermination du stade de Développement Moral Cognitif) afin d'obtenir une meilleure orientation des travaux détaillés de l'audit.

Figure 12: incorporation de l'éthique (évaluée par le DMC) dans l'évaluation du contrôle interne



Source : élaborée par l'étudiant

Ainsi, les travaux d'investigation de l'audit seront orientés vers les zones à risque élevé identifiées selon cette nouvelle démarche qui tient compte du profil des agents acteurs. Cette conclusion pourrait être aussi employée par les managers dans le sens inverse, à savoir, placer les agents à niveau d'intégrité élevé dans les zones les plus risquées et inversement.

Il ne faut point se leurrer, aucun travail n'est infaillible. Une étude ne peut être exhaustive en raison de ressources matérielles et logistiques toujours limitées. Comme pour toute recherche réalisée en sciences sociales, les résultats que nous avons obtenus doivent être appréciés en tenant compte des limites inhérentes à l'approche retenue et à sa mise en œuvre concrète. A partir des choix méthodologiques et conceptuels que nous avons effectués, découle les limites suivantes.

Le modèle sur lequel nous nous sommes appuyés dans notre appréciation de l'éthique individuelle ne se base que sur une seule et unique variable, à savoir, le Développement Moral Cognitif. Nous ne nions pas, bien entendu, l'influence des autres variables relatives soit au climat ou à la conduite du groupe, ou même l'existence de quelques autres qualités personnelles. Il est vrai que pour notre contexte, nous avons figé les variabilités du climat et du comportement du groupe, mais ceci a pour conséquence de limiter l'adaptabilité de notre modèle à des stades extrêmement restreints.

En outre, la fiabilité de notre instrument de mesure ne peut être garantie qu'après une large application sous forme de plusieurs études empiriques englobant une population conséquente. Ainsi, les biais présentés dans la dernière section du dernier chapitre doivent être améliorés dans les prochaines recherches. Les résultats obtenus ont à leur tour, besoin d'être testés et justifiés théoriquement par des spécialistes.

De surcroît, les résultats que nous avons obtenus au sein de la société Sonatrach ne peuvent pas être généralisés à l'ensemble des entreprises publiques Algériennes, même si ces dernières sont relativement semblables. Le champ d'adaptabilité de nos constats n'excède pas les frontières de la Sonatrach SPA.

Une autre critique nous semble aussi inévitable, elle réside dans le fait de penser qu'à part l'éthique, d'autres variables peuvent influencer le déroulement du contrôle interne, à titre d'exemple, l'opportunisme, la peur...etc.

Les perspectives de recherche

Cette recherche peut être élargie par la proposition d'un instrument d'appréciation qui tient compte, en outre de l'éthique individuelle, le climat éthique et l'éthique du groupe. Dans un autre sens, il est intéressant de diagnostiquer d'autres variables (à part l'éthique) qui ressortent du volet informel du contrôle interne. Aussi, la proposition d'un modèle d'évaluation des coûts de contrôle interne est très convenable.

Bibliographie

Bibliographie

OUVRAGES

1. Abbas, SCHUMANN. *les Sources de la législation Islamique*. le Caire: Maison d'édition culturelle, 2000.
2. Allal, HAMINI. *l'Audit Comptable et Financier*. Alger: BERTI Edition, 2002.
3. ANASS, *Association Nationale des Assistants de Service Social*. *Déontologie en service social*. Paris: 3ème Edition, 1973.
4. Benoît, PIGE. *Audit et Contrôle Interne*. France: Edition EMS, 2001.
5. C, HENOT et F. HEMICI. *contrôle de gestion*. France: Edition BREAL, 2007.
6. CBCI, Comité de Bâle sur le contrôle bancaire. *Cadre pour Les Systèmes De Contrôle Interne dans Les organisations bancaires*. France, Septembre 1998.
7. Elisabeth, BERTIN. *Audit interne, enjeux et pratiques à l'international*. Paris: Groupe Eyrolles, Edition d'organisation, 2007.
8. Geneviève, KREBS et Yvon MOUGIN. *les nouvelles pratiques de l'audit qualité interne*. Saint-Denis la plaine Cedex: édition AFNOR, 2005.
9. Geneviève, KREBS. *la relation auditeur/audité*. Saint-Denis La Plaine Cedex: Edition AFNOR, 2003.
10. Henri-Pierre, MADERSE et Jean-Luc MASSELIN. *contrôle interne des risques*. Paris: Editions d'organisation, 2004.
11. Henry-Pierre, MADERSE. *l'audit opérationnel dans les banques*. Paris: Edition de l'organisation, 1994.
12. IFACI. *la nouvelle pratique du contrôle interne*. Paris: Editions d'Organisation, 2000.
13. Jacques, RENARD. *l'Audit interne ce qui fait débat*. Paris: MAXIMA du MESNIL édition, 2003.
14. Jacques, RENARD. *Théorie et pratique de l'audit interne*. Paris: Editions d'organisation, 2010.
15. James, REST. *Developement in judging moral issues*. USA: the University of Minnesota, Library of Congress Cataloging in Publication Data, 1979.
16. Jean-François, CLAUDE. *L'éthique au service du management, concilier autonomie et engagement pour l'entreprise*. Paris: Les Editions de LIAISON, 1998.
17. Jean-Luc, JOING. *Auditer l'éthique et la qualité*. Saint-Denis: AFNOR édition, 2002.
18. Jean-Marie, PERETTI et Jean-luc VACHETTE. *Audit Social*. Paris: Editions d'organisation, 1985.
19. Michael, POWER. *la société de l'audit*. Paris: Edition de la découverte, 2005.

