

# Le contrôle interne

**Tellement nécessaire**

**Le plan :**

**Introduction :**

**I- Partie théorique :**

**A- La notion du contrôle interne :**

1. Historique
2. Définition du contrôle interne
3. Les principes du contrôle interne

**B- Pourquoi mettre en place un système de contrôle interne ?**

1. Les objectifs du contrôle interne
2. Les conséquences de l'absence du contrôle interne

**C - Comment mettre en place un mécanisme du contrôle interne ?**

1. Les moyens
2. Le manuel de procédures
3. Les acteurs du contrôle interne
4. La mise en application d'un système de contrôle interne
5. Le contrôle interne dans les principaux circuits de l'entreprise

**D - Les limites du contrôle interne :**

**Conclusion :**

## **INTRODUCTION :**

Bon nombre d'entreprises au cours de ces dernières années ont connu des évolutions significatives de leur organisation : croissance externe ou interne, restructuration, mise en place de systèmes intégrés de gestion, externalisation de fonctions, etc.

Après ces évolutions et ces changements, la démarche de contrôle interne est l'occasion, pour le management, de réfléchir sur la conduite des activités dont il a la responsabilité, en s'appuyant sur un cadre structuré de réflexion. C'est notamment l'opportunité de vérifier que les objectifs sont compris et partagés, et que les moyens mis en oeuvre pour les atteindre sont optimisés.

Sur le plan opérationnel, la mise en oeuvre d'une démarche de contrôle interne rassemble autour de chaque grand processus les compétences et expertises opérationnelles, juridiques, financières, informatiques, etc., de l'entreprise pour une analyse systématique du contenu du processus et des rôles et contributions des différentes parties prenantes, au regard des objectifs à atteindre.

Ces travaux menés dans une vision transversale de l'entreprise mettent souvent en évidence des dysfonctionnements et des axes d'amélioration significative de l'efficacité du processus : redéfinition et réallocation des tâches, amélioration des systèmes, formation, communication, ... Ces travaux permettent aussi de « décloisonner » les organisations en faisant davantage travailler ensemble les fonctions supports et les activités opérationnelles.

Enfin la mise en oeuvre d'un dispositif de pilotage du contrôle interne est une opportunité à initier ou poursuivre des réflexions de type Key Performance Indicator (KPI) ou Balanced Scorecard afin d'offrir au management des indicateurs pertinents calés sur les enjeux des différentes activités.

## **A- Notion du contrôle interne :**

### **1. Historique :**

#### **▪ Les Sumériens**

Les sumériens du deuxième millénaire avant Jésus-Christ avaient compris qu'il est essentiel dans un système d'information d'établir une communication claire et nette entre le producteur de cette information et ses utilisateurs. Ainsi le code d'Hammourabi, qu'ils avaient gravé sur un bloc de diorite, qui imposait l'obligation d'avoir un plan comptable et un manuel de comptabilité, détaillant les procédures de certaines transactions.

Quoiqu'en partie simple, leur système de comptabilité générale permettait l'utilisation des comptes récapitulatifs et prévoyait la possibilité d'établir des comparaisons d'une période sur l'autre.

Pourtant, les Sumériens se rendaient compte que l'analyse par nature donnée par la comptabilité générale étant une information de gestion insuffisante ; ils utiliseraient donc un système de comptabilité pour faire ressortir les bénéfices acquis et les pertes subies dans les diverses transactions.

#### **▪ Les Egyptiens, Les Phéniciens, Les Grecs Et Les Romains**

Il est évident que les échanges internationaux ont contribué aussi aux progrès de la science de la comptabilité, les ressortissants de chaque pays profitant des connaissances acquises et des expériences faites dans les Etats avec lesquels ils entretenaient des liaisons commerciales. Ainsi, lesdits tenaient des comptabilités de trésoreries, qui, par richesse et la précision des renseignements, leur ont permis d'établir sur des bases solides leur système d'information. Ce n'étaient qu'après s'être assurés qu'ils avaient à leur disposition des données valables que nos « ancêtres » commençaient à analyser ces mêmes informations.

Bien que certaines de leurs théories sur la comptabilité- dans la mesure où nous les connaissons- ne nous paraissent plus guère utilisable, il nous faut reconnaître que quelques de nos ancêtres lointains pratiquaient une bonne comptabilité d'information, longtemps avant le grand développement de cette science au moyen Age.

## ▪ **Les Chinois**

Il est peu surprenant d'apprendre que les chinois ont une longue histoire dans le développement de bonne gestion, y compris l'audit comme moyen de contrôle.

Sous la dynastie TANG en l'année 736 de notre ère introduit une réforme du système de contrôle des finances publiques. D'une part était amorcée une procédure budgétaire basée sur l'identification des recettes et des dépenses de chaque département de l'administration par l'emploi des lignes budgétaires ;

D'autre part, la responsabilité pour l'audit public fut transféré du Ministère des finances à un service indépendant rattaché au ministère de la justice, un précédent intéressant adoptée en France pour les Commissaires aux Comptes.

A cet égard, un historien chinois a remarqué laconiquement que "le principe d'un audit indépendant a été reconnu relativement tôt en chine ». Enfin, la réforme comprenait également des précisions sur la méthodologie des inspections.

Il ne faut pas imaginer que la comptabilité chinoise ne posait aucun problème, car sous la dynastie des Song, l'introduction d'une monnaie papier utilisée en alternance avec les pièces métalliques étaient à l'origine de nombreuses difficultés de parité monétaire.

La notion de contrôle interne est aussi vieille que la notion de comptabilité.

Le contrôle par recoupement a toujours été un des moyens de contrôle interne les plus répandus et les plus utilisés pour assurer la protection des biens ou la fiabilité des informations.

Le rôle d'un bon système de contrôle interne dans la diminution des coûts et dans l'amélioration du rendement étaient connu des Médicis. Ils avaient introduit un contrôle efficace de la qualité des matières premières mises en exploitation à chaque stade de la fabrication dans leurs usines.

Vu la rigueur et la complexité de certains de ces contrôles, il est surprenant de constater qu'un contrôle, pourtant essentiel, n'a pas été appliqué d'une manière générale périodique.

Malgré certaines oppositions individuelles, il est normale que le développement de la comptabilité, de l'audit et du contrôle interne soit le résultat du travail des groupes de comptables et des associations d'auditeurs que la conséquence de la législation.

En fait, l'évolution des conceptions du contrôle interne est étroitement liée au développement des organisations professionnelles.

## 2- Définition du contrôle interne :

- **L'ordre des experts comptables et comptables agréés (OECCA)**

Le contrôle interne est l'ensemble de sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise.

Il a pour but, d'un coté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances.

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

Cette définition a remplacé celle de 1962 qui lui avait fixé comme objectif « d'éviter sans délai les erreurs et les fraudes ».

- **Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC)**

Le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle comptable et autres que la direction définit, applique et surveille sous sa responsabilité, afin d'assurer :

- ↳ La protection du patrimoine,
- ↳ La régularité et la sincérité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en résultent,
- ↳ La conduite ordonné et efficace des opérations de l'entreprise,
- ↳ La conformité des décisions avec la politique de la direction.

- **Institut Français des Auditeurs Consultants Internes (IFACI)**

Les objectifs principaux du système de contrôle interne sont d'assurer :

- La fiabilité et l'intégrité de l'information ;
- Le respect des politiques, plans, procédures, lois et règlements ;
- La sauvegarde des biens ;
- L'utilisation économique et efficace des ressources ;
- La réalisation des objectifs et des buts attribués à une activité ou programme.

Cette définition est, en effet, la traduction de celle formulée par l'IFACI ; est toujours en vigueur.

### ▪ **Comité de réglementation bancaire (CRB)**

-

Les établissements de crédits et les maisons de titres doivent se doter d'un système de contrôle interne dans les conditions prévues par le présent règlement.

Le système de contrôle interne a notamment pour objet de :

▫ Vérifier que les opérations réalisées par l'établissement ainsi que l'organisation et les procédures internes sont conformes aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur, aux normes et usages professionnels et déontologiques et aux orientations de l'organe exécutif.

▫ Vérifier que les limites fixées en nature de risque, notamment de contrepartie, de change, de taux d'intérêt ainsi que risques de marché, sont strictement respectées,

▫ Veiller à la qualité de l'information comptable et financière, en particulier aux conditions d'enregistrement, de conservation et de disponibilité de cette information

### ▪ **Generally accepted auditing standard (GAAS)**

Le contrôle interne comprend le plan organisationnel d'un ensemble de coordonnées des méthodes et procédures adoptées à l'intérieure d'une entreprise pour sauvegarder ses actif, contrôler la précision et la fiabilité

des informations comptables, promouvoir l'efficacité opérationnelle et le respect des politiques définies par la direction

- **International Auditing Guidelines (IAG)**

-

Le système de contrôle interne comprend le plan d'organisation et l'ensemble des méthodes et procédures mises en place par la direction d'une entité afin de soutenir ses objectifs visant à assurer, autant que possible, la conduite ordonnée et efficace de ses affaires. Ces objectifs comprennent le plan d'organisation et l'ensemble des méthodes et procédures mises en place par la direction d'une entité afin de soutenir ses objectifs visant à assurer, autant que possible, la conduite ordonnée et efficace de ses affaires. Ces objectifs comprennent le respect des politiques de management, la sauvegarde des actifs, la prévention ou la détection de fraudes et d'erreurs, la précision et l'exhaustivité des registres comptables ainsi que la préparation en temps voulu d'information financière.

- **La définition D'Alain Mikol (89) :**

Le contrôle interne est avant tout un système d'organisation. Le principal objectif est de prévoir une organisation permettant l'enregistrement fidèle des opérations économiques et juridiques de la firme. Il se manifeste par l'organisation de procédures cohérentes.

D'une façon restrictive, on peut assimiler le contrôle interne à l'ensemble des procédures dans l'entreprise et même en étant extrêmement restrictif à l'ensemble des procédures écrites. Cette vision, bien que limitée, est souvent celle qui s'impose à l'auditeur débutant.

En effet, « *l'essentiel du travail d'analyse qu'il aura à accomplir porte sur la définition des procédures internes écrites, leur analyse, leur application dans le temps et les risques encourus par l'entreprise en cas de non respect* ».

*Par exemple, l'auditeur aura à s'assurer que la personne qui encaisse les chèques n'est pas la même que celle qui livre les marchandises. Si non erreurs, fraude et dissimulation de la fraude seraient favorisées.*

- **Le contrôle interne en tant que système de détection des erreurs et des fraudes :**

Les procédures sont souvent assimilées à des techniques de contrôle à posteriori. Cette vision bien que trop limitative mais dominante.

Rien n'empêche physiquement un caissier de partir un jour avec le contenu de la caisse. Un bon contrôle interne est un système qui réagit rapidement, qui révèle le dysfonctionnement quasi immédiatement. Pour reprendre la cas précédent : un détournement de caisse (spot) n'est pas contournable par une procédure mais peut être atténué par une procédure adéquate.

Les procédures doivent donc permettre à l'organisation de prendre conscience des dysfonctionnements potentiels ou bien des malversations. Le contrôle interne vise donc en premier lieu à donner de la réactivité au système.

### ▪ **Le contrôle interne en tant que système de prévention :**

Parallèlement à la vision traditionnelle, les organisations développent des systèmes de prévention. Pour reprendre l'exemple du détournement d'argent, un système de prévention peut impliquer une procédure stricte quant au recrutement du personnel : examen du casier judiciaire, diplôme, rémunération satisfaisante et juste (ce qui tend à limiter les malversations)... ou bien une procédure impliquant une limite aux encaissements en liquide et donc au niveau de la caisse, etc.

Le fait notamment que les systèmes d'information comptable sont de plus en plus ouverts( c'est par exemple le cas d'un système où la commande transmise par le commercial sous la forme d'une télécommunication va déclencher la fabrication des produits, l'ajustement des stocks, le réapprovisionnement, la comptabilisation et la facturation) incite les organisations à travailler sur des systèmes de prévention d'erreur plus que sur la détection ( du fait de l'irréversibilité des dommages générés par l'erreur).

Le risque essentiel qui pèse sur le contrôle interne est son incapacité à prévenir, corriger ou révéler un dysfonctionnement.

### **En général :**

Le contrôle interne est l'ensemble des mesures en place dans une entreprise pour :

- Protéger les actifs



- Fournir une information précise et en temps voulu à tous les niveaux, afin de favoriser une meilleure prise de décision
- Promouvoir l'efficacité,
- S'assurer que toutes les politiques et procédures mises en place sont suivies.

Le contrôle interne est constitué de la structure administrative de l'entreprise : (Organigramme) et tous les systèmes (méthodes et procédures) coordonnés que la direction met en place pour assurer la conduite ordonnée et efficace de ses affaires : notamment la protection de ses biens, (la prévention et la détection des fraudes et erreurs), la fiabilité de ses livres et documents comptables et la prompte préparation d'une information financière fiable.

Il convient néanmoins de distinguer l'exercice du contrôle interne et l'établissement des principes et pratiques de gestion. **Le contrôle interne englobe tous contrôles mis en place par la direction pour atteindre ses objectifs.** Mais il ne représente pas toutes les activités de la direction. Par exemple : le choix d'une politique commerciale en matière de télécommunications est une décision de gestion, tandis que la surveillance de la mise en exécution de cette politique est une fonction qui relève du contrôle interne.

### **3- Les principes du contrôle interne**

#### **PRINCIPE N°1 : ORGANISATION**

Selon H. Fayol "on ne peut contrôler que ce qui est organisé " ; l'organisation est donc un préalable pour l'entreprise moderne.

Ce principe dicte que l'entreprise fixe sa structure dans un organigramme qui reflète ses différents démembrements. Aussi la manière dont l'information doit circuler à l'intérieur de cette structure doit être consignée dans un manuel de procédures, référentiel de toute opération effectuée au sein de l'entreprise. Ce manuel doit permettre la définition des tâches, des responsabilités, des pouvoirs en un mot de toutes les formes de transmission de l'information.

*L'organisation préalable signifie qu'elle doit être conçue avant le démarrage de l'activité de la firme et non à des réglages selon les circonstances.*

#### **PRINCIPE N°2 : AUTO- CONTROLE**

Ce principe appelé aussi principe d'intégration doit résulter directement de l'application des procédures mises en place La technique du recouplement illustre ce principe.

Selon ALAIN MIKOLE le “ recouplement consiste à comparer des informations qui doivent être semblables alors qu’elles figurent dans des documents différents ”, par exemple le bénéfice du compte de résultat et celui du bilan doivent être d’égal montant.

Le recouplement s’illustre aussi pour un achat donné par la confrontation, entre le bon de commande, la facture du fournisseur et le bon de réception du magasinier.

Par contrôles réciproques doivent résulter des travaux effectués dans deux divisions ou sites différents(Départements ou services) ou deux personnes différentes, alors même que les travaux effectués par l’un ou l’autre constituent un prolongement du premier et qui permet le contrôle de ce dernier, exemple récapitulation des soldes achats – fournisseurs et ventes –clients pour la TVA à payer ou encore l’établissement des états de rapprochement Bancaire par une autre personne autre que celle qui tient la comptabilité des correspondants bancaires.

### **PRINCIPE N° 3 : UNIVERSALITE DU CONTROLE**

Le principe d’universalité du contrôle Interne signifie que dans la firme considérée, il n’existe pas de domaine réservé ni de personnes privilégiées ou exclues du contrôle. Ce contrôle doit couvrir l’ensemble des domaines et des personnes et doit s’appliquer à tout moment.

### **PRINCIPE N° 4 : HARMONIE DE CONTROLE**

C’est le principe qui veut que le contrôle interne soit adapté au fonctionnement de l’entreprise, aux secteurs recherches et aux coûts des contrôles à effectuer.

L’appréciation de ce principe est fondamentale lors de la mise en place d’un service de contrôle interne (c’est à dire atteindre les objectifs recherchés) et son efficience (c’est à dire évaluation du coût d’investissement).

### **PRINCIPE N° 5 : INDEPENDANCE**

Ce principe est également bien connu par comparaison avec le principe comptable d’indépendance des exercices ou la séparation des exercices ou encore le cutt-off qui veut que les produits et les charges sont rattachés à l’exercice concerné.