20. Philippe, NOIROT et Jacques WALTER. *Le contrôle interne pour créer de la valeur*. Saint-Denis: AFNOR édition, 2008.
21. Philippe, TOURNEAU. *l'éthique des affaires et du management au XXIème siècle*. Paris: Edition DALLOZ, 2000.
22. Pierre, SCHICK. *Mémento d'audit interne*. Paris: DUNOD, 2007.
23. Stéphanie Thiéry, DUBUISSON. *L'audit*. Paris: Edition de la découverte, 2009.

ARTICLES DE REVUES

1- En Français

1. Alain, BURLAUD et Philippe ZARLOWSKI. «Crise de confiance et normalisation. Entretien avec René Ricol.» *Revue française de gestion*, 2003/6 - n° 147: 145-148.
2. Anna Laura, COMUNIAN. «Construction d'une échelle pour la mesure du développement du jugement moral.» *Actes du VIIIème Congrès de l'Association pour la Recherche InterCulturelle (ARIC), Université de Genève*, 28 septembre 2001: PP 1-8.
3. Christian, PRAT. «Audit et développement moral cognitif.» *Finance Contrôle Stratégie*, Volume 6, N° 3 septembre 2003: PP. 117 – 136.
4. Claudine, LELEUX. «Théorie du développement moral chez Lawrence Kohlberg.» *Réflexions d'un professeur de morale*, Recueil d'articles 1993-1994, Démopédie (web.wanadoo.be/editions.demopedie)1997: PP 7-9.
5. Gilbert, HOTTOIS. «Éthique de la responsabilité et éthique de la conviction.» *Laval théologique et philosophique*, vol. 52, n° 2, 1996,: 489-498.
6. H, Lehalle. C, ARIS. S, Buelga. & G, Musitu. «Développement socio-cognitif et jugement moral.» *L'orientation scolaire et professionnel*, 33 2004: PP 289-314.
7. H, STOLOWY. E, PUJOL, et M, MOLINARI. «Audit financier et contrôle interne : L'apport de la loi Sarbanes-Oxley.» *Revue française de gestion*, Juin 2003, n° 147.
8. Louis, VAURS. «La nouvelle définition tire l'audit interne vers le haut.» *Revue française de l'audit interne*, n° 150 2000.
9. Sabine, GARABEDIAN. «Une analyse de la consommation éthique. Le rôle de l'information et de l'accessibilité.» *Économie rurale (en ligne)*, Numéro 301 mis en ligne le 15 novembre 2009. URL : [http:// economierurale.revues.org/index2017.html](http://economierurale.revues.org/index2017.html) Septembre-octobre 2007: pp.55-74.
10. Sigrid, Lüdecke-Plümer. «Enseignement des valeurs et éducation morale dans les écoles d'enseignement professionnel.» *Revue européenne de formation professionnelle*, ISSN 1977-0251 No 41 – 2007/2 : pp 116-129.
11. Stéphane, TRÉBUCQ, et Christine NOËL. «Les cartes conceptuelles : un outil pédagogique pour un enseignement de la comptabilité intégrant l'éthique et la responsabilité.» *COMPTABILITÉ – CONTRÔLE – AUDIT*, Numéro thématique – septembre 2006: PP 5 -38.

12. Valérie, PALLAS. «Le contrôle interne bancaire est-il toujours pertinent ?» *Finance Contrôle Stratégie, Volume 9, n° 3*, septembre 2006: 135 – 164.

2- En Anglais

1. Bradley E, STARR. "The Structure of Max Weber's Ethic of Responsibility." *The Journal of Religious Ethics*, URL: <http://www.jstor.org/stable/40015266>, Vol. 27, No. 3 1999: pp 407-434.
2. Chiharu, ISHIDA. How Do Scores of DIT and MJT Differ? A Critical Assessment of the Use of Alternative Moral Development Scales in Studies of Business Ethics, *Journal of Business Ethics*, Vol. 67, No. 1 (Aug., 2006), pp. 63-74.
3. Craig J, RICE and Carl STEIN. "Measuring the Ethical Levels of Special Education Teachers." *The Open Ethics Journal*, USA, 01/2009, N°3: pp 13-19.
4. Darcia, NARVAEZ and Tonia BOCK. "Moral Schemas and Tacit Judgement or How the Defining Issues Test is Supported by Cognitive Science." *Journal of Moral Education*, Vol. 31, No. 3 2002: PP 297- 314.
5. Dawn R, ELM and James, WEBER. Measuring Moral Judgment: The Moral Judgment Interview or the Defining Issues Test?, *Journal of Business Ethics*, Vol. 13, No. 5 (May, 1994), pp. 341-355.
6. Gael McDonald, Cross-Cultural Methodological Issues in Ethical Research, *Journal of Business Ethics*, Vol. 27, No. 1/2, Business Challenging Business Ethics: New Instruments for Coping with Diversity in International Business: The 12th Annual EBEN Conference (Sep., 2000), pp. 89-104
7. James, Rest and Others. "A new Kohlbergian Approach : The DIT and schema Theory." *Educational Psychology Review*, Vol 11, No 4 1999: PP 291-320.
8. M, LEININGER. "care : the essence of nursing and health." *Detroit*, Wayne State University press, USA 1984.
9. Sandra, HO and Marion HUTCHINSON. "internal audit department characteristics/activities and audit fees : Some evidence from Hong Kong firms." *Journal of International Auditing, Auditing and Taxation*, N°19, 2010: 121-136.
10. Sarah B, YOUNG and Joseph V, BARANSKI. "Research in moral and ethical judgement: A methodological review." *Defence R&D Canada – Toronto TM 2003-136*, October 2003: PP 1-30.
11. Tim WEST, Sue Pickard RAVENSCROFT, Charles B. SHRADER. Cheating and Moral Judgment in the College Classroom: A Natural Experiment, *Journal of Business Ethics*, Vol. 54, No. 2 (Oct., 2004), pp. 173-183

THESES ET MEMOIRES

1- En Français

1. Olivier, CHARPATEAU. «Les Auditeurs face à l'éthique : Messages éthiques implicites et explicites : quelle perceptions et réactions des auditeurs de certification légale ?»

PARIS I- PANTHEON SORBONNE, en vue de l'obtention du Doctorat en Sciences de Gestion présentée et soutenue en 2009.

2. Cuevas Moreno, RICARDO. «La construction de l'éthique de l'entreprise ou éthique des affaires. Première Partie. Les formes à partir de l'adoption de l'éthique.» *Contaduría y Administración*, N°. 216 mayo-agosto 2005.
3. Erwan, MUSY. «Le contrôle interne dans les organismes d'assurance, rôle, enjeux et perspectives d'évolution. » MBA Manager d'Entreprise d'Assurance, Ecole nationale d'assurances: conservatoire national des arts et métiers, Mémoire soutenu en décembre 2007.
4. Olivier, HERRBACH. «Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique.» *Thèse de doctorat en Sciences de gestion*, présentée et soutenue le 8 décembre 2000 à l'UNIVERSITE DES SCIENCES SOCIAL– TOULOUSE I.
5. Sophie, MARQUET-PONDEVILLE. «le contrôle de gestion environnemental : une approche théorique contingente et une étude empirique du cas des entreprises manufacturières belges. » université catholique de Louvain, faculté des sciences économiques, sociales et politiques: thèse présentée en vue de l'obtention du grade de docteur en sciences de gestion, Mars 2003.

2- En Anglais

1. Olli-Pekka, RATSULA. «The Interplay between Internal Governance Structures, Audit Fees and Earnings Management in Finnish Listed Companies.» Master's thesis, Department of Accounting and Finance: Aalto University School of Economics, 2010.
2. Marie, LARSSON and Caroline, WENNERHOLM. «Ethics in the auditing profession - a comparison between auditors and students -.»INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN (HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING), May 2006.

Annexes

ANNEXE 1 : Modèle d'un ordre de mission



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة الطاقة والمناجم

رقم :

تكليف بمهمة

الاسم و اللقب : Nom &Prénom :

الوظيفة : Fonction :

خط السير : Itinéraire :

موضوع المهمة : Objet :

تاريخ الذهاب المقرر : Date Départ :

تاريخ الرجوع المقرر : Date Retour :

وسيلة النقل : Moyen de Transport :

الجزائر في :

ANNEXE 2 : Questionnaire de l'évaluation des risques

Dans le but de préparer un mémoire de magistère en sciences commerciales et financières option : comptabilité, au sein de l'école supérieure de commerce d'Alger, nous vous sollicitons de bien vouloir participer à la présente étude.

La présente étude a pour but de tester la subjectivité de l'évaluation des risques. Pour cela, le présent questionnaire vous est présenté pour que vous attribuer à chacun des risques que nous vous proposerons une évaluation, puis, un classement.

Le tableau suivant contient cinq (5) lignes et deux (2) colonnes ; chaque ligne constitue un risque. On vous demande d'attribuer une note et classer ces risques selon la conséquence et l'importance que chacun d'entre eux revêt à vos yeux.

Risques	Classement de 1 à 5	Note (./10)
Un retard en déclaration fiscale engendrant une pénalité		
Des marchandises qui ne répondent pas aux critères de qualité sont réceptionnées et stockées		
Une erreur de calcul de la paie		
Une facture est doublement enregistrée (saisie)		
Une fausse estimation du budget de fonctionnement		

Nom :

Prénom :

Fonction :

Merci de votre coopération.

ANNEXE 3 : Tables des données récoltées (questionnaire de l'évaluation des risques)