“ Le principe d’indépendance implique que les objectifs du contrôle sont à atteindre indépendamment des méthodes, procédés et moyens de l’entreprise ”. En d’autres termes peu importe les moyens utilisés pour le contrôle ou la mise en place d’une comptabilité (moyens manuels ou

informatisés) les objectifs du contrôle, à savoir la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise et la prévention contre tout risque éventuel doivent être atteints.

### **PRINCIPE N° 6 : BONNE INFORMATION**

L'information que produit le système de contrôle interne doit être objective, pertinente, utile et communicable.

Lorsque l'information fournie par le système de contrôle interne est objective et pertinente, elle devient forcément utile aux décideurs. Ce n'est qu'après avoir satisfait les trois caractères à avoir l'objectivité de l'information produite par le contrôle interne, sa pertinence et son utilité que l'information doit être communiquée à la direction Générale, c'est le caractère de communicabilité sans lequel le principe de bonne information est vidé de son sens.

### **PRINCIPEN° 7 : PERMANENCE DES METHODES**

Le principe comptable de permanence de méthodes exige que les méthodes d'évaluation (stocks, titres de placement, provisions, etc.) et de présentation des états financiers annuels soient invariables d'un exercice à l'autre afin de permettre une bonne comparaison dans le temps et que toute modification significative doit être clairement expliquée dans les rapports annuels et dans les annexes.

Toutefois cette stabilité doit être corrigée par des adaptations nécessaires pour tenir compte des nouveautés et des changements de traitement sur certaines opérations.

### **PRINCIPE N° 8 : COMPETENCE DU PERSONNEL**

L'efficacité d'un bon contrôle dépend de la qualité du personnel qui l'assure.

## **4. Les principes du contrôle interne :**

Les contrôles internes peuvent être divisés en contrôles préventifs ou contrôles de base et en contrôles de détection ou règles d'application des contrôles de base.

Les contrôles préventifs ont pour but d'empêcher les irrégularités et les erreurs ou de réduire le plus possible le risque que se produisent des irrégularités et des erreurs.

### **CONTROLE DE BASE, REGLES D'APPLICATION DES CONTROLES DE BASE**

- Intégralité
- Exactitude
- Supervision
- Séparation des taches

- Autorisation
- Conservation

-Sauvegarde

Les contrôles de détection ou disciplinaires sur les contrôles de base ont pour but de déceler les erreurs et les irrégularités ou d'augmenter au maximum les chances de les découvrir de façon à ce que les responsables puissent prendre promptement des mesures correctives.  
Le seul fait que l'on sache que des contrôles de détection sont en place, peut avoir un effet préventif.

## **B- Pourquoi mettre en place un système de contrôle interne ?**

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre côté l'application des instructions de la direction, des lois et des réglementations en vigueur et de favoriser l'amélioration des performances. Objectifs du contrôle interne et conditions de son existence :

### **1- Les objectifs :**

Le contrôle interne concourt à la réalisation d'un objectif général que l'on peut décliner en objectifs particuliers. L'objectif général c'est la continuité de l'entreprise dans le cadre de la réalisation des buts poursuivis. Cette définition globale a le mérite de mettre certains éléments en évidence :

1. Le contrôle interne n'est pas un ensemble d'éléments statiques, il doit également être apprécié d'une façon dynamique ;

2. Tous les niveaux de management sont concernés au même titre que la direction générale ;
3. On assigne de façon réaliste comme finalité l'assurance raisonnable d'atteindre les objectifs. En effet, un contrôle interne qui viserait un fonctionnement parfait pour parvenir à coup sûr aux résultats escomptés serait à la fois paralysant et hors de prix donc irréaliste.



Pour atteindre cet objectif général, on assigne au contrôle interne des objectifs permanents, que l'on retrouve d'ailleurs dans la définition de l'ordre des experts-comptables et dans les définitions subséquentes. Ces objectifs sont regroupés sous quatre rubriques :

- Sécurité des actifs ;
- Qualité des informations ;
- Respect des directives du management, lois et réglementations en vigueur ;
- Optimisation des ressources et performances ;

### **a) La sécurité des actifs :**

Un bon système de contrôle interne doit viser à préserver le patrimoine de l'entreprise. Mais il faut étendre la notion et comprendre par là non seulement les actifs immobilisés de toute nature les stocks, les actifs immatériels, mais également deux autres éléments non moins essentiels :

- ▣ Les hommes, qui constituent l'élément le plus précieux du patrimoine de l'entreprise.
- ▣ L'image de l'entreprise qui peut se trouver détruite par un incident fortuit dû à une mauvaise maîtrise des opérations.

Enfin, et pour être plus complet, on peut ajouter dans la liste des actifs qui doivent être valablement protégés par le système de contrôle interne, la technologie ainsi que les informations confidentielles de l'entreprise.

**Exemples :** le souci de clôturer les magasins, l'instauration de contrôle d'accès, la réalisation d'un inventaire physique complet périodique des stocks qui permet de révéler les pertes éventuelles mais également de vérifier la conformité des informations financières données par les fiches des stocks et le compte « stocks » de la comptabilité, ...

### **b) La qualité des informations :**

L'image de l'entreprise se reflète dans les informations qu'elle donne à l'extérieur et qui concernent ses activités et ses performances.

Il est nécessaire que tout soit en place pour que « la machine à fabriquer les informations » fonctionne sans erreur et sans omissions.

Et plus précisément, ces contrôles internes doivent permettre aux informations d'être :

- Fiables et vérifiables ;
- Exhaustives ;
- Pertinentes ;
- Disponibles ;

**Exemples :** les états financiers comme la fiche des stocks, les informations fournies par le service de comptabilité, ...

Ainsi pour sauvegarder la qualité de l'information, le contrôle interne tente de limiter les sept types d'erreur potentielle dans la comptabilité. Ces sept erreurs sont :

- L'enregistrement d'opérations fictives.
- L'absence d'enregistrement d'opérations réelles.
- Les transactions non autorisées.
- Les erreurs sur les montants.
- Les erreurs d'imputation.
- Les erreurs sur la date des enregistrements.
- Les erreurs de présentation.

L'enregistrement d'opérations fictives consiste par exemple à enregistrer un règlement qui n'est jamais arrivé. Nous verrons plus loin que ceci sera découvert grâce aux rapprochements bancaires, dans la mesure du moins où le trésorier de l'entreprise n'a pas mis en œuvre une cavalerie entre les différents comptes de l'entreprise.

L'absence d'enregistrement d'opérations réelles consiste à ne pas enregistrer une sortie de stock, il s'agit là d'une fraude très fréquente.

Les transactions non autorisées d'opérations se retrouvent par exemple lorsque des commerciaux accordent à leurs clients des crédits au-delà des plafonds fixés par la direction de façon à faciliter les commandes.

Les erreurs sur les montants sont très souvent des erreurs liées à la facturation ou bien aux règlements. On peut réduire ce risque par une information accrue des opérations.

Les erreurs d'imputation ont pour conséquence de modifier la présentation des comptes. Ceci peut entraîner des erreurs de jugement et donc faire courir un risque à la société.

Les erreurs sur la date d'enregistrement font courir un risque de non respect de la séparation des exercices. Dès lors par exemple, des factures d'achat ou de vente peuvent se retrouver affectées à un exercice ne correspondant pas à leur origine.

### c) Le respect des directives :

C'est une notion très large. En effet, les directives englobent le « respect des politiques, décisions, orientations, plans, procédures, lois et réglementations » et exigent la conformité des documents avec leurs dispositions.

**Exemples :** environnement, fiscalité, code de travail, réglementation déontologique, sécurité et hygiène, ...

Prenons la cas du non respect d'une filiale des règles émises par la société mère : il arrive que l'éloignement géographique favorise des actions en désaccord avec la stratégie globale. Par exemple, un directeur de filiale pourra décider d'investir dans une diversification qui n'intéresse nullement la maison mère. Il doit alors exister des procédures qui bloquent ou limitent la portée de tels actes.

### d) L'optimisation des ressources :

C'est le quatrième objectif permanent du contrôle interne dont la prise en compte est appréciée dans les audits d'efficacité. Est-ce que les moyens dont dispose l'entreprise sont utilisés de façon optimale ? A-t-elle les moyens de sa politique ? Cette adéquation dans le sens de la plus grande efficacité est un élément important que le contrôle interne doit prendre en compte pour permettre aux activités de l'entreprise de croître et de prospérer, autrement dit c'est la recherche de la réalisation et l'amélioration des performances de l'entreprise.

**Exemples :** l'entreprise doit se garantir contre les pertes et les vols d'actifs, elle doit veiller à vendre au dessus de son prix de revient, fixer des limites de crédits clients, éviter une rotation exagérée de son personnel, ou bien un taux de rentabilité attendu pour un investissement, une part de marché à conquérir, ...

Réaliser ces quatre objectifs c'est prendre une option sérieuse sur la bonne maîtrise des activités. On peut dire, en ce sens que les quatre objectifs du contrôle interne donnent à la définition du concept sa dimension opérationnelle.

Mais ces objectifs permanents et généraux ne peuvent être atteints que s'il existe dans l'entreprise un environnement favorable au contrôle interne.

	<b>CI ayant une incidence directe sur les comptes</b>	<b>CI n'ayant pas d'incidence sur les comptes</b>
<b>Objectifs</b>	- Assurer la protection des actifs, du patrimoine et des ressources de l'entreprise.	- Assurer le respect de la politique de la direction et ses instructions et le contrôle de l'application des lois et réglementations en

	<ul style="list-style-type: none"><li>- Assurer la fiabilité et la qualité des informations d'ordre comptable.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>vigueur.</li><li>- Assurer l'amélioration des performances et de l'efficacité opérationnelle.</li></ul>
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------



## 2- Conséquences de l'absence d'un système de contrôle interne :

Dans la mesure où le contrôle interne n'est pas expressément prévu par la loi, son insuffisance n'est sanctionnée directement mais ses conséquences indirectement peuvent être importantes. En effet, si l'on ne peut obtenir l'assurance que toutes les informations sont correctement transmises au service comptable, la valeur probante de la comptabilité peut être mise en doute.

A l'occasion de leurs contrôles, les inspecteurs des impôts peuvent découvrir des opérations non comptabilisées (ventes non enregistrées par exemple).

Il en est de même pour les commissaires aux comptes : l'absence de contrôle interne peut constituer une limitation au contrôle du commissaire aux comptes et justifie une certification avec réserve ou un refus de certifier.

	<b>Conséquences directes</b>	<b>Conséquences indirectes</b>
<b>Conséquences d'absence du contrôle interne</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Refus de certification des comptes</li><li>- Pénalités et amendes.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Renommée et image de marque remises en cause</li><li>- Système de management non fiable.</li></ul>

## C- Comment mettre en place un mécanisme du contrôle interne ?

### 1- Les moyens:

#### • L'organisation :

« On ne contrôle que ce qui est organisé » disait Fayol, étant entendu que «contrôle» signifie «maîtrise». De ce fait, il convient de respecter les trois principes suivants :

- **L'adaptation :** il n'y a pas de modèle unique qui pourrait servir de référentiel pour tous ; on peut même dire qu'il n'existe pas de panoplie de modèles dans laquelle on pourrait puiser. Mais le principe essentiel est que l'organisation doit être adaptée à la culture, à l'environnement, à l'activité...
- **L'objectivité :** Une organisation objective est une organisation qui n'est pas construite en fonction des hommes. Ce principe équilibre le précédent : adaptabilité certes, mais aussi permanence relative dans la mesure où une mutation ou un départ ne doivent pas à chaque fois remettre en cause l'organisation.
- **La sécurité ou la séparation des tâches :** s'organiser, et s'organiser avec le maximum de sécurité, c'est répartir les tâches de telle façon que certaines d'entre elles, fondamentalement incompatibles, ne puissent être exercées par une seule et même personne.

Dans le respect de ces trois principes, le dispositif d'organisation se traduit par la mise en place de quatre éléments constitutifs, à savoir :

- o L'organigramme hiérarchique
- o L'analyse de poste (ou description de poste)
- o Le recueil des pouvoirs et latitudes
- o L'élément matériel : sécurité dans les bureaux, les magasins, les usines.

#### • Les méthodes et procédures

Les méthodes de travail et procédures de l'entreprise doivent être définies et doivent concerner toutes les activités et tous les processus. Ces documents doivent être :

➤ **Écrits :** Travailler sans formaliser la façon dont chacun doit s'y prendre, c'est se condamner à mal maîtriser ses activités.

➤ **Simples et spécifiques.**

➤ **Mis à jour régulièrement :** Ce qui implique la responsabilité de la hiérarchie, chargée de définir ses propres méthodes de travail et qui doit donc les mettre à jour.

➤ **Portés à la connaissance des exécutants :** On peut même dire « à portée de main », outil de travail. Le recueil des procédures ne doit pas être conservé sous clés, à disposition de quelques privilégiés seuls détenteurs du savoir.

Dans les organisations modernes, ces documents sont informatisés et chacun peut consulter sur son écran ceux qui se rapportent à son activité.

C'est dans ce cadre qu'un manuel de procédures est exigible.

## **Le manuel de procédures :**

On note de prime abord que les définitions de contrôle interne insistent sur le fait qu'il comprend « les méthodes et procédures » de chacune des activités de l'entreprise.

Les procédures écrites deviennent une nécessité dans toutes les organisations où une seule personne ne peut plus assumer la responsabilité du contrôle sous tous ses aspects. Il convient de rappeler que le contrôle suppose la formulation des instructions et des procédures visant à atteindre des objectifs permanents ou ponctuels ainsi que leur communication à toute personne ayant une responsabilité d'exécution.

Rédiger les procédures implique un raisonnement en terme de processus d'entreprise. Il s'agit en effet d'adapter la norme à la réalité de l'entreprise et donc à écrire le "juste nécessaire" correspondant au besoin de l'entreprise. Il n'existe pas d'inventaire exhaustif des procédures à établir.

Rédiger les procédures implique un raisonnement en terme de processus d'entreprise. Il s'agit en effet d'adapter la norme à la réalité de l'entreprise et donc à écrire le "juste nécessaire" correspondant au besoin de l'entreprise. Il n'existe pas d'inventaire exhaustif des procédures à établir.

## **Définition**

Le manuel des procédures est un ensemble de règles et d'orientations permettant à tout le personnel de l'entreprise de remplir correctement sa fonction. Il vise non seulement à préciser l'organisation

interne, mais aussi à mettre en place un outil de travail permettant la définition des tâches de chaque intervenant.

L'évolution de l'organisation nécessite la mise en place d'un tel manuel afin de définir les attributions et les missions de chaque entité. Chaque destinataire de ce manuel est responsable de l'application par le personnel qui lui est rattaché de l'ensemble des procédures et des orientations qui y sont décrites.

Au fur et à mesure de son développement, toute organisation doit veiller à maîtriser sa complexité et sauvegarder sa cohésion, car, comme de nombreux instruments de gestion, les procédures sont associées à la modernisation des entreprises et à la complexité de leur activité, d'où la nécessité de multiplier les supports écrits formalisant les procédures de travail.

L'existence d'un manuel de procédures dans une entreprise est nécessaire à la compréhension du système de traitement et à la réalisation des contrôles.

### ➤ **Manuel de procédures : Principes et objectifs**

Le manuel est à usage interne :

#### **Objectifs :**

Le manuel de procédures a pour objectifs principaux :

- Améliorer les performances de l'organisation, en définissant de manière précise qui fait quoi, quand et comment, pour éviter les redondances et dysfonctionnements ;
- Accroître la maîtrise du fonctionnement de l'entreprise par les dirigeants en organisant la circulation de l'information, à la fois descendante et ascendante ;
- Assurer la qualité de l'information (fiabilité, pertinence et rapidité) en définissant les conditions d'autorisation et d'enregistrement des opérations ;
- Garantir la prévention des risques (malversations, détournement, erreurs...) et le respect de la réglementation ;
- Affirmer la transparence des décisions: les règles sont définies et s'appliquent à tous ;
- Établir clairement le périmètre des responsabilités de chacun.

En d'autres termes, l'objectif recherché à travers la rédaction des procédures est d'explicitier dans un langage accessible : « QUI FAIT QUOI / OU / COMMENT ET POUR QUELLE FIN ? »

## **Les principes de base pour posséder de bonnes procédures :**

Une procédure documentée doit être établie pour :

- Approuver les documents quant à leur adéquation avant diffusion.
- Revoir, mettre à jour si nécessaire et approuver de nouveau les documents.
- Assurer que les modifications et le statut de la version en vigueur sont identifiés.
- Assurer que les documents restent lisibles et facilement identifiables.
- Assurer que les documents d'origine extérieure sont identifiés et que leur diffusion est maîtrisée.
- Empêcher toute utilisation non intentionnelle de documents périmés et les identifier de manière adéquate s'ils sont conservés dans un but quelconque.