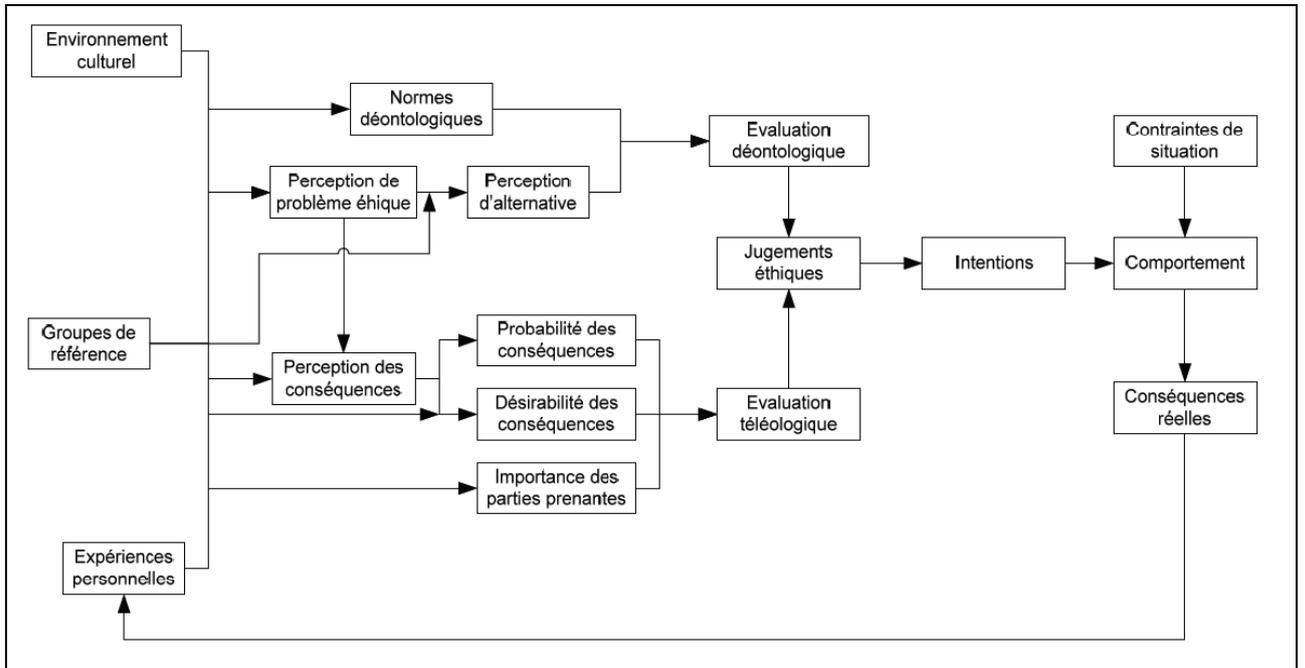
Les données récoltées à partir du questionnaire sont traitées dans les deux tableaux suivants,

	CLASSEMENT																								SOMME	MOYENNE
Un retard en déclaration fiscale engendrant une pénalité	3	1	2	1	1	1	3	2	2	1	2	1	2	2	1	1	3	3	3	5	2	2	5	4	53	2,20833333
Des marchandises qui ne répondent pas aux critères de qualité sont réceptionnées et stockées	2	3	3	3	2	5	2	1	1	2	3	2	1	1	2	3	2	1	1	1	1	3	4	5	54	2,25
Une erreur de calcul de la paie	4	4	5	5	4	3	4	5	5	5	4	4	3	4	3	5	5	4	4	3	4	5	1	2	95	3,95833333
Une facture est doublement enregistrée (saisie)	5	5	4	4	5	4	5	4	4	4	5	3	4	5	5	4	4	2	5	2	5	4	2	1	95	3,95833333
Une fausse estimation du budget de fonctionnement	1	2	1	2	3	2	1	3	3	3	1	5	5	3	4	2	1	5	2	4	3	1	3	3	63	2,625