### **➤ Analyse et formalisation des procédures**

Les manuels de procédures sont censés répondre à des besoins divers : ils peuvent contenir des dispositions réglementaires, servir de guide d'apprentissage, définir la répartition des tâches et enfin constituer un support de contrôle.

Étant donné leur rôle pédagogique dans la formation des agents, les manuels de procédures doivent être rédigés dans un langage simple et aisément accessible.

Pour être opérationnelles, les procédures doivent être :

- D'un accès rapide, et donc claires ;
- D'une lecture courante, et donc concrètes ;

- D'un contenu explicite, et donc précises ;
- Continuellement mise à jour, et donc réalistes.

### **La rédaction des procédures :**

Une procédure décrit l'enchaînement des étapes qui forment un processus. Pour chaque étape, vous devez définir :

- Les données d'entrée (matières, informations)
- Les actions de transformation (qui fait quoi et comment)
- Les données de sortie

Une bonne procédure doit être compréhensible par tous (tous les niveaux hiérarchique et tous les corps de métiers de votre entreprise).

**Méthode performante pour rédiger une procédure :** former un groupe réunissant l'ensemble des acteurs du processus considéré et décrire la procédure de manière collégiale. Par contre, cela prend du temps. Alors si vous vous êtes fixé un objectif de délai relativement court, faites rédiger la procédure par une personne capable de décrire l'ensemble du processus et faites-la ensuite valider par le groupe.

Le rédacteur de toute procédure ne doit jamais perdre de vue, qu'il est de son devoir d'offrir tous les renseignements pratiques et indispensables pour les acteurs à qui la procédure sera destinée.

Au cours de la rédaction, il doit s'interroger sur l'importance des informations et sur l'opportunité de les répercuter sur son entourage.

Pour ce qui est du style, le rédacteur doit veiller à ce que le texte ne présente aucune ambiguïté, à ce qu'il soit organisé en sections rapidement réparables pour éviter au lecteur de parcourir de longs passages avant d'atteindre l'information qui le concerne.

Afin d'être accessible, le texte doit :

- Être découpé en paragraphes courts et rapides à lire ;
- Être rédigé selon la séquence : verbe - complément ;
- Donner les verbes d'action à l'infinitif ;
- Décrire les actions et leurs conséquences.

### **➤ Démarche d'élaboration d'un manuel de procédures**

L'élaboration d'un manuel de procédures nécessite toute une panoplie de principes et de démarches à suivre. Celle-ci dépend essentiellement :

- De la complexité de la procédure étudiée ;

- Du degré de satisfaction qu'elle offre aux différents partenaires concernés;
- Du but visé par cette élaboration (simple codification, révision, nouvelle conception...)
- Des détails et budget qu'on est disposé à consacrer à cet effort ;
- De la complexité technique de l'équipe qui prend en charge le travail.

L'élaboration proprement dite des procédures doit, obligatoirement, passer par les étapes suivantes :

### ***1. Recueil des informations :***

L'examen complet des procédures implique un recueil d'un maximum d'informations, il s'agit d'acquérir une connaissance impartiale et approfondie de l'organisation de l'entreprise.

Le recueil des informations implique un travail en 3 temps :

- Recenser toutes les informations dont il pourrait être utile d'en disposer ;
- Collecter les données requises en rassemblant la documentation existante, en observant sur place et en interviewant les intéressés ;
- Ainsi, une fois toutes ces informations recueillies, il est possible de procéder à un examen des procédures.

### ***2. La sélection des domaines à étudier :***

Par procédures ou organisations fonctionnelles, il faut comprendre toute activité et tout traitement d'informations qui aboutit au fonctionnement général de l'entreprise. Ceci dits, tous les domaines de l'entreprise sont à étudier.

### ***3. Les informations à faire figurer dans le manuel de procédures :***

- Objet du manuel de procédures ;
- Périmètre du manuel de procédures ;
- Terminologie : Définition des termes employés ;
- Codification retenue ;
- Contenu d'une procédure (Plan de description d'une procédure) ;

- Organisation et règles de mise à jour.

#### **4. Rédaction du projet :**

Il s'agit, lors de cette phase, de :

- Définir le produit qui sera soumis à l'étude des personnes intéressées (direction générale, autres interlocuteurs...) ;
- Recenser les moyens matériels et humains à mettre en œuvre pour sa mise en application (information, formation, confection de nouveaux produits...) ;
- Définir les étapes de cette mise en application.

Il faut avoir pendant cette phase un souci permanent de rationalisation, de standardisation et de simplification.

#### **5. Mise au point du projet :**

Cette mise au point consiste en :

- Une présentation des résultats de l'étude proposée aux principaux intéressés ;
- Un recueil des avis afin d'apporter les modifications qui s'imposent ;
- Une révision des moyens et étapes envisagés lors de la phase précédente.

#### **▣ Mise en place :**

La mise en place consiste en :

- La formation et l'information du personnel intéressé ;
- La préparation et la réunion des conditions matérielles de déroulement de la procédure ;
- Le test de la procédure et les correctifs découlant de ce test ;
- Le démarrage de la procédure en réel.

#### **▣ Contrôle et suivi :**

Une fois la mise en place, il faudra prévoir une procédure de maintenance, de contrôle d'application et de mise à jour, faute de quoi aux premières modifications importantes non formalisées, la procédure mise au point avec tant de soin risque d'être dépassée.

Ainsi, les procédures vont suivre généralement le plan suivant :



- Objet : c'est dans cette partie qu'on décrit en quelques lignes le pourquoi de la procédure : « cette opération décrit l'ensemble des dispositions prises par notre société X pour apporter à notre personnel l'ensemble des formations nécessaires au maintien des compétences que requiert notre métier ».
- Domaine d'application : on répond ici, à la question « où et quand utilise-t-on cette procédure ? ». Par exemple : « cette procédure s'applique à l'ensemble du personnel de la société X ».
- Définitions : expliquer les mots, abréviations, symbole que vous avez utilisés dans cette procédure pouvant prêter à l'interprétation ou confusion. Cette partie « définition » n'est pas obligatoire au sein de la procédure. on peut regrouper dans un glossaire général, l'ensemble des mots délicats utilisés dans les documents.
- Synoptique : un petit dessin valant toujours mieux qu'un long discours, représenter le processus sous forme de synoptique (encore appelé ordinogramme ou logigramme). Pour une meilleure efficacité de la représentation, il faut découper l'axe des abscisses (horizontal) selon les différentes fonctions de l'entreprise avec à l'extrême gauche vos fournisseurs extérieurs et à droite vos clients, ce qui permet de formaliser les relations clients - fournisseurs externes et internes.
- Description des étapes : le processus étant maintenant découpé en étapes successives, on peut expliciter chaque case de cette synoptique en précisant :
  - ⇒ Qui est responsable et comment se fait la transformation ?
  - ⇒ Les données de sortie

Leur définition est très importante. C'est là que réside toute la force de la procédure car c'est ce que chacun doit fournir à son client, interne ou externe.

## □ Les principales étapes suivies pour élaborer les

### procédures peuvent être les suivantes :

1. Détermination de l'étendue de la procédure
2. Détermination des différents acteurs intervenant dans la procédure, pour consultation et concertation
3. Entretiens individuels sur la façon dont sont élaborés les activités relatives à la procédure
4. Elaboration d'une première ébauche du diagramme de cheminement du processus
5. Soumission du diagramme auprès des personnes concernées
6. Apport de modifications si nécessaire avec reprise du circuit préalable

7. Rédaction de la procédure à partir du diagramme adopté
8. Soumission de la procédure auprès des personnes concernées
9. Apport de modifications si nécessaire avec reprise des étapes antérieures (7 à 8)
10. Remise de la procédure auprès de la Direction pour approbation
11. Test et expérimentation de la procédure
12. Approbation par l'approbateur
13. Implantation et mise à jour de la procédure.

## **La procédure des procédures :**

Pour démarrer l'écriture des procédures il faut définir **la procédure des procédures**.

C'est la procédure de référence, c'est celle que l'on a pour avoir une règle de conduite pour la rédaction des procédures ultérieures. C'est surtout pour que tout le monde ait le même cadre.

C'est un document qui va évoluer énormément durant le temps et être modifié. Avec l'usage différents points sont à modifier, à améliorer : c'est un système qui évolue perpétuellement.

Les éléments indispensables à trouver dans la procédure des procédures sont les suivants :

- ✓ Elle doit définir l'indexage, car en effet il est souhaitable pour l'organisation d'avoir une codification par service ou par activité. A cette codification se rajoute une numérotation.
- ✓ Il faut prévoir la numérotation des pages.
- ✓ Il faut prévoir les références des procédures : la date, le numéro d'édition.
- ✓ La date d'application doit être définie : date fixée arbitrairement, date de validation...
- ✓ La définition de ce que doit contenir l'ensemble des procédures, c'est-à-dire : le titre, les destinataires, les responsables de l'application de la procédure, les références aux documents (internes, normes, textes officiels...), l'objet de la procédure (en quelques lignes le lecteur doit savoir l'objectif), son domaine d'application (préciser à quoi s'applique la procédure), les définitions (termes spécifiques mal connus), matériel (liste des fournitures, imprimés, moyens nécessaires à l'application) et le processus (description d'une procédure).

Pour une procédure nous trouvons trois acteurs principaux :

- Un rédacteur, qui la rédige, il est nommé et signe l'original.

- Un approbateur professionnellement impliqué qui connaît l'activité.
- Un approbateur qualité qui valide la procédure en temps que document qualité. Il s'assurera qu'elle répond à l'ensemble des dispositions de la procédure des procédures.

Par contre la rédaction d'une procédure est un travail collectif qui demande la consultation de toutes les personnes qui l'appliqueront. En pratique il y a beaucoup d'idées émises et il y a souvent une personne qui s'implique plus et qui la rédige. Par contre après il y a toute une étape où la procédure est à l'état de projet. Il faut qu'elle soit lue par tout le monde, critiquée, chacun donne ses remarques : c'est une étape de concertation avant sa validation. Tout le monde doit donner son idée mais il faut savoir à un moment ou à un autre trancher car il arrive qu'une procédure soit en projet depuis des mois. Dans ce cas-là, c'est une procédure où il y a un problème, où cela coince dans l'application. Dans ces circonstances le rôle du Responsable Assurance Qualité est important car il tranche, il faut à un moment imposer la procédure qui convienne le mieux au service.

## **Gestion des procédures par l'entreprise**

- La diffusion doit être faite au bon endroit et aux bonnes personnes (lister les endroits).
- Il faut s'assurer de la bonne édition.
- Il faut un système pour identifier les modifications au fur et à mesure des versions (mode d'écriture différent au niveau des modifications).
- Il faut s'assurer que les destinataires lisent et appliquent les procédures (signature de la feuille de signature des procédures).


Il est vrai que la qualité c'est perdre du temps au départ mais elle permet ensuite d'en gagner par cette amélioration continue, par la gestion des non-conformités...

**N.B :** Un problème se pose quant à la mention des modes opératoires dans les procédures. Est-ce à la procédure de faire référence aux documents qui sont en aval en l'occurrence les modes opératoires, ou bien est-ce dans les modes opératoires qu'il importe de mentionner en référence les procédures afférentes ? La norme n'impose aucune méthode concernant les renvois d'un document à l'autre. C'est à l'entreprise d'adopter le système qui lui convient, si possible simple et gérable, dans notamment les mises à jour. Il importe en effet de songer qu'un changement de mode opératoire affecte la procédure et implique sa modification si le choix est fait de mentionner les modes opératoires dans les procédures. A l'inverse, si les modes opératoires se réfèrent aux documents amonts : leur modification n'affecte pas les procédures. Cela

dit, les procédures sont des outils de diffusion du savoir faire de l'entreprise et sont destinées aux personnes qui réalisent les actions qui y sont décrites, à ce titre, elles requièrent un certain niveau de précision. Aussi il est également justifié de citer les modes opératoires dans les procédures afin que le lecteur puisse obtenir une connaissance exhaustive du procédé.

## 2 - les acteurs :

### ▪ La conception

Ce contrôle généralement effectué par un expert  comptable ou un commissaire aux comptes (CAC) concerne un certain nombre d'opérations ou cycles tels que les «ventes clients» où la mission du contrôleur (commissaire aux comptes ou expert-comptable) est de s'assurer que tous les produits vendus et tous les services assurés ont été bien facturés et comptabilisés sur la bonne période, que les remises ou ristournes pratiquées sont réellement autorisées... ; les «achats fournisseurs », les «stocks» où le contrôle interne a pour but de vérifier si tous les stocks ont été comptabilisés, et d'apprécier la méthode de gestion ou de rotation de stock utilisée. Par ailleurs, le contrôle interne vérifie également l'ensemble des «immobilisations», la «trésorerie» ou encore «la paie du personnel».

### ▪ La mise en place

Le contrôle interne relève de la responsabilité de l'ensemble des salariés de l'entreprise :

#### Les membres de la direction générale :

**Le président directeur général** est responsable en dernier ressort du système du contrôle interne et doit ainsi en assumer la supervision.

Plus que tout autre salarié, il doit donner l'exemple d'intégrité et d'éthique, contribuant, avant tout, à instituer un environnement favorable au contrôle. Pour les divers membres de l'équipe de la direction, il constitue la référence et supervise les méthodes suivant lesquelles est contrôlée l'activité.

Pour leur part, **les membres de la direction** délèguent la responsabilité de la mise en place de normes et de procédures de contrôle interne aux responsables de diverses fonctions d'entreprise.

Au sein des entreprises de taille modeste, le président directeur général (souvent principal actionnaire) exerce une influence directe, sinon décisive sur le déroulement de procédures de contrôle interne.

Dans tous les cas, au sein d'une structure de responsabilités en cascade, chaque gestionnaire est pleinement responsable, en matière de contrôle, de l'entité qui lui est rattachée.

#### Le conseil d'administration

La direction doit rendre compte de ses activités au conseil d'administration, qui a pour mission de superviser la gestion des dirigeants, sous réserve des dispositions légales et statutaires. Consacrant l'essentiel du temps de leur mission à l'exécution de leurs

responsabilités de gestion, les administrateurs sont réputés compétents, dès lors qu'ils connaissent l'activité et l'environnement au sein duquel l'activité de l'entreprise est exercée.

En revanche, les membres de la direction peuvent, sciemment, ne pas effectuer les contrôles requis ou ignorer des informations émanant des personnes placées sous leur autorité. Dans cette hypothèse, il est alors possible, pour une équipe de direction, de fausser volontairement les résultats et de dissimuler ses agissements. Un conseil d'administration actif peut identifier et corriger ce type de dysfonctionnement, dès lors qu'il dispose d'un système de communication efficace et d'équipes de financiers et d'auditeurs internes compétents.

### **Les directeurs financiers**

Ils ont un rôle prédominant, puisque leurs activités de contrôle sont exercées au sein d'unités opérationnelles et fonctionnelles de l'organisation verticale et horizontale.

### **Les auditeurs internes**

Les auditeurs internes jouent un rôle primordial relativement à l'évaluation des systèmes de contrôle interne, qu'ils contribuent à maintenir à un niveau d'efficacité satisfaisant. Par ailleurs, en raison de leur position au sein de l'entreprise, et de l'autorité dont ils sont investis, **les auditeurs internes assument une mission stratégique relativement au suivi du fonctionnement du système de contrôle interne.**

### **Les autres membres du personnel**

Le contrôle interne relève également de la responsabilité de l'ensemble des salariés de l'entreprise. Cette donnée doit être mentionnée de façon explicite dans le contrat de travail de chaque salarié ; l'ensemble des employés produisent des informations utilisées par le système de contrôle interne ou accomplissent des tâches nécessaires à la réalisation du dit contrôle.

Enfin, les salariés de l'entreprise sont tenus d'informer leur supérieur hiérarchique d'éventuels problèmes d'activités constatés, des cas de non respect des codes déontologiques ou de règlement interne.

Des **agents extérieurs à l'entreprise** contribuent également à la réalisation des objectifs de l'entreprise. Les auditeurs externes y contribuent de façon directe en apportant **un point de vue indépendant par l'examen des états financiers**, et indirectement, **en fournissant des informations utiles aux organes exécutifs et sociaux de l'entreprise**, lors de l'exécution de leur mission. Le législateur, les autorités de tutelle, les clients, les analystes financiers et la presse sont également susceptibles de fournir des informations utiles quant au déroulement du contrôle interne. Ces tiers ne sont en revanche, pas responsables du système de contrôle interne.



### 3- La mise en place d'un système de contrôle interne :

Le contrôle interne est conçu pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs généraux de l'organisation. Dès lors, **la fixation d'objectifs** clairs constitue une condition préalable à la conception d'un **processus de contrôle interne efficace**.

Le contrôle interne est constitué de cinq étapes interdépendantes:

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

Ces composantes définissent une méthode de référence pour la conception d'un système de contrôle interne, et fournissent une base d'évaluation possible du contrôle interne. Ces composantes s'appliquent à tous les aspects du fonctionnement d'une organisation.

Les présentes lignes directrices fournissent un cadre général. Lors de leur mise en oeuvre, le management est responsable de l'élaboration de politiques, procédures et pratiques détaillées et adaptées aux activités de l'organisation et doit s'assurer qu'elles font partie intégrante de ces dernières.

#### ➔ Lien entre les objectifs et les composantes du contrôle interne :

Il existe un lien direct entre les objectifs généraux, qui représentent ce qu'une organisation s'efforce de réaliser, et les composantes du contrôle interne, qui représentent les instruments nécessaires à leur réalisation. Ce lien peut être représenté schématiquement par une matrice à trois dimensions, de la forme d'un cube.





Les colonnes verticales représentent les quatre objectifs généraux rendre compte (et faire rapport), conformité (aux lois et réglementations), opérations (ordonnées, éthiques, économiques, efficaces et efficaces) et protection des ressources, les rangs horizontaux, les cinq composantes, et la troisième dimension de la matrice correspond aux différentes divisions de l'organisation et à ses départements.

De même, les cinq composantes sont pertinentes pour chacun des quatre objectifs généraux. Si l'on s'attache par exemple à l'objectif d'efficacité et d'efficience des opérations, il est clair que les cinq composantes interviennent et jouent un rôle dans sa réalisation. Le contrôle interne s'applique aussi bien à l'organisation tout entière qu'à ses départements pris isolément. Ce lien est représenté par la troisième dimension, qui représente l'organisation entière, les entités et les départements. Il est ainsi possible de se focaliser sur n'importe quelle cellule de la matrice prise en particulier.

Si le système de contrôle interne ainsi défini est pertinent et applicable à toutes les organisations, la manière dont la direction le met en œuvre varie largement en fonction de la nature de l'organisation et dépend d'un certain nombre de facteurs qui lui sont spécifiques.

Ces facteurs comprennent, notamment, la structure de l'organisation, le profil de risque, l'environnement opérationnel, la taille, la complexité, les activités et le degré de réglementation. Au vu de la situation spécifique de l'organisation, les responsables opéreront une série de choix en ce qui concerne la complexité des processus et des méthodologies mises en œuvre pour appliquer les composantes du système de contrôle interne.

## **Environnement de contrôle**

L'environnement de contrôle reflète la culture d'une organisation puisqu'il détermine le niveau de sensibilisation de son personnel au besoin de contrôle. Il constitue le fondement de toutes les autres composantes du contrôle interne, en fournissant une discipline et une structure.

Les facteurs constitutifs de l'environnement de contrôle sont:

- (1) l'intégrité tant personnelle que professionnelle et les valeurs éthiques des responsables et du personnel, en ce compris un état d'esprit constructif à l'égard du contrôle interne, en tout temps et à travers toute l'organisation;
- (2) l'engagement à un niveau de compétence;
- (3) le style de management (en l'occurrence, la philosophie des responsables et leur manière d'opérer);
- (4) la structure de l'organisation;
- (5) les politiques et pratiques en matière de ressources humaines.

### **a) L'intégrité tant personnelle que professionnelle et les valeurs éthiques des responsables et du personnel**

Toute personne active dans l'organisation — tant les responsables que le personnel doit prouver son intégrité personnelle et professionnelle, et de son respect l'éthique; tous doivent en permanence observer les codes de conduite en vigueur, par exemple, en s'obligeant, d'une part, à déclarer les intérêts financiers personnels qu'ils peuvent avoir, les fonctions qu'ils pourraient exercer en dehors de l'organisation ou les dons qu'ils reçoivent (s'ils proviennent, par exemple, des élus ou de hauts fonctionnaires) et, d'autre part, à signaler tout conflit d'intérêts.

### **b) L'engagement à un niveau de compétence**

Les responsables et le personnel doivent veiller à garder un niveau de compétence qui leur permette de comprendre toute l'importance d'élaborer, de mettre en oeuvre, et de maintenir un bon contrôle interne et de s'acquitter de leurs tâches en vue de réaliser les objectifs généraux du contrôle interne et la mission de l'organisation. Chacun, au sein d'une organisation, participe au contrôle interne à son niveau et dans les limites des responsabilités qui sont les siennes.

Les responsables et leur personnel doivent, dès lors, entretenir et démontrer un niveau de compétence propre à évaluer les risques et assurer un travail efficace et efficient, et faire preuve d'une compréhension des contrôles internes suffisante pour leur permettre de s'acquitter efficacement de leurs responsabilités.

Au travers d'actions de formation, par exemple, on peut arriver à accroître la sensibilité des fonctionnaires aux objectifs du contrôle interne et, en particulier, à l'objectif d'opérations éthiques.

### **c) Le style de management**

Le style de management (c'est-à-dire la philosophie des responsables et leur manière d'opérer) reflète les éléments suivants:

- L'attitude permanente d'adhésion au contrôle interne, l'indépendance, la compétence et la volonté de montrer l'exemple;
- Un code de conduite défini par les responsables ainsi qu'une assistance et des évaluations de performance qui tiennent compte des objectifs du contrôle interne et, en particulier, de celui qui a pour finalité la réalisation d'opérations éthiques.

L'état d'esprit défini par la haute direction se reflète dans tous les aspects des actions menées par la direction. L'engagement, l'implication et le soutien des hauts responsables politiques et des parlementaires pour asseoir ce style de management favorisent une attitude positive et sont déterminants pour le maintien d'une attitude constructive et d'adhésion au contrôle interne dans l'organisation.

Dans l'exercice de sa fonction, la direction doit donner l'exemple au travers de ses propres actions et sa conduite doit être le modèle de ce qu'il est bon de faire plutôt que l'image de ce qui n'est qu'acceptable ou simplement commode. Les politiques, les procédures et les pratiques de la direction doivent, tout particulièrement, promouvoir des façons de faire qui répondent à l'ensemble des critères énoncés: ordre, éthique, économie, efficacité et efficacité.

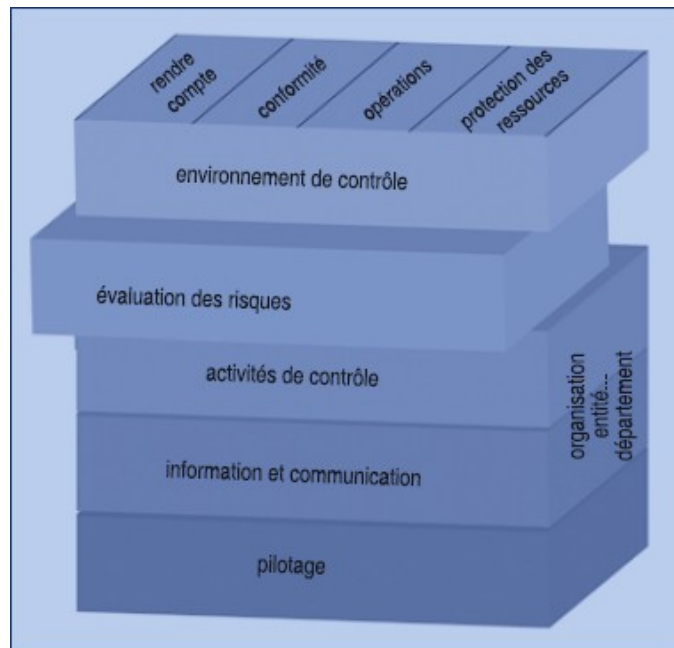
### **d) Structure de l'organisation**

La structure organisationnelle définit les principaux domaines d'autorité et de responsabilité d'une organisation. Les délégations de pouvoirs et l'obligation de rendre compte ont trait à la manière dont cette autorité et ces responsabilités sont déléguées dans l'ensemble de l'organisation. Qui dit habilitation ou obligation de rendre compte dit établissement de rapports. Il est, dès lors, nécessaire que des canaux d'information appropriés soient définis. Dans des circonstances exceptionnelles, il doit être possible d'ajouter d'autres canaux d'information à ceux qui existent, notamment dans les cas où le management est lui-même impliqué dans des irrégularités.

### **e) Politiques et pratiques en matière de ressources humaines**

Le personnel constitue un aspect important du contrôle interne. Il est nécessaire de s'entourer de personnes compétentes et dignes de confiance pour assurer un contrôle efficace. C'est ce qui fait que les méthodes de recrutement, de formation, d'évaluation, de rémunération, et de promotion jouent un rôle important dans l'environnement de contrôle. La présence de managers et d'agents qui comprennent bien les contrôles internes et qui sont prêts à prendre des responsabilités dans ce cadre est indispensable si l'on veut disposer d'un contrôle interne efficace.

## Evaluation des risques



L'évaluation des risques est le processus qui consiste à identifier et à analyser les risques pertinents susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'organisation, et à déterminer la réponse à y apporter.

Elle implique les éléments suivants:

- (1) Identification des risques
- (2) Analyse des risques
- (3) Evaluation du degré d'aversion au risque de l'organisation
- (4) Mise au point des réponses à y apporter:

En tant que composante du contrôle interne, l'évaluation des risques joue un rôle crucial dans la sélection des activités de contrôle appropriées à entreprendre. Elle se définit comme le processus qui consiste à la fois à identifier et évaluer les risques pertinents susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'organisation, et à déterminer ensuite la réponse à y apporter.

En conséquence, la définition des objectifs de l'organisation doit précéder l'évaluation des risques. La séquence normale est donc la suivante:

Vient tout d'abord l'étape de détermination des objectifs qui permet ensuite aux responsables d'identifier les risques qui sont susceptibles d'avoir un impact sur leur réalisation et de prendre, dans un troisième temps, les mesures nécessaires à la gestion de ces risques. Cela implique un processus continu d'évaluation des risques et de gestion de leur impact

en tenant compte du rapport coût/efficacité et à l'aide d'un personnel possédant les compétences requises pour identifier et apprécier les risques potentiels. Comme les activités de contrôle interne constituent un moyen pour traiter les risques, elles sont conçues pour contenir l'incertitude des résultats qui a été identifiée.

### **a) Identification des risques**

L'approche stratégique de l'évaluation des risques repose sur une démarche qui consiste à identifier les risques au regard des objectifs clés de l'organisation. Les risques ainsi identifiés sont alors analysés et évalués, et résultent en un nombre restreint de risques majeurs.

L'identification des risques majeurs ne détermine pas uniquement les priorités en termes d'affectation des ressources allouées à l'évaluation des risques, mais aussi la répartition des responsabilités en vue de la gestion de ces risques.

Les performances d'un organisme peuvent être menacées par des facteurs aussi bien externes qu'internes, dont l'impact peut se mesurer tant à l'échelle de l'organisation qu'au niveau d'une activité donnée.

Il faut que l'identification des risques soit exhaustive. L'identification des risques doit constituer un processus continu et itératif et est souvent intégrée au processus de planification.

Il est nécessaire de se doter d'outils appropriés pour identifier les risques. Deux des outils les plus communément utilisés sont la commande d'une analyse des risques et l'auto-évaluation des risques.

- **Mise en place d'une analyse des risques**

Il s'agit d'une procédure du sommet à la base (top-down). Une équipe est mise sur pied pour examiner l'ensemble des opérations et des activités de l'organisation à la lumière de ses objectifs et pour identifier les risques qui en découlent. L'équipe mène une série d'entretiens avec les membres importants du personnel à tous les niveaux de l'organisation afin de dresser un profil de risque pour toutes les activités et d'identifier ainsi les domaines, les activités et les fonctions stratégiques susceptibles d'être particulièrement vulnérables aux risques (tels que le risque de fraude et de corruption).

- **Auto-évaluation des risques**

Il s'agit d'une approche de la base au sommet (bottom-up). Chaque niveau et partie de l'organisation sont invités à revoir ses activités et à faire remonter vers le haut son diagnostic des risques. Cette démarche peut revêtir la forme d'une procédure documentaire (avec un cadre de diagnostic établi par le biais de questionnaires) ou via une approche avec groupe de travail.

## **b) Evaluation des risques**

Afin de décider comment gérer les risques, il est essentiel de ne pas se borner à constater le principe de l'existence d'un certain type de risque mais il s'agit aussi d'évaluer son impact éventuel et sa probabilité de survenance. La méthodologie de l'analyse des risques peut varier, surtout parce que de nombreux risques sont difficiles à quantifier (par exemple, risques portant sur la réputation de l'organisation), tandis que d'autres se prêtent facilement à une analyse chiffrée (particulièrement les risques financiers). En ce sens, l'évaluation des risques relève plus d'un art que d'une science. Toutefois, l'utilisation de critères systématiques d'estimation des risques atténuera la subjectivité du processus en fournissant un cadre pour les jugements à poser.

L'un des principaux buts de l'évaluation des risques consiste à attirer l'attention de la direction sur les domaines de risque qui appellent des mesures et sur leur degré de priorité. A cet effet, il sera habituellement nécessaire de développer un cadre pour classer l'ensemble des risques, par exemple, comme élevé, moyen ou bas. Il est généralement préférable de réduire au minimum le nombre de ces catégories.

Semblable évaluation permet de classer les risques de manière à fixer des priorités de gestion et à présenter à la direction des informations utiles à la prise de décision quant aux risques qui doivent être gérés (par exemple, ceux présentant à la fois un impact potentiel majeur et une probabilité élevée de survenance du risque).

## **c) Estimation du degré d'aversion au risque de l'organisation**

L'un des principaux déterminants de la stratégie de réponse aux risques réside dans le degré d'aversion au risque de l'organisation. Le degré d'aversion au risque d'une organisation correspond au niveau de risque qu'elle est prête à courir avant d'estimer qu'il est nécessaire d'intervenir.

Le degré d'aversion au risque d'une organisation dépendra de sa perception de l'importance des risques. Par exemple, le niveau maximal de perte financière tolérable peut varier en fonction d'un certain nombre d'éléments, dont l'importance du budget susceptible d'être affecté, l'origine de la perte ou les risques associés au même événement, comme le risque qu'il s'accompagne d'une publicité défavorable à l'organisation.

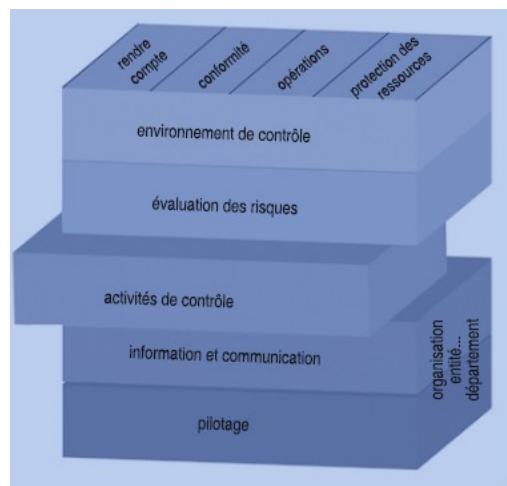
## **d) Réponses à apporter aux risques**

Les mesures de réponse au risque peuvent être subdivisées en quatre catégories. Dans certains cas, le risque peut être transféré ou toléré, ou nécessiter de mettre un terme à une activité. Néanmoins, dans la plupart des cas, le risque devra être traité et l'organisme devra mettre en œuvre et maintenir un système de contrôle interne efficace afin de le maintenir à un niveau acceptable.

Le traitement n'a pas nécessairement pour objectif d'éliminer totalement le risque, mais plutôt de le maîtriser. Les procédures mises en place par une organisation en vue de gérer le risque sont appelées activités de contrôle interne. L'évaluation des risques joue un rôle crucial dans la sélection des activités de contrôle appropriées à entreprendre.