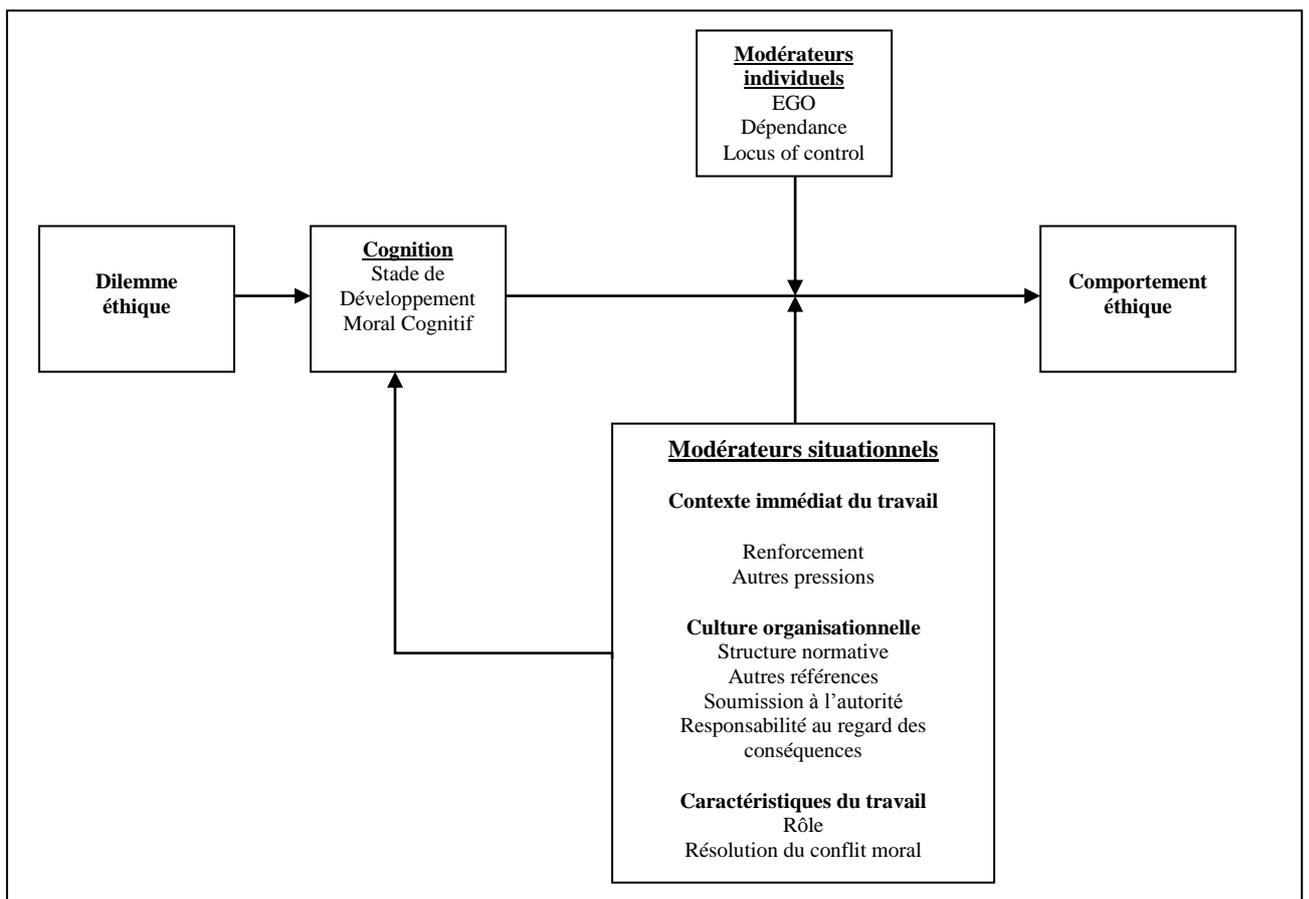
	NOTES																							SOMME	MOYENNE	
Un retard en déclaration fiscale engendrant une pénalité	7	9	7	9	10	9	9	9	8	10	8	10	9	8	9	8	8	7	7	4	8	6	2	4	185	7,70833333
Des marchandises qui ne répondent pas aux critères de qualité sont réceptionnées et stockées	7	5	6	8	8	4	10	9	9	9	6	8	9	9	7	5	9	9	9	9	9	4	2	0	170	7,08333333
Une erreur de calcul de la paie	7	3	0	5	3	6	3	5	6	1	2	7	7	4	5	4	3	5	5	6	6,5	1	10	9	113,5	4,72916667
Une facture est doublement enregistrée (saisie)	4	2	5	5	2	5	1	6	6	1	1	7	6	3	4	4	5	8	3	7	6	2	9	10	112	4,66666667
Une fausse estimation du budget de fonctionnement	8	7	8	9	5	7	10	8	7	8	10	6	2	7	5	7	10	4	7	5	7	8	3	9	167	6,95833333

ANNEXE 4 : Autres modèles décisionnels

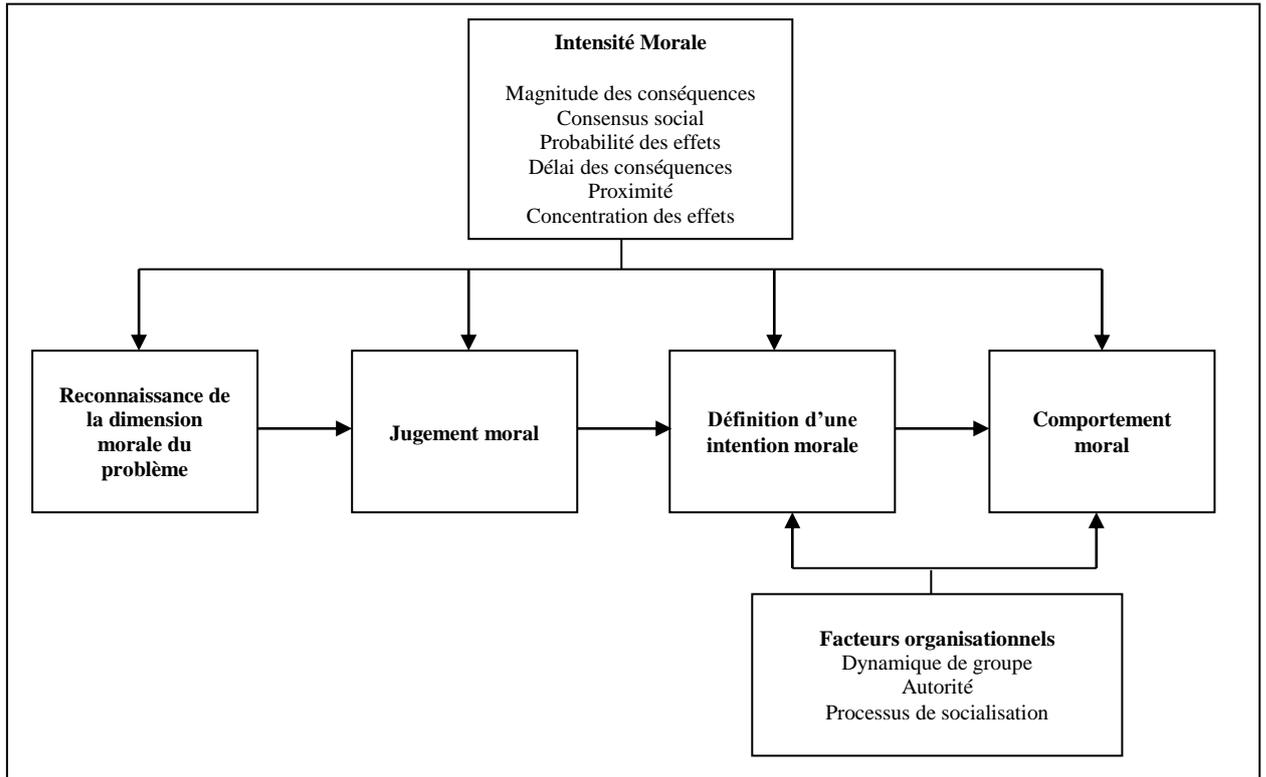
1. le modèle de Hunt et Vitell,



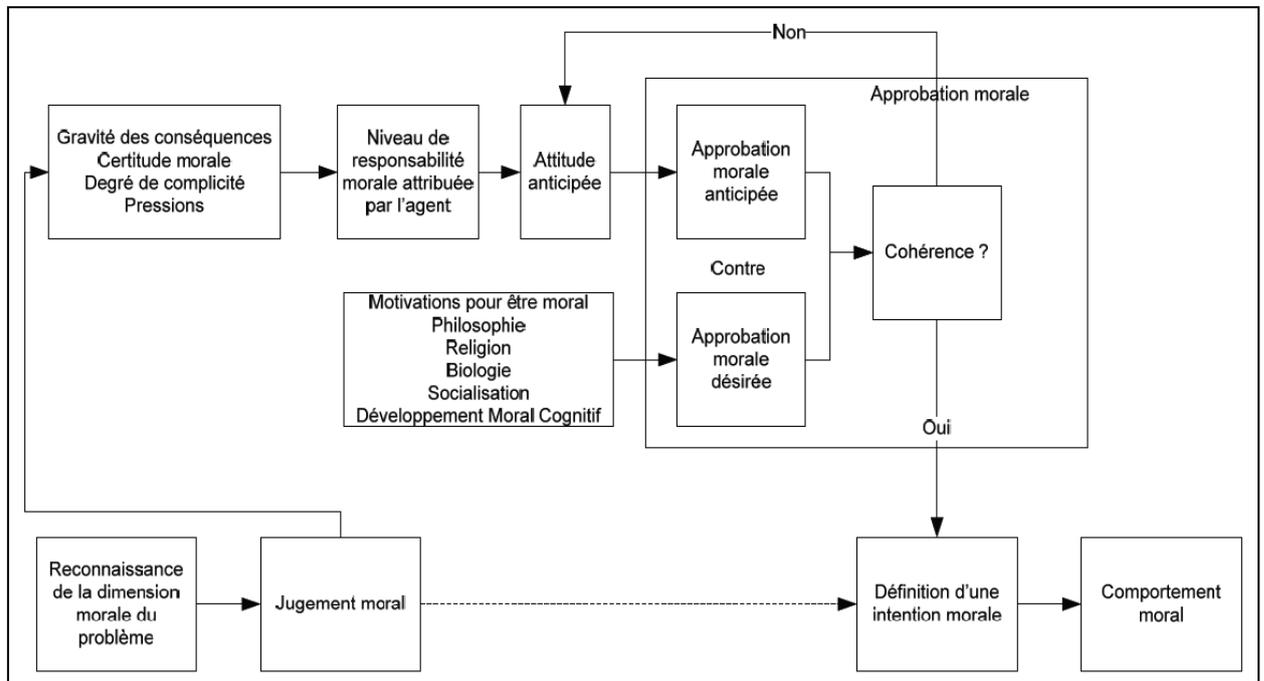
2. le modèle de Trevino



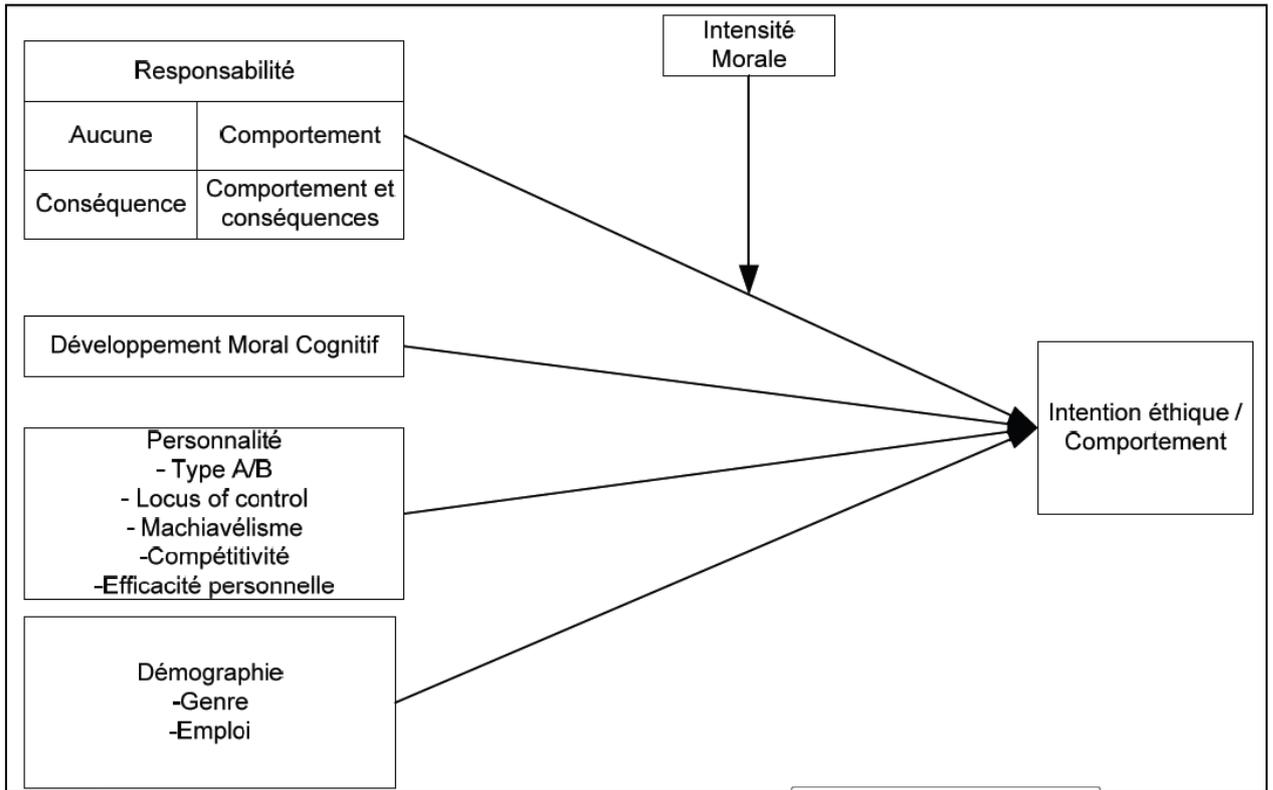
3. Le modèle de Jones 1991



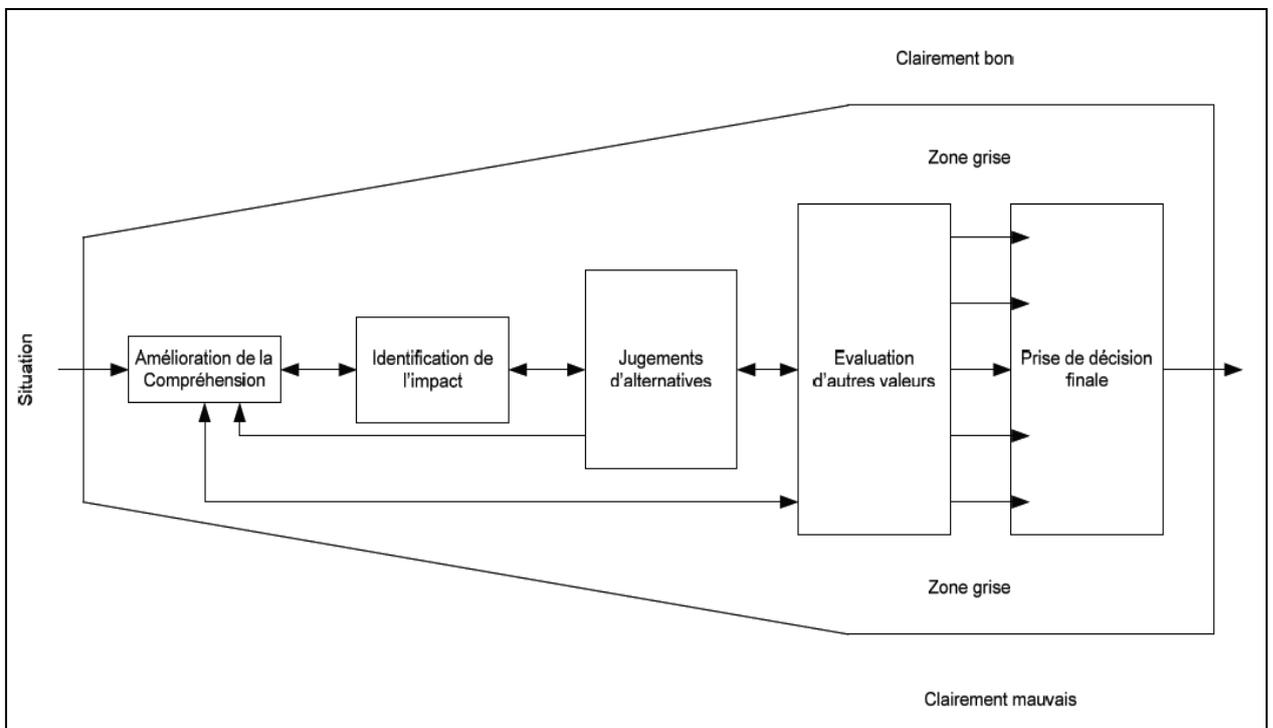
4. Le modèle de Jones 1997

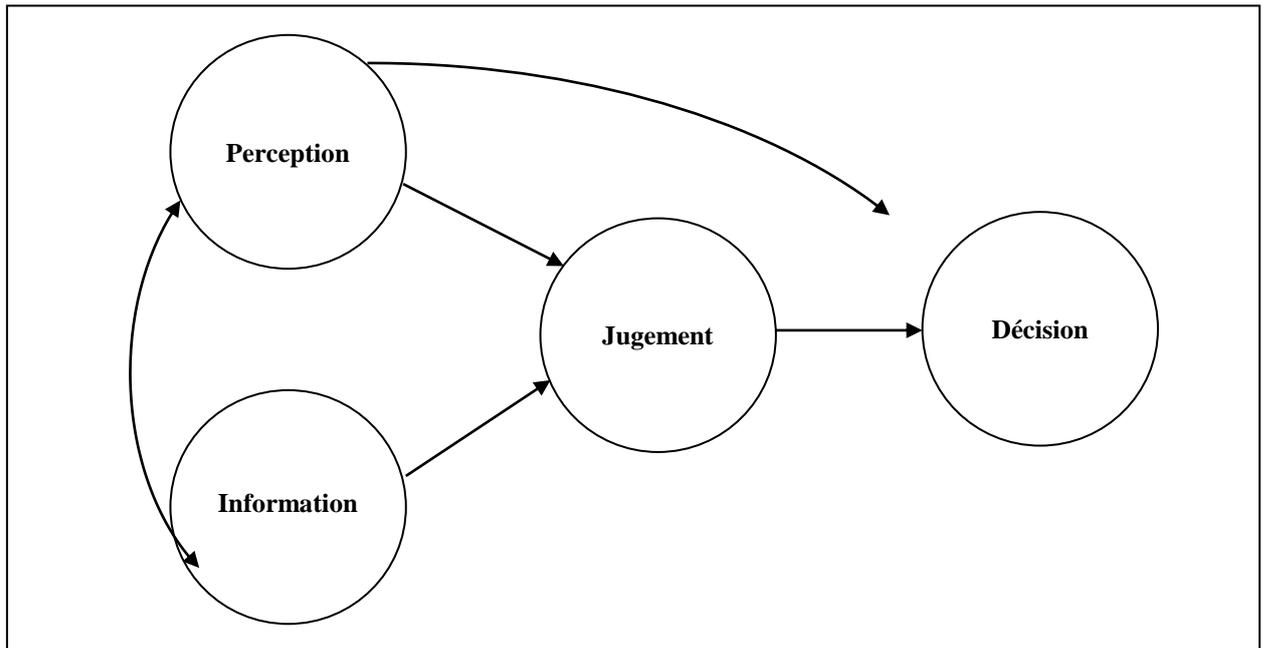


5. Le modèle de Beu, Buckley et Harvey



6. Le modèle de Lampe et Finn



7. Le modèle de Rodgers

- Chemin 1 (I → P → J → D) : relève de l'éthique du *care*, avec la prise en compte des parties prenantes sur la base des informations obtenues.
- Chemin 2 (P → J → D) : vision déontologique intégrant la perception des codes et règles pour juger en circonstance.
- Chemin 3 (P → D) : égoïsme, puisque l'individu ne juge pas mais agit sur la base de la perception de sa propre position.
- Chemin 4 (I → P → D) : comportement relativiste où les informations influencent la perception puis la décision sans produire de jugement préalable.
- Chemin 5 (I → J → D) : utilitarisme puisque seule l'information conditionne la décision.
- Chemin 6 (P → I → J → D) : éthique des valeurs où la perception de la situation induit le choix de l'information puis le jugement et la décision.

ANNEXE 5 : Questionnaire de l'évaluation de l'éthique individuelle