Dans le cadre de l'élaboration d'un système de contrôle interne, il est important de veiller à ce que l'activité de contrôle mise en place soit proportionnée au risque. Mis à part les risques dont les conséquences seraient extrêmement préjudiciables à l'organisation, il suffit normalement de mettre au point un contrôle qui offre une assurance raisonnable de limiter les pertes à un niveau jugé acceptable au regard de l'aversion au risque de l'organisation. A chaque contrôle est associé un coût et l'activité de contrôle doit être rentable par rapport au risque qu'elle traite.

### **Activités de contrôle**



Les activités de contrôle correspondent à l'ensemble des politiques et des procédures mises en place pour maîtriser les risques et réaliser les objectifs de l'organisation.

Pour être efficaces, les activités de contrôle doivent être appropriées; fonctionner de manière cohérente, conformément aux plans, tout au long de la période; respecter un équilibre entre coût et bénéfices; être exhaustives, raisonnables et directement liées aux objectifs du contrôle.



Les activités de contrôle peuvent se définir comme l'ensemble des politiques et des procédures mises en place pour maîtriser les risques et réaliser les objectifs de l'organisation.

Les activités de contrôle comprennent un large éventail de politiques et de procédures aussi diverses que:

### **a) Procédures d'autorisation et d'approbation**

Les procédures d'autorisation, qui doivent être documentées et clairement communiquées aux responsables et aux agents, doivent prévoir les conditions et les termes à respecter pour que l'autorisation soit accordée.

Le fait de se conformer aux termes d'une autorisation signifie que les agents s'acquittent de leurs fonctions conformément aux lignes directrices et dans les limites tracées par la direction ou par la législation.

### **b) Séparation des tâches (autorisation, traitement, enregistrement, analyse)**

Il faut au contraire veiller à ce que les fonctions et les responsabilités soient systématiquement réparties entre plusieurs personnes afin de garantir l'efficacité des contrôles et l'existence d'un équilibre des pouvoirs.

### **c) Contrôle de l'accès aux ressources et aux documents**

L'accès aux ressources et aux documents doit être limité aux personnes habilitées, qui ont à répondre de leur garde ou de leur utilisation. Pour rendre compte de la garde, on peut s'appuyer sur l'existence de reçus, inventaires ou tout autre note portant sur cette garde et reprenant le transfert de garde.

### **d) Vérifications**

Les transactions et les événements importants doivent être vérifiés avant et après leur traitement. Par exemple, lorsque des biens sont livrés, le nombre fourni doit être comparé au nombre commandé. Par la suite, le nombre de biens facturés est comparé au nombre effectivement reçu. Le stock peut aussi être contrôlé au moyen de sondages.

### **e) Réconciliations**

Les enregistrements sont comparés régulièrement aux documents appropriés: par exemple, les pièces comptables relatives aux comptes en banque sont comparées aux relevés bancaires correspondants.

### **f) Analyses de performance opérationnelle**

La performance opérationnelle est analysée régulièrement sur la base d'un ensemble de normes permettant de mesurer l'efficacité et l'efficience.

### **g) Analyses des opérations, des processus et des activités**

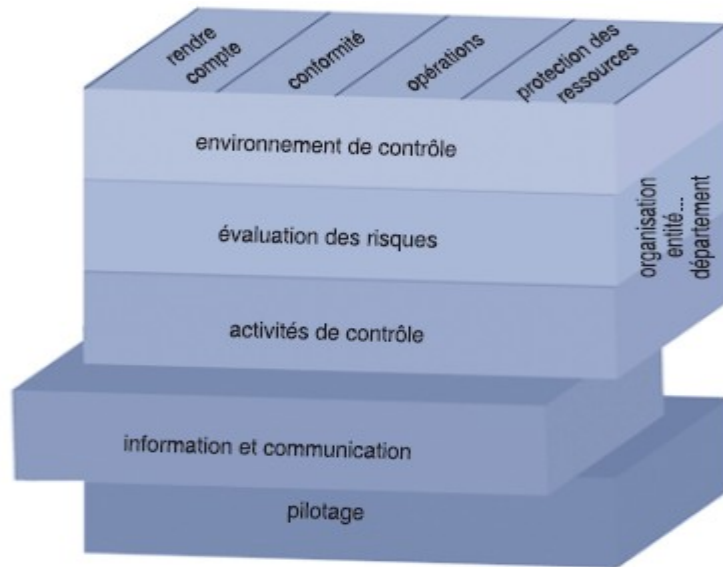
Les opérations, les processus et les activités doivent être périodiquement analysés pour s'assurer qu'ils sont en accord avec les réglementations, politiques, procédures et autres exigences actuelles.

### **h) Supervision (affectation, analyse et approbation, lignes directrices et formation)**

La réalisation des objectifs du contrôle interne suppose également que les superviseurs soient qualifiés. Pour confier un travail à un agent, le vérifier et l'approuver, il est nécessaire de:

- communiquer clairement à chaque membre du personnel les fonctions, les responsabilités et les obligations de rendre compte qui lui sont assignés;
- vérifier systématiquement, au degré qui convient, le travail de chaque membre du personnel;
- approuver le travail à des moments clés pour s'assurer qu'il se déroule comme prévu.

### **Information et Communication**



L'information et la communication sont essentielles à la réalisation de l'ensemble des objectifs du contrôle interne.

### **a) Information**

L'information pertinente doit être identifiée, recueillie et communiquée sous une forme et dans des délais qui permettent au personnel de procéder aux activités de contrôle interne dont il a la charge et d'assumer ses autres responsabilités (transmettre la bonne information au bon moment aux bonnes personnes). Dès lors, le système de contrôle interne en tant que tel et l'ensemble des transactions et des événements importants que l'organisation peut avoir à gérer doivent faire l'objet d'une documentation complète.

La capacité des responsables à prendre les décisions appropriées est conditionnée par la qualité de l'information; il s'agit donc qu'elle soit adéquate, disponible en temps opportun, à jour, exacte et accessible.

La capacité des responsables à prendre les décisions appropriées est tributaire de la qualité de l'information; celle-ci doit donc satisfaire aux critères suivants:

- adéquation (l'information nécessaire est-elle présente ?);
- délai (est-elle disponible en temps voulu ?);
- à jour (est-ce la dernière information en date disponible ?);
- exactitude (est-elle correcte ?);
- accessibilité (peut-elle être obtenue aisément par les parties intéressées ?).

En vue de garantir la qualité de l'information et des rapports, de s'acquitter des activités de contrôle interne et des responsabilités et d'accroître l'efficacité et l'efficience du suivi, le système de contrôle

interne en tant que tel et l'ensemble des transactions et des événements importants doivent faire l'objet d'une documentation exhaustive et claire (par exemple, par le biais d'organigrammes et de descriptifs). La documentation existante devra pouvoir être consultée à tout moment.

## **b) Communication**

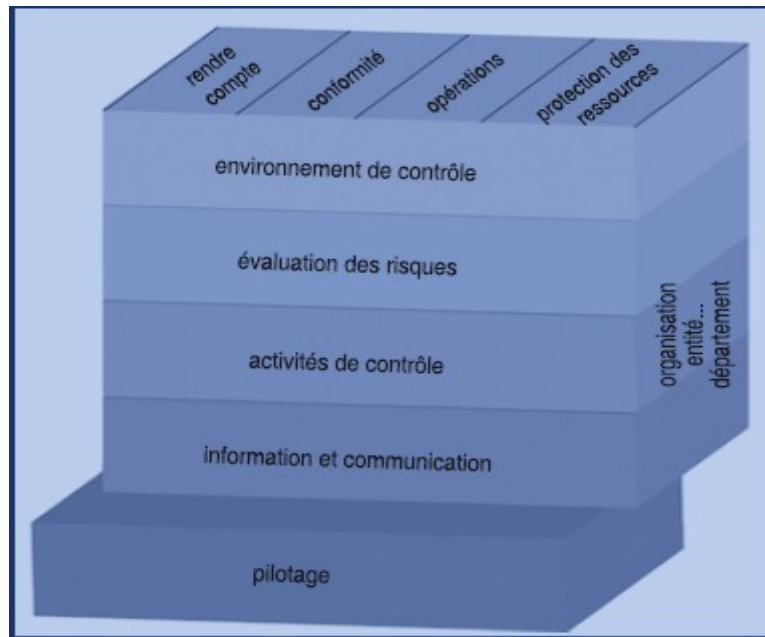
Une communication efficace doit circuler de manière ascendante, transversale et descendante dans l'organisation, dans toutes ses composantes et dans l'ensemble de sa structure. Les plus hauts responsables de l'organisation doivent transmettre un message clair à tous les membres du personnel sur l'importance des responsabilités de chacun en matière de contrôle interne. Tous doivent comprendre le rôle qu'ils sont appelés à jouer dans le système de contrôle interne, ainsi que la manière dont leurs propres activités s'articulent avec celles des autres membres du personnel.

A la base de la communication se trouve l'information. C'est pourquoi la communication doit répondre aux attentes de groupes et d'individus en leur permettant de s'acquitter efficacement de leurs responsabilités.

La communication doit sensibiliser le personnel à l'importance et à l'utilité d'un contrôle interne efficace, faire connaître le degré d'aversion au risque de l'organisation et son degré de tolérance au risque et rendre le personnel conscient de son rôle et de ses responsabilités dans la mise en oeuvre et le support à apporter aux composantes du contrôle interne.

Outre la communication interne, la direction doit assurer l'existence de moyens de communication adéquats avec les interlocuteurs externes et recueillir des informations de ces interlocuteurs, étant donné que la communication externe peut fournir une information susceptible d'avoir un impact sur la réalisation, par l'organisation, de ses objectifs.

## **Pilotage**



Les systèmes de contrôle interne doivent faire l'objet d'un suivi destiné à en vérifier la qualité au fil du temps. Ce suivi peut s'opérer au moyen d'activités de routine, par des évaluations ponctuelles ou encore en combinant les deux méthodes.

### **a) Pilotage permanent**

Le pilotage ou le suivi permanent du contrôle interne s'inscrit dans le cadre des activités d'exploitation courantes et récurrentes d'une organisation et comprend des contrôles réguliers effectués par la direction et le personnel d'encadrement, ainsi que d'autres actions effectuées par le personnel dans le cadre même des tâches qu'il a à accomplir.

Les activités de pilotage permanent portent sur chacune des composantes du contrôle interne et tend à empêcher que les systèmes de contrôle interne fonctionnent de manière contraire aux règles, à l'éthique ou aux critères d'économie, d'efficience et d'efficacité.

### **b) Evaluations ponctuelles**

Les évaluations ponctuelles varieront en étendue et en fréquence essentiellement en fonction de l'évaluation des risques et de l'efficacité des procédures de pilotage permanent.

Les évaluations ponctuelles spécifiques portent sur l'efficacité du système de contrôle interne et garantissent que le contrôle interne atteint les résultats attendus sur la base de méthodes et procédures prédéfinies. Les faiblesses du contrôle interne doivent être signalées au niveau approprié de direction.

Les procédures de suivi doivent garantir que les conclusions d'audit et les recommandations qui en résultent sont mises en oeuvre de manière appropriée et sans retard.

Le suivi du contrôle interne garantit que les contrôles fonctionnent comme prévu et qu'ils sont mis à jour en fonction de l'évolution de l'environnement dans lequel opère l'organisation. Le suivi doit aussi évaluer si, dans la réalisation de la mission de l'organisation, les objectifs généraux, repris dans la définition du contrôle interne, ont été atteints. Pour cela, il convient de mettre en place un ensemble d'activités permanentes de pilotage, des évaluations ponctuelles ou de combiner les deux méthodes. Le suivi des activités de contrôle interne doit être clairement distingué de l'analyse des opérations d'une organisation, qui constitue, quant à elle, une activité de contrôle interne.

En général, la combinaison du suivi permanent et des évaluations ponctuelles permettra d'assurer que le système de contrôle interne conserve son efficacité dans le temps.

Toutes les faiblesses décelées dans le cadre du suivi permanent ou à la suite d'évaluations ponctuelles doivent être signalées aux personnes habilitées à prendre les mesures nécessaires. Le terme «faiblesse» définit un état susceptible d'avoir une incidence sur la capacité d'une organisation à réaliser ses objectifs généraux. Une faiblesse peut, dès lors, correspondre à une carence perçue, potentielle ou avérée, ou à une opportunité de renforcer le contrôle interne afin d'accroître la probabilité d'atteindre les objectifs généraux de l'organisation.

Le suivi et le pilotage du contrôle interne doivent comprendre des politiques et des procédures garantissant que les conclusions des audits et des autres formes d'évaluation sont mises en oeuvre de la manière appropriée et sans retard.

## 4- Le contrôle interne dans les principaux circuits de

### l'entreprise :

#### a) les circuits :

Nous allons aborder trois circuits importants qui se déroulent à l'intérieur de l'entreprise :

- Les achats
- Les ventes
- La gestion des ressources humaines

#### b) le circuit des achats :

- La commande
- Le système de contrôle interne doit donner une assurance raisonnable que :
- Les commandes sont effectuées en fonction des besoins de l'entreprise
- Pour des quantités optimales
- Et par des personnes autorisées

Les procédures mises en place doivent permettre de répondre aux questions suivantes :

- Qui peut déclencher la commande ?
- Quand passer la commande ?
- Combien faut-il commander ?
- A qui doit-on commander ?

#### ▪ **L'acceptation des livraisons :**

Dans cette deuxième phase du circuit des achats, les objectifs du contrôle interne sont essentiellement au nombre de deux :

- Il faut surveiller les délais de livraison
- Il faut que les livraisons correspondent à ce qui a été commandé

Les moyens de contrôle interne à mettre en œuvre sont les suivants :

- Etablir une pièce justificative pour chaque entrée (bon de réception)
- Vérifier la conformité des réceptions avec les commandes
- L'acceptation de la réception doit être signée sans délai à la fonction achats (qui surveille les délais de livraison à partir des bons de commande et effectue les relances nécessaires).

#### ▪ **La constatation de la dette :**

Le contrôle interne doit garantir que les dettes soient constatées au fur et à mesure de la réception et que la comptabilité est correctement organisée pour traiter ces opérations.

### ▪ **Le paiement des factures :**

Les objectifs du contrôle interne sont d'abord les objectifs énumérés dans les trois phases précédentes ; mais il y a trois objectifs bien spécifiques au règlement des factures :

- Toute facture ne peut être payée qu'après avoir été contrôlée.
- La mise en paiement doit être dûment autorisée.
- Toute facture ne peut être payée qu'une seule fois.

Les informations de gestion relatives aux achats

Le bon logiciel comptable permettra une analyse multiple des achats du départ de la comptabilité par le moyen de la « multi-imputation » des charges et produites :

- Par nature en comptabilité générale
- Par centre de responsabilité, localisations, etc. dans une deuxième comptabilité analytique
- Etc....

## c) **Les ventes :**

### ▪ **La commande du client**

Les objectifs du contrôle interne sont les suivants :

- Exécution rapide de toutes les commandes
- Les conditions octroyées aux clients (prix, délai de paiement, etc. ...) doivent être conformes aux instructions de la direction
- Les commandes doivent émaner que de clients solvables
- Enregistrement systématique de toutes les commandes acceptées.

Livraison et facturation

Au niveau du contrôle interne, les procédures doivent donner l'assurance que :

- Les factures sont toutes correctement et rapidement établies
- Les quantités livrées sont toutes facturées.
- Les prix sont correctement appliqués et les différentes remises autorisées
- La facture doit être arithmétiquement correcte.  
Enregistrement des factures.

Le contrôle interne doit garantir le caractère complet et correct des enregistrements comptables et statistiques.



▪ **Suivi des clients :**

En ce qui concerne le suivi des comptes clients, le contrôle interne poursuit essentiellement deux objectifs :

- Assurer la relance des arriérés
- Permettre la constatation de la dépréciation de certaines créances

L'édition d'une balance âgée permet de détecter rapidement les arriérés et le suivi des comptes clients est fait par une personne n'ayant pas accès aux opérations de trésorerie.