Ce questionnaire porte sur la façon dont vous abordez personnellement les questions de société. Nous allons vous soumettre plusieurs scénarios problématiques. A l'issue de chacun d'entre eux, vous trouverez une liste de questions suscitées par la situation. Ces questions véhiculent, de façon plus ou moins implicite, différents jugements sur ce qui doit entrer en compte dans votre prise de décision. On vous demande d'attribuer une note et de classer ces questions selon l'importance que chacune d'entre elles revêt à vos yeux.

IL EST IMPORTANT DE REPONDRE A L'ENSEMBLE DU QUESTIONNAIRE SANS INTERRUPTION

L'Exemple de scénario

Imaginez que vous êtes sur le point de voter pour un candidat à l'élection présidentielle de votre pays. Avant de voter, on vous demande de noter l'importance de cinq items que vous pourriez prendre en considération au moment de votre choix. Notez l'importance de chaque élément (question) en cochant la case qui correspond.

1. Est-ce que réfléchir aux questions suivantes vous semble d'une quelconque importance pour justifier votre choix sur ce que devriez faire ?

	Enorme	Beaucoup	Assez	Un peu	Aucune
1. Financièrement, avez-vous plus de moyens maintenant qu'il y a cinq ans ?					
2. Y a-t-il un candidat qui soit d'une moralité supérieure ?					
3. Quel est le candidat qui ressort le plus ?					
4. Quel est le candidat qui ferait le meilleur leader mondial ?					
5. Quel candidat a les meilleures idées pour régler les problèmes internes comme la criminalité et les soins médicaux ?					

Remarque : certains éléments peuvent paraître sans pertinence et ne pas avoir de sens (comme l'élément n°3). Dans ce cas, notez cet élément dans la case « AUCUNE ».

Après avoir noté tous les éléments, on vous demandera de CLASSER les quatre principaux éléments par ordre d'importance. Remarquez qu'il est logique de CLASSER comme plus importants les éléments que vous NOTEZ comme tels. Alors si vous n'avez noté que l'élément n° 1 comme ayant beaucoup d'importance, vous devriez le classer comme le plus important.

Considérez les 5 questions ci-dessus et classez-les suivant l'ordre d'importance.

	1	2	3	4	5
1 ^{er} plus important					
2 ^{ème} plus important					
3 ^{ème} plus important					

4 ^{ème} plus important					
---------------------------------	--	--	--	--	--

Rappelez-vous encore une fois qu'il faut prendre en compte tous les éléments avant de classer les quatre éléments les plus importants et faites en sorte de ne classer que les éléments que vous avez trouvés importants.

Pensez aussi, avant de commencer, à noter et à classer les éléments ; on vous demandera de faire part de votre préférence quant à l'action à mener dans le récit.

Merci, maintenant vous pouvez commencer le questionnaire !

ANNEXE 6 : Exemple d'un Diagramme de Circulation