▪ **Informations de gestion relatives aux ventes**

Le système d'information dépendra de la structure de l'entreprise, de sa taille et de la nature de son activité. Ces informations peuvent être des différents types suivants :

- Activités commerciales (prises de commandes par magasin ; écart entre prises de commandes réelles ; marges par vendeur et par magasin ; etc....
- Portefeuille commandes : encours de commande et acomptes reçus
- Facturation : comparaison du CA avec le budget et l'exercice précédent.
- Postes ouverts clients : les clients débiteurs le plus importants ; les clients le plus anciens.

**d) les ressources humaines :**

▪ **Les objectifs du contrôle interne**

En matière de personne le contrôle interne doit essentiellement garantir :

- Une embauche cohérente avec les besoins de l'entreprise.
- Le paiement de rémunérations du personnel existant.
- Le paiement des rémunérations selon les instructions de la direction.
- Le paiement dans les délais des dettes sociales et fiscales.
- L'enregistrement correct des charges de personnel.
- Une gestion des ressources humaines cohérentes avec les objectifs de l'entreprise.

## ▪ **Les moyens de contrôle interne**

Au niveau de l'embauche, il faut définir une procédure qui comprend schématiquement les étapes suivantes :

- La demande d'embauche doit correspondre a un besoin réel et justifié)
- La définition du poste et profil
- La méthode de recherche des candidats
- La décision finale d'embauche (doit être autorisée par un responsable qui varie selon l'importance et la nature du poste à pourvoir)
- L'avis de décision d'embauche doit être communiqué, de préférence par la rémunération de départ ; la qualification)
- Créer un dossier individuel

Le paiement des rémunérations doit être confirme aux instructions de la Direction ; ceci implique plusieurs tâches :

- Suivi des heures prestées
- Valorisation du temps de travail
- Approbation des éléments de paie
- Paiement proprement dit

Les éléments de base du contrôle interne pour le paiement normal des dettes en matière d'ONSS et précompte professionnel sont à cet égard essentiellement la compétence de personnel et la supervision par un responsable de la correction des diverses déclarations et du respect des délais.

Il faut que la comptabilité soit informée à temps et de manière complète de tous les éléments nécessaires à enregistrer les écritures de salaires et les provisions salariales, sociales, et fiscales.

La gestion des ressources humaines doit fournir une assurance raisonnable que :

- La rotation du personnel est maintenue à un niveau de risque acceptable.
- Les ressources humaines sont maintenues à un niveau quantitatif et qualitatif approprié.
- Les travailleurs reçoivent la formation requise.
- Le personnel est évalué périodiquement.

- Le personnel est informé des résultats de l'évaluation, de ses performances, et de ses perspectives de carrières.

## e) les stocks

Le contrôle interne poursuit essentiellement deux objectifs :

- La sauvegarde des stocks.
- L'enregistrement correct des stocks en comptabilité.

### ▪ **Les moyens de contrôle interne :**

La fonction de magasin (fonction de protection) doit être séparée des fonctions opérationnelles (achats ; ventes) et des fonctions d'enregistrements (comptabilité générale ; inventaire permanent) :

- Centralisation géographique des stocks.
- Regroupement des produits par grandes catégories.
- Division du magasin en zone de stockage comportant une adresse géographique.
- Des méthodes de rangement rationnelles.
- La séparation des quais de réception et d'expédition des lieux de stockage proprement dit.

Il est clair que le personnel des magasins doit être intègre et compétent.

Selon la taille et l'organisation de l'entreprise, le contrôle physique des stocks peut être effectué de deux manières parfois combinées :

- Un inventaire de fin d'exercice.
- Des contrôles tournants effectués tout au long de l'exercice sur base de l'inventaire permanent.

### ▪ **Les méthodes admises d'évaluation des stocks**

#### **en cours sont :**

- Pour les stocks le prix d'acquisition ou de fabrication est admis selon des méthodes (prix moyen pondéré ; LIFO ; FIFO ; le prix individualisé).
- Pour les travaux en cours, l'entreprise a le choix entre une valorisation au prix de revient ou la prise en compte d'un bénéfice au fur et à mesure de l'état d'avancement des travaux.

## f) Les valeurs immobilisées :

En matière, l'objectifs du contrôle interne est essentiellement de garantir une sélection comprend les étapes suivantes :

- Etablissement d'une liste des investissements possibles.
- Analyse de la rentabilité des investissements prévus.
- Sélection des projets
- Approbation de la dépense

En matière de conservation physique des immobilisées, les mesures de contrôle interne sont normalement les suivantes :

- Effectuer un inventaire périodique de manière à identifier les pertes, les vols, les destructions, etc. Ceci permettra le cas échéant de renforcer les mesures de protection.
- Désigner un responsable de la fonction de protection qu'est la fonction d'entretien des immobilisés.
- La couverture par une assurance des principaux risques (vol, incendie, etc....).
- Le suivi de chaque immobilisé est effectué à l'aide d'un système de fiche (ou système informatique) qui renseigne notamment sur :
  - ▶ La nature du bien.
  - ▶ La date d'installation ou de mise en service.
  - ▶ La localisation.
  - ▶ Les références comptables (numéro de facture, taux d'amortissement, compte d'immobilisé, etc.).
  - ▶ La valeur réévaluée le cas échéant.
  - ▶ Le plan d'amortissement.
  - ▶ En cas de désinvestissement, la référence du document de sortie.
  - ▶ Le cas échéant les dépenses de répartition et d'entretien.

## **D- Les limites du contrôle interne :**

Il faut toujours garder à l'esprit que tout SCI, aussi bien conçu et appliqué soit il ne peut fournir au plus qu'une assurance raisonnable à la direction quant à la réalisation des objectifs. En effet, étant donné qu'elle est essentiellement basée sur le facteur humain, toute structure de contrôle interne peut être affectée par une erreur de conception, de jugement ou d'interprétation, par l'équivoque, la nonchalance la fatigue ou encore la distraction. Les facteurs suivants peuvent avoir une influence négative sur l'efficacité du contrôle interne :

### **1- L'erreur de jugement :**

Le risque d'erreur humaine lors de la prise de décision ayant un impact sur les processus de l'office peut limiter l'efficacité des contrôles. Les personnes responsables sont souvent appelés à prendre des décisions dans un temps limité, en se basant sur les informations disponibles, mais incomplètes et en faisant face à la pression liée à la conduite des activités.

### **2- Les dysfonctionnements :**

Même les SCI bien conçus peuvent faire l'objet de dysfonctionnements, par exemple lorsque les collaborateurs interprètent les instructions de manière erronée, cèdent à la routine et ne sont plus attentifs aux erreurs. Une enquête sur des anomalies diverses peut ne pas être poursuivie assez loin ou une personne remplissant des fonctions en remplacement d'une autre (maladie, vacances) peut ne pas s'acquitter convenablement de sa tâche. Le CDF constate également souvent que des changements dans les systèmes sont induits avant que le personnel n'ait reçu la formation nécessaire pour réagir correctement.

### **3- Les contrôles outrepassés ou contournés par le management :**

Le SCI ne peut pas être plus efficace que les personnes responsables de son fonctionnement. Même au sein d'une entreprise efficacement contrôlée, un responsable peut être en mesure de contourner le SCI. Ceci signifie qu'un responsable peut déroger de façon illégitime aux normes et procédures prescrites, par exemple pour en tirer un profit personnel ou afin de dissimiler la non-conformité de l'activité de son office à certaines obligations légales.

### **4- collusion :**

Deux ou plusieurs individus agissent collectivement pour accomplir et dissimuler une action peuvent fausser les informations financières ou de gestion d'une manière qui ne puisse être détectée par le SCI. Un employé chargé d'effectuer des contrôles peut réduire ceux-ci à néant agissant en collusion avec d'autres membres du personnel ou des tiers externes à l'entreprise.

### **5-Le rapport coût/bénéfice :**

Les ressources étant toujours limitées, les entreprises doivent comparer les coûts et les avantages relatifs des contrôles avant de les mettre en place. Lorsqu'on cherche à apprécier l'opportunité d'un nouveau contrôle, il est nécessaire d'étudier non seulement le risque d'une défaillance et l'impact possible sur l'entreprise mais également les coûts qu'entraînerait la mise en place de ce contrôle. Une décision quant à la mise en place d'un contrôle restera toujours partiellement basée sur des critères subjectifs. Toute la difficulté de l'analyse du rapport coûts/bénéfices consiste à définir le risque résiduel tolérable. Certains contrôles sont nécessaires et indispensables mais des contrôles excessifs vont à l'encontre du but recherché et peuvent devenir très coûteux.

## **Comparaisons :**

### **Contrôle interne v/s Contrôle externe :**

Le contrôle interne est assuré de manière indépendante au sein de la structure responsable de la gestion du budget. Le contrôle interne vise à assurer à cette structure que les objectifs sont atteints de façon économique, efficace et efficiente, que son patrimoine est correctement protégé et que les opérations sont légales régulières et justifiées. Cette fonction est assurée par des contrôles a priori et a posteriori et par des procédures mises en place par l'organe de direction et vérifiées. Dans les systèmes modernes de gestion, les contrôleurs internes assurent cette fonction et adressent des recommandations à l'instance de direction. Il convient de noter que, dans le système communautaire, le contrôle interne ne se limite pas à l'examen de la légalité et de la régularité, mais qu'il porte également sur le respect des principes de la bonne gestion financière.

En matière de contrôle externe, en revanche, il existe une institution tout à fait distincte et indépendante de l'autorité responsable de la gestion. Cette institution est, en règle générale, compétente pour l'ensemble des secteurs d'intervention publique et son activité comprend normalement l'audit des comptes, l'examen de la légalité des recettes et des dépenses ainsi que la vérification de la bonne gestion. Dans ce cas, il est permis de parler de contrôle global, l'objectif étant finalement, d'une part, de donner l'assurance que les comptes publics sont transparents et fiables, et que les opérations réalisées sont légales et, d'autre part, d'évaluer si les opérations de gestion ont permis d'atteindre les objectifs fixés, de manière économique et efficiente.

En principe, ces deux types de contrôle sont complémentaires: le contrôle externe prend en considération les résultats des vérifications opérées par le contrôle interne et en tient compte dans une large mesure. A partir de ces observations, le contrôle externe effectue des vérifications plus complètes, tout en évitant les doubles emplois superflus, s'il apparaît que le contrôle interne s'acquitte de sa fonction de manière satisfaisante.

### **Contrôle interne v/s contrôle de gestion :**

#### **Le contrôle interne :**

Le contrôle interne est l'ensemble des dispositifs organisés, formalisés et permanents mis en œuvre par les responsables d'un établissement ou d'un service pour :

- maîtriser le fonctionnement de leurs activités
- fournir une « assurance raisonnable » quant à la réalisation de leurs objectifs :
  - Fiabilité des informations comptables et financières
  - Protection des actifs et des ressources financières
  - Conformité des opérations aux lois et règlements
  - Optimisation des opérations, qualité de gestion

### **Le contrôle de gestion :**

Le contrôle de gestion est un « système de pilotage mis en œuvre par le responsable d'une unité ou d'un programme en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés, l'activité développée et les résultats obtenus, notamment par le biais d'outils comptables ou statistiques » (H. Guillaume).

Il s'est développé dans l'administration en même temps que se diffusaient de nouvelles pratiques de gestion publique inspirées des exemples étrangers.



## **Conclusion :**

Mettre en place un SCI efficace c'est :

- Créer un environnement de contrôle sain,
- Etablir une bonne gestion de l'information et de la communication
- Modéliser le processus ;
- Définir ses objectifs
- Evaluer les risques de ne pas atteindre de tels objectifs et intégrer dans le processus les actions de contrôles destinés à minimiser ces risques.

Mais ça ne s'arrête pas là ! En effet un tel projet nécessite également une évaluation régulière de tous les concepts susmentionnés afin de savoir si ces derniers sont toujours efficaces et d'actualité. Un SCI, même mis en place avec le plus grand soin possible, deviendra en effet rapidement inefficace s'il reste immobile et statique alors que l'environnement est, lui, en perpétuelle mouvance. La mise en place d'un SCI efficace est quant à lui un processus continu de réévaluation de chacune des composantes du contrôle interne qui doit être fait à la lumière des innombrables changements qui peuvent influencer la vie de l'entreprise.



## Le plan :

### **Introduction :**

#### **Généralités**

1. Historique
2. Définition
3. Principes de l'audit interne
4. Rôles et objectifs de L'audit interne

#### **II- Le métier d'auditeur en trois dimensions :**

1. Les outils et techniques de l'auditeur
2. Méthodologie de l'audit interne
3. Le comportement de l'auditeur :

#### **III-Types d'audit :**

1. Audit financier
2. Audit opérationnel
3. Audit Social
4. Audit Stratégique

#### **IV-La mise en place d'un service d'audit interne :**

#### **V-Les métiers avoisinants de l'audit interne :**

1. Audit interne et organisateur
2. Audit interne et inspection
3. Audit interne et risk management:
4. Audit Interne et Consultants Experts
5. Audit interne et audit externe

#### **L'audit interne vs contrôle interne**

### **Conclusion**

## **INTRODUCTION :**

### **Généralités :**

#### **1. Historique :**

### **DEFINITION DE L'AUDIT INTERNE :**

Selon l'IFACI, 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.

#### **2. LE COMITE D'AUDIT :**

- **Définition :**

Le comité d'audit est un comité créé au sein du conseil d'administration; il est composé d'administrateurs non membres du comité de direction et a pour but de faciliter l'exercice effectif de la surveillance par le conseil d'administration.

- **Recommandation :**

La Commission considère la création d'un comité d'audit permanent comme une réponse aux difficultés pratiques auxquelles peut se heurter l'exercice collégial de la mission de surveillance du conseil d'administration au sein des (grandes) entreprises d'investissement. Elle est par ailleurs d'avis qu'un tel comité renforce le contrôle interne ainsi que l'audit interne. La Commission recommande dès lors à ces entreprises de créer un comité d'audit permanent, en particulier lorsqu'elles encourent des risques nombreux et complexes. Lorsqu'une entreprise d'investissement souhaite créer un comité d'audit, elle consulte préalablement la Commission.

La Commission recommande aux filiales de l'entreprise d'investissement qui ne fournissent pas des services d'investissement ou qui sont établies à l'étranger, d'examiner s'il ne serait pas souhaitable de créer un comité d'audit au sein de leur conseil d'administration. En ce qui concerne les filiales établies à l'étranger, il convient évidemment de tenir compte des dispositions légales et/ou réglementaires et des instructions en vigueur au niveau local.

- **Composition, compétences et fonctionnement :**

Lors de la création d'un comité d'audit, le conseil d'administration établit un document fixant la composition, les compétences, le fonctionnement et les modalités du rapport à l'ensemble du conseil.

La Commission recommande qu'un comité d'audit comprenne au moins trois administrateurs non membres du comité de direction. Afin de renforcer son efficacité, les personnes suivantes participeront également aux réunions du comité d'audit, sans en être membres : éventuellement le président ou un membre du comité de direction, l'auditeur interne et le commissaire. Le comité d'audit peut, dans des circonstances exceptionnelles, décider que l'une ou plusieurs de ces personnes ne doivent pas être présentes.

Le comité d'audit peut se faire produire tout renseignement ou document utile et faire procéder à toute investigation. Il fait à cet égard appel au service d'audit interne de l'entreprise d'investissement, celui-ci demeurant toutefois sous la dépendance hiérarchique du comité de direction. Le comité d'audit fait régulièrement rapport au conseil d'administration. Son rôle ne peut en aucune façon faire double emploi avec celui de l'audit interne ni s'y substituer.

- **Champ d'action :**

Le comité d'audit favorise la communication entre les membres du conseil d'administration, le comité de direction, le service d'audit interne, les commissaires et la Commission bancaire et financière.

### **3 .ROLES ET OBJECTIFS DE L'AUDIT INTERNE :**

C'est une activité dont la finalité est d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs.

Elle se caractérise par la mise en œuvre d'une approche méthodique qui débouche sur une prise de position quant à la situation constatée, et des conseils pour améliorer le fonctionnement et la performance de l'organisation.

L'audit interne est un acteur majeur du dispositif de maîtrise des risques, du contrôle interne et du gouvernement d'entreprise. En ce qui concerne la maîtrise des risques, il a pour vocation de contribuer

à l'identification et à l'évaluation des risques auxquels l'entreprise est exposée, à accompagner la mise en place d'un dispositif global de gestion des risques, et à évaluer l'efficacité et la pertinence de ce dispositif, notamment du contrôle interne.

Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- réalisation et optimisation des opérations ;
- fiabilité des informations financières ;
- conformité aux lois et aux réglementations en vigueur.

Quant au gouvernement d'entreprise, l'audit interne est appelé à jouer un rôle croissant dans les processus de supervision de la bonne marche de l'entreprise par les différentes parties prenantes et en particulier le comité d'audit. Les évolutions en cours ou annoncées par les auditeurs internes montrent leur volonté de renforcer leur professionnalisme et d'enrichir leurs missions pour plus de valeur ajoutée au sein des organisations :

- améliorations méthodologiques en vue d'une meilleure efficacité ;
- contribution à la diffusion des meilleures pratiques et au benchmarking entre services ;
- renforcement quantitatif et qualitatif des ressources avec des équipes toujours mieux formées et plus spécialisées ;
- développement des missions en faveur du conseil, de la formation des opérationnels et de l'accompagnement du changement.
- L'importance de ces missions exige d'excellentes capacités d'écoute, de dialogue et de persuasion. Il s'agit d'une profession dans laquelle la pédagogie joue un rôle essentiel.

## **4.Principes :**

### **Principe de permanence et de continuité :**

Requiert de l'audit, la réalisation de ses missions et la présentation de ses conclusions en toute indépendance d'esprit, honnêteté, intellectuel, loyauté et impartialité ; pour cela, il ne doit pas être dans une position où il est à la fois juge et partie. Son objectivité n'est pas touchée lorsqu'il

recommande des dispositifs de contrôles pour les systèmes de gestion ou qu'il donne un avis préalablement à la mise en place de certaines procédures.

### **La périodicité :**

La direction effective doit, dans le cadre de ses devoirs et responsabilités, prendre les mesures nécessaires pour que l'entreprise dispose en permanence d'une fonction d'audit interne adéquate.

Elle marque le caractère ponctuel et discontinu de l'intervention des auditeurs. Les missions d'audit ne doivent pas être confondues avec les tâches de contrôle, incombant au responsable

Hiérarchique et fonctionnel, qui sont permanentes et continues. L'auditeur devra évaluer et apprécier les contrôles exercés au niveau hiérarchique et fonctionnel et contribue à l'instauration de contrôle efficace à ses niveaux.

### **L'universalité :**

L'universalité de l'audit interne et de sa pénétration à l'ensemble des activités et des fonctions de l'entreprise, c'est aussi l'exercice de la fonction sous ses différents aspects : l'audit de régularité, audit d'efficacité et de management et c'est ce dernier aspect qui marque l'évolution de la fonction et le degré de compétence élevé des auditeurs et la maturité des entreprises et organisations où elle est pratiquée. L'universalité de la fonction a elle aussi susciter une spécialisation dans les interventions des auditeurs pour parler : d'audit comptable et financier, d'audit juridique, fiscal, social, informatique, technique.....

Tels sont les principes fondamentaux communément admis et reconnus pour l'efficacité de la fonction d'audit interne comme organe d'assistance à la direction générale.

### **Indépendance de l'audit interne par rapport aux activités auditées :**

L'indépendance est une condition essentielle pour l'exercice de la fonction, elle s'acquiert à travers leur rattachement de la fonction au niveau le plus élevé et les pouvoirs les plus étendus dont les auditeurs doivent être investis aussi les auditeurs doivent être dégagés des tâches et activités opérationnelles de sorte qu'ils soient indépendant du domaine et activités audité

### **Impartialité :**

La fonction d'audit interne doit être objective et impartiale, ce qui signifie que l'audit doit pouvoir effectuer ses missions sans préjugé et sans subir de pression.

L'impartialité signifie que le service d'audit interne doit pouvoir, et doit effectivement exercer sa mission en toute objectivité. L'impartialité exige que le service lui-même veille à éviter les conflits d'intérêts. A cette fin, il conviendra, dans la mesure du possible, d'assurer une rotation régulière des tâches et d'éviter que les auditeurs recrutés au sein de l'entreprise n'auditent des activités ou fonctions qu'ils exerçaient eux-mêmes auparavant, sur tout dans un passé récent.

L'impartialité requiert que le service ne soit pas impliqué dans l'organisation opérationnelle de l'entreprise ni dans l'élaboration, la mise en place ou l'exécution de mesures d'organisation et de contrôle interne, ce qui aurait pour effet de lui en faire porter la responsabilité et de compromettre son indépendance de jugement.

L'exigence d'impartialité n'exclut toutefois pas que la direction effective demande, sur des propositions concrètes, un avis au service d'audit interne quant aux principes de contrôle interne à respecter à cet égard.

Ainsi, pour des raisons d'efficacité, la direction peut demander un avis lors de réorganisations importantes, du lancement de nouvelles activités importantes et/ou à risques, de la mise en place de nouvelles implantations appelées à exercer des activités à risques et de l'instauration ou réorganisation de systèmes de gestion des risques, d'information en matière de gestion et d'informatique (cette énumération n'est pas exhaustive). L'élaboration finale et l'introduction des mesures relèvent toutefois de la responsabilité de la direction.

La fonction consultative est en effet une fonction accessoire qui ne peut en aucun cas compromettre la mission de base, la responsabilité et l'indépendance de jugement du service d'audit interne.

Pour être objectif et impartial le service d'audit interne doit lui-même chercher à éviter tout conflit d'intérêts. A cette fin, les missions des auditeurs au sein du service d'audit doivent changer périodiquement chaque fois que c'est possible. Les auditeurs recrutés en interne ne doivent pas auditer des activités ou des fonctions qu'ils ont exercées au cours des douze derniers mois.

Le souci d'impartialité contraint le service d'audit interne à ne pas s'impliquer dans les opérations de la banque, dans les choix ou la mise en œuvre de dispositifs de contrôle interne. Dans le cas contraire, il assumerait une part de responsabilité dans ces activités, ce qui nuirait à l'indépendance de son jugement.

Néanmoins, le principe d'impartialité ne porte pas atteinte à la possibilité offerte au management de solliciter du service d'audit interne un avis sur des questions spécifiques relatives aux principes de contrôle interne à respecter. La Direction Générale peut, par exemple, pour des raisons d'efficacité, demander un avis quand elle envisage d'importantes réorganisations, le démarrage d'activités nouvelles importantes ou risquées, la création de nouveaux établissements pour des activités à risques, la mise en œuvre ou la réorganisation des systèmes



informatiques, de contrôle des risques et de remontée d'information, etc....Il va de soi que la mise en place et le développement éventuels de toutes ces mesures est de la responsabilité des managers.

En effet, l'activité de conseil constitue une tâche annexe qui ne doit en aucun cas porter préjudice à la mission principale, à la responsabilité ou à l'indépendance du service d'audit interne. Dans ces conditions, les rapports d'audit interne peuvent contenir des recommandations relatives aux lacunes et faiblesses relevées et des suggestions pour améliorer le contrôle interne.

### **Atteintes à l'indépendance et à l'objectivité :**

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

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

### **Compétence professionnelle :**

La compétence professionnelle de tous les auditeurs internes et de la fonction d'audit interne dans son ensemble est primordiale pour le bon fonctionnement de la fonction d'audit interne dans la banque.

La compétence professionnelle de chaque auditeur, sa motivation, sa formation continue sont des préalables à l'efficacité du service d'audit interne. La compétence professionnelle doit être estimée en tenant compte de la nature de la fonction et de la capacité de l'auditeur à réunir l'information, à contrôler, à évaluer et à communiquer. A cet égard, il faut aussi prendre en compte la complexité technique croissante des activités bancaires et la diversité accrue des tâches dévolues à l'audit interne résultant du développement du secteur financier.

Cette compétence doit être appréciée en tenant compte de la nature de la mission et de l'aptitude de l'auditeur à s'informer, examiner, évaluer et communiquer. A cet égard, il y a lieu de tenir compte également de la technicité et de la diversité croissantes des missions par suite de l'évolution que connaît le secteur des assurances.

La compétence, et en particulier les connaissances et l'expérience, du service d'audit interne lui-même mérite également une attention particulière. Cela signifie en premier lieu que le service dans son ensemble doit disposer d'une compétence suffisante pour pouvoir examiner tous les domaines dans lesquels l'entreprise opère.

Le service d'audit interne doit tenir compte du fait que le caractère répétitif de missions du même type peut être source d'une accoutumance et entamer l'esprit critique. De manière générale, cela vaut d'ailleurs également pour la mission d'auditeur interne en soi. Il est dès lors recommandé de prévoir, dans la mesure du possible, une rotation des tâches au sein même du service d'audit interne ainsi que vers d'autres services ou fonctions de l'entreprise.

Le service d'audit interne veillera à maintenir sa compétence en assurant une formation permanente systématique à chacun de ses collaborateurs. Tous les collaborateurs doivent avoir une connaissance actualisée suffisante des techniques d'audit.

Le service d'audit interne d'une entreprise doit disposer d'une compétence suffisante pour examiner les activités clés de l'entreprise et évaluer le bon fonctionnement, l'efficacité et l'efficience du contrôle interne qui s'y rapporte. Il peut toutefois faire appel à un expert externe pour procéder à certains examens lorsque lui-même ne dispose pas - ou pas de manière suffisante - de la compétence requise à cette fin.

Le responsable du service d'audit interne veillera en outre à ce que les connaissances apportées par l'expert soient, dans la mesure du possible, intégrées dans son service; pour ce faire, il pourra éventuellement associer un ou plusieurs de ses collaborateurs à l'examen en question.

La compétence professionnelle et notamment la connaissance et l'expérience du service d'audit interne lui-même mérite une attention particulière. Le principe énoncé implique une compétence suffisante du service dans son ensemble pour auditer tous les secteurs de la banque.

L'exercice permanent de tâches similaires ou un travail de routine peuvent affecter négativement le sens critique de l'auditeur. Il est donc recommandé, chaque fois que c'est possible, de faire tourner l'effectif du service d'audit interne. Les permutations doivent s'effectuer de façon à ne pas compromettre l'indépendance des auditeurs internes.

L'entretien de la compétence professionnelle suppose une formation continue de chaque membre de l'équipe. L'ensemble de l'effectif doit avoir des connaissances à jour suffisantes sur les techniques d'audit et les activités bancaires.

Connaissances, le savoir-faire

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

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

L'auditeur interne doit posséder des connaissances suffisantes pour identifier les indices d'une fraude, mais il n'est pas censé posséder l

expertise une personne dont la responsabilité première est la détection et l'investigation des fraudes.

Les auditeurs internes doivent posséder une bonne connaissance des principaux risques et contrôles liés aux technologies de l'information et des techniques d'audit informatisées susceptibles d'être mises en œuvre dans le cadre des travaux qui leur sont confiés. Toutefois, chaque auditeur interne n'est pas censé posséder l'expertise d'un auditeur dont la responsabilité première est l'audit informatique.

- Le responsable de l'audit interne doit décliner une mission de conseil ou obtenir l'avis et l'assistance de personnes qualifiées si l'équipe d'audit interne ne possède pas les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de tout ou partie de la mission

## **Portée de l'audit interne :**

Principe : Chaque activité et chaque entité de l'entreprise entrent dans le champ d'investigation du service d'audit interne.

Aucune activité ni entité de l'entreprise - et donc pas davantage les activités des succursales et filiales - ne peut être exclue du champ d'investigation du service d'audit interne. A cet égard, le service d'audit interne peut prendre connaissance de tous les documents, fichiers et informations de l'entreprise, en ce compris l'information en matière de gestion et les procès-verbaux des organes consultatifs et décisionnels, et ce dans la mesure requise pour l'exercice de sa mission.

Le champ d'investigation du service d'audit interne comprend également les opérations que les entreprises d'assurances confient à des intermédiaires en assurances. Par conséquent les entreprises d'assurances doivent veiller à ce que leur département d'audit puisse également intégrer dans leurs missions les opérations effectuées par les intermédiaires pour le compte des entreprises d'assurances, en tenant compte des limitations éventuelles qui découlent du statut légal de ces intermédiaires. La commission recommande de mentionner cette possibilité dans les contrats conclus avec les intermédiaires.

La portée de l'audit interne englobe, de manière générale, l'examen et l'évaluation du caractère adéquat et de l'efficacité du contrôle interne ainsi que de la manière dont les responsabilités assignées sont assumées.

Il vérifie, plus particulièrement, le respect des politiques, la maîtrise des risques (qu'il s'agisse de risques mesurables ou non mesurables), la fiabilité (en ce compris l'intégrité, l'exactitude et l'exhaustivité) ainsi que le caractère ponctuel de l'information financière et de celle relative à la gestion ainsi que du reporting externe, la continuité et la fiabilité des systèmes d'information électroniques et le fonctionnement des services de staff.

Il porte également une attention particulière au statut légal de contrôle, en ce compris les principes et/ou recommandations en matière d'organisation et de fonctionnement formulés par la Commission. Il ne faut d'ailleurs pas perdre de vue que ces principes et/ou recommandations prévoient certaines tâches au service d'audit interne.

Certaines entreprises ont créé des services distincts chargés de contrôler ou de surveiller une activité spécifique ou une entité de l'entreprise. Ces services font partie du système de contrôle interne et ne déchargent dès lors pas le service d'audit interne de l'examen de ces activités spécifiques ou entités. Il n'en demeure pas moins que, pour des raisons d'efficacité, le service d'audit interne peut faire usage, dans l'exercice de sa mission, des constatations opérées par les différents services de contrôle. Le service d'audit interne conserve toutefois l'entière responsabilité de l'examen et de l'évaluation du bon fonctionnement, de l'efficacité et de l'efficience du contrôle interne de l'activité ou de l'entité concernée de l'entreprise.

Par souci d'efficacité, les entreprises d'assurances disposeront, dans leurs succursales à l'étranger d'une certaine taille ou exerçant des activités à risques, d'un service d'audit interne propre à l'implantation en question. Sous l'angle fonctionnel, ces services locaux font partie du service d'audit interne du groupe dans son ensemble et sont dès lors soumis aux dispositions de la présente circulaire, sans préjudice des dispositions légales et/ou réglementaires et des instructions en vigueur au niveau local. Du point de vue hiérarchique, le service d'audit interne local peut dépendre de la direction locale ou du service d'audit interne du siège principal.

En tant qu'entités juridiques distinctes, les filiales qui sont actives dans le secteur de l'assurance ou non sont responsables de leur propre contrôle interne et de leur propre fonction d'audit interne conformément aux dispositions de la présente circulaire, compte tenu des dispositions légales et/ou réglementaires et des instructions en vigueur au niveau local. Les services d'audit interne des filiales font rapport au service d'audit interne de l'entreprise mère. Cette dernière prend les mesures nécessaires pour que son service d'audit interne ait un accès illimité à toutes les activités et entités des filiales et effectue des missions sur place avec une fréquence suffisante.

Tant dans le cas de succursales à l'étranger que dans le cas de filiales, les principes en matière d'audit interne sont établis par l'entreprise mère. Celle-ci édicte les instructions d'audit pour l'ensemble du groupe.

Le service d'audit interne de l'entreprise mère est associé au recrutement et à l'évaluation des auditeurs internes locaux.

Dans le cas de structures de groupe plus complexes que celles évoquées ci-dessus, la fonction d'audit interne est organisée de manière à respecter les principes énoncés par la présente circulaire.

## **Champ d'intervention :**

Toutes les activités et toutes les entités de la banque doivent entrer dans le champ d'intervention de l'audit interne.

L'audit a vocation pour évaluer toutes les opérations, tous les rouages, tous les systèmes, toutes les fonctions de l'entreprise. Cette notion d'universalité qui est l'essence même de l'audit s'exerce toutefois,

dans un cadre spécifique qui est celui de l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle.

L'audit interne s'intéresse à l'entreprise dans son ensemble. L'audit externe s'intéresse surtout à la fonction comptable et/ou financière.

L'audit interne est susceptible d'intervenir dans toutes les entités, tous les processus et plus généralement tous les systèmes de management de l'entreprise, jusqu'aux processus stratégiques dès lors qu'ils sont en relation avec les risques qui menacent la réalisation des objectifs de l'organisation.

## **Charte d'audit :**

Un document dans lequel sont clairement décrits les objectifs assignés à l'audit interne et approuvé par l'organe exécutif et le comité d'audit. Le contenu de ce document doit être parfaitement compris par l'ensemble de l'établissement.

Elle doit prévoir au moins les points suivants :

- Les objectifs de l'audit interne ;
- Le domaine de ses compétences ;
- La place de l'audit interne dans l'organigramme ;
- Les responsabilités et les pouvoirs de l'audit interne.

Ce document doit donner d'une manière générale le pouvoir à l'auditeur interne d'intervenir dans tous les domaines, d'avoir accès à toutes les sources d'information et d'intervenir de sa propre initiative.

La charte d'audit garantit le statut du service d'audit interne au sein de l'organisation.

Ce document traite au moins des sujets suivants :

l'objectif et la portée de la fonction d'audit interne

la place dans l'organisation, les compétences et les responsabilités du service d'audit interne.

La charte est établie - et si nécessaire revue - par le service d'audit interne, elle est

approuvée par le comité de direction et est ensuite confirmée par le conseil d'administration dans le cadre de sa mission de surveillance, le cas échéant par l'intermédiaire du comité d'audit.

Dans ce document, le comité de direction confère au service d'audit interne le droit d'initiative; il l'habilite en outre à voir tous les collaborateurs, à examiner toutes les activités et entités de l'entreprise et à prendre connaissance de tous les documents, fichiers et informations de l'entreprise, en ce compris l'information en matière de gestion et les procès-verbaux des organes consultatifs et décisionnels, et ce dans la mesure requise pour l'exercice de sa mission.

Il est recommandé que la charte d'audit précise les modalités selon lesquelles il peut être fait appel à l'audit interne pour un avis, une assistance ou d'autres missions spéciales.

## **Procédures :**

L'Audit interne bénéficie d'un accès illimité à toutes les fonctions, déclarations de politique générale, procédures, archives et membres du personnel de la Banque, dans la mesure nécessaire à l'accomplissement de sa mission.

L'Audit interne est une fonction opérationnelle et ses membres n'ont aucun pouvoir décisionnaire sur les activités vérifiées ni sur le personnel concerné.

.1 - Le Chef de l'Audit interne établit le programme d'audit annuel et rend compte de son exécution sur une base semestrielle. Ce programme se fonde sur une méthodologie d'évaluation des risques et sur la consultation, entre autres, du Secrétaire général, des directions et du Comité de vérification. La version définitive du programme est approuvée par le Comité de direction, qui tient compte des ressources disponibles et qui peut, après consultation du Chef de l'Audit interne, ajouter et retirer des points ou décider des priorités en matière de calendrier.

2- Dans l'exécution de ses tâches, l'Audit interne :

- Se fonde essentiellement sur les décisions pertinentes prises par le Comité de direction et sur les documents y afférents, l'avis de JU étant sollicité pour résoudre les questions juridiques qui peuvent se poser ;
- vérifie la rationalité et l'efficacité des systèmes existants de contrôle interne en faisant appel, si nécessaire, à une méthode fondée sur les systèmes ou sur le cadre de contrôle interne ;
- rend compte de ses conclusions, notamment de l'ensemble des faiblesses, défauts et carences notables, et présente des plans d'action approuvés ou des recommandations destinés à améliorer les procédures de contrôle et de travail ;
- conserve des archives centralisées concernant la mise en œuvre des plans d'action approuvés et des recommandations qui ont obtenu l'accord des responsables concernés et l'aval du président, ce dernier ayant la possibilité de consulter les autres membres du Comité de direction à ce sujet ;
- rend compte au président et au Comité de direction des mesures prises en rapport avec les principales recommandations.

.3 Publication d'un rapport d'audit :

- Les directions concernées peuvent formuler des observations concernant l'exactitude factuelle, les conclusions et les propositions figurant dans le rapport, pendant un laps de temps donné ne dépassant généralement pas dix jours ouvrables. Tout désaccord avec l'audit devra faire l'objet d'une déclaration explicite ;
- Des plans d'action approuvés seront établis chaque fois que possible et en principe dans un délai de dix jours ouvrables suivant la publication du rapport qui tient compte des observations formulées par les directions sur l'exactitude factuelle ;
- Le rapport d'audit, accompagné des plans d'action approuvés, est communiqué au président, au vice-président compétent, au vice-président

responsable de l'activité concernée, au secrétaire général, aux directions concernées, au Comité de vérification et aux réviseurs externes ;

- Les membres du Comité de direction en reçoivent automatiquement une version résumée (le rapport in extenso est disponible sur demande) ;

- Les rapports d'audit sont examinés par le Comité de vérification en présence du Chef de l'Audit interne et des services de la Banque concernés.

4 - Sur décision du Comité de direction, l'Audit interne peut mener des évaluations ad hoc sur des points précis. Si nécessaire, le président de la Banque ou le secrétaire général peut demander l'exécution de telles évaluations ad hoc, tout en tenant le Comité de direction informé de cette décision.

5 - Le Comité de direction peut demander au Chef de l'Audit interne d'effectuer d'autres tâches compatibles avec les dispositions de la présente charte. C'est dans ce contexte que les tâches suivantes sont exécutées :

## **II- Le métier d'auditeur en trois dimensions :**

### **1) LES OUTILS ET TECHNIQUES DE L'AUDITEUR :**

Pour la réalisation de sa mission l'auditeur peut recourir à des outils et techniques qui présentent trois caractéristiques :

Ils ne sont pas employés de façon systématique. L'auditeur choisit avec discernement l'outil le mieux approprié à l'objectif. S'agit-il de s'y trouver dans le foisonnement des documents ? Il réalisera un diagramme de circulation. S'agit-il d'avoir une appréciation sur l'ordre de grandeur d'un phénomène rencontré ? Il fera un sondage.

Dans sa boîte à outils, l'auditeur prélève l'instrument qui va lui permettre d'atteindre son but ; on perçoit donc bien la difficulté qui est le choix de l'outil adéquat. Ils peuvent être utilisés à de nombreuses fins : auditeurs internes et externes, consultants, informaticiens.

Au cours d'une même recherche, deux outils peuvent être utilisés pour le même objectif aux

Fins de la validation, les résultats de l'un validant les résultats de l'autre.

On peut utiliser plusieurs critères de classement des outils d'audits, retenons en un qui traduit deux démarches possibles de l'auditeur :

- Les outils d'interrogation qui vont aider l'auditeur à formuler des questions ou à répondre à

Des questions qu'il se pose ;

- Les outils de description, on pourrait presque dire de « révélation », qui ne présuppose pas

de questions particulières, mais vont aider à mettre en relief les spécificités des situations

Rencontrées. Ainsi on présentera les outils les plus fréquemment utilisés lors des missions d'audit interne.

## **1-1 Note descriptive ou Approche narrative :**

Les notes descriptives ou approche narrative sont rédigées par l'auditeur afin de fournir :

- Les responsabilités et les tâches
- Les circuits des documents

Cette technique présente les inconvénients majeurs :

- du style personnel de celui qui la rédige, style qui n'est pas compréhensif par chacun (abréviation, annotations...)
- la mise à jour périodique demande souvent une longue recopie des procédures, pour éviter d'avoir des textes embrouillés

## **1-2 Les sondages :**

En raison de l'impossibilité matérielle de vérifier l'exhaustivité des opérations, l'auditeur met

en oeuvre tous les moyens qui lui permettent d'acquérir une assurance raisonnable. Dès lors, le sondage a une place primordiale dans son travail.

La sélection des éléments à analyser est à la fois fondée sur l'expérience de l'auditeur et la technique du sondage, qui doit s'inscrire dans le cadre d'une démarche méthodique.



Le sondage consiste à appliquer une procédure de contrôle à une partie limitée (l'échantillon)

d'un ensemble d'éléments (la population). La population peut être, en audit, un solde de comptes ou toute autre catégorie d'objets. Les résultats obtenus sur l'échantillon contrôlé doivent être susceptibles d'être extrapolés à l'ensemble de la population, objet du contrôle, pour aboutir à une conclusion sur le risque d'erreur.

Les sondages sont particulièrement appropriés lorsque l'objectif de l'auditeur est d'estimer

une grandeur pour une population de taille importante. Il demande une base de sondage ou liste, permettant de repérer tous les éléments de la population sans omission ni répétition.

### 1-3- diagramme de circulation ou la méthodes des Flow-charts :

Le diagramme de circulation de circuits des documents appelé encore ordinogramme ou flow-chart représente graphiquement une suite d'opérations dans lesquelles figurent les différents documents utilisés et les centres de travail ou responsabilité.

L'étude du circuit de traitement des opérations permet de :

- Visualiser rapidement le circuit des documents et la localisation des point de contrôle
- Relever les insuffisances et les surcharges d'information de certain servies
- S'assurer d'une bonne séparation des tâches

La présentation des symboles peut varier selon les auteurs, mais dans l'ensemble, on retient les symboles suivants :

Le circuit des achats	Services utilisateurs	Services achats	Réception	Comptabilité fournisseurs
BC créer suite à une DA et signer par le responsable achat				
Contrôle des Quantité et Qualité BC-BL et préparation du BR				
Détails du BR portés à la cde notamment Quantité encore en attente				
Apposition sur la facture d'un tampon avec N° séquentiel ; toute copie est marquée duplicata				
Comparaison mentions de la facture avec BC et BR				
Comptabilisation de la facture au journal d'achats après avoir				

préparé les imputations comptables				
---------------------------------------	--	--	--	--

#### **1-4- Le questionnaire de contrôle interne :**

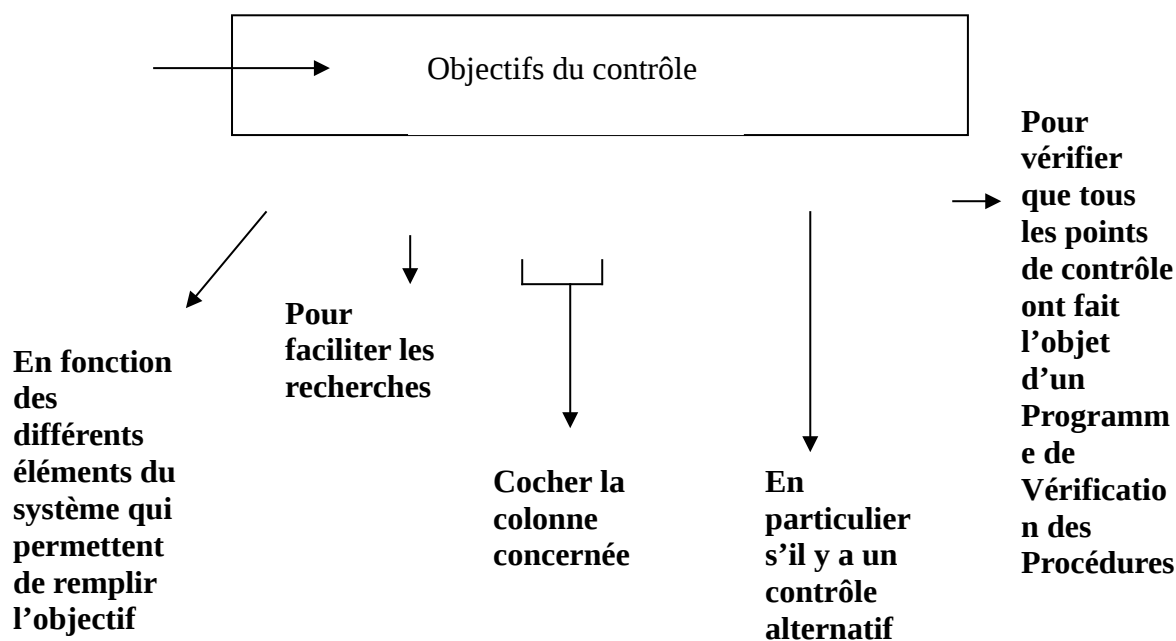
Le QCI est une liste de questions préétablies permettant à travers des réponses par « oui » ou « non » de :

- recenser les éléments du dispositif du contrôle interne
- ressortir les points de faiblesses du système représentés par les réponses « négatives »
- ressortir les points de forces théoriques du système représentés par les réponses « positives »

La structure du QCI est définie par le schéma suivant :

Objec  
**En fonction des  
 grands objectifs  
 de l'audit :  
 exhaustivité  
 réalité**

Question	Ref diag	oui	non	Commentair es	Ref PVP
----------	-------------	-----	-----	------------------	------------



### 1-4 - La grille de séparation des fonctions :

La grille de séparation des fonctions est un tableau permettant de vérifier l'existence d'une séparation suffisante entre les fonctions fondamentalement incompatibles

La structure de la grille est schématisée par la représentation suivante :

	Service 1	Service 2	Service 3	Service 4
Opération 1				

Opération 2				
Opération 3				

Opérations	Magasins	Services	comptabilité	PDG
Passation de la commande				
Livraison des FRS				
Réception des factures				
Comptabilisation des factures				
Préparation des chèques				
Signature des chèques				
Comptabilisation des chèques				

### Conclusion sur les outils :

Les outils ne sont pas utilisés de façon systématique :

- L'auditeur choisit l'outil le mieux approprié à l'objectif recherché
- Il prélève dans « sa boîte à outil » celui qui permet de réaliser au mieux le travail d'audit.

## 2) La méthodologie :

### A- Principes fondamentaux de la méthodologie :

On pourrait probablement les appliquer à bien d'autres domaines qu'à celui de l'Audit Interne ; mais comme ils concernent au premier chef notre sujet, il n'est pas inutile de les rappeler : simplicité, rigueur nécessaire, acceptation de la relativité du vocabulaire et adaptabilité, tels sont les quatre thèmes à examiner avant d'aborder l'analyse de la méthode.

#### a- Simplicité

Il faut toujours partir de l'axiome « une bonne méthode est une méthode simple ». Cette affirmation est importante lorsqu'elle s'applique à une technique encore en cours d'élaboration, au sujet de laquelle se multiplient études, théories et expériences diverses. La théorie pure est nécessaire, c'est à partir d'elle que la pratique va progresser. C'est pourquoi il n'y a lieu ni de l'oublier, ni de la rejeter. Mais aussi exaltant que soient l'air des cimes et la vue panoramique que l'on peut avoir, l'oxygène finit par manquer et il est bon de redescendre dans la vallée.

C'est pourquoi on ne trouvera pas dans les développements qui vont suivre, l'exposé de « ce qui pourrait être », mais n'est pas encore. On ne trouvera pas non plus la recherche de « la meilleure méthode possible »,

laquelle, comme le meilleur des mondes, serait sans nul doute ce qu'il faut à tout prix éviter. La méthodologie ici présentée, corroborée par la pratique, n'a donc d'autre prétention que la simplicité ce qui doit la rendre facilement compréhensible et applicable.

Mais une méthode simple ne signifie pas l'absence de méthode.

### **b – Rigueur**

Le déroulement d'une mission d'audit interne exige la plus grande rigueur et pour s'appliquer celle-ci doit obéir à des règles. On a vu que la Fonction d'Audit Interne devait respecter les Normes professionnelles, ces normes ne définissant pas de méthodologie précise mais imposant d'en avoir une (cf. Normes de fonctionnement). Et de fait, il est bon que des normes universelles ne descendent pas à ce niveau de détail, faute de se trouver en contradiction avec l'environnement et la culture.

Mais, dans le cadre d'une culture d'audit déterminée, l'exigence d'une méthode s'impose car elle conditionne la rigueur des travaux. On a connu une période où chacun procédait au mieux, au gré de son instinct et de ses compétences et ne sachant trop ce qu'il cherchait, avait de fait peu de chances de le trouver. Peu à peu une méthode s'est dégagée dès l'instant que les objectifs de l'Audit Interne avaient été clairement définis et que la notion de Contrôle Interne était sortie du brouillard. Mais la période antérieure a encore laissé des traces et on trouve certains services qui n'appliquent pas de méthodologie rigoureuse. On peut raisonnablement penser que ces situations marginales vont peu à peu disparaître.

Elles vont disparaître d'autant plus facilement que des auteurs de plus en plus nombreux expliquent et décrivent la meilleure façon de pratiquer l'Audit Interne. On ne saurait passer sous silence à ce propos l'excellent ouvrage publié par l'IFACI et élaboré par un groupe de recherche de l'Institut, sous la direction d'Olivier LEMANT «La conduite d'une mission d'audit interne »<sup>1</sup>, qui a le premier codifié une méthodologie s'inspirant directement de la pratique des entreprises. Si quelques termes fondamentaux sont admis et reconnus par tous, dès que l'on approche les pratiques quotidiennes et le vécu des organisations on rencontre des appellations différentes.

### **c- Relativité du vocabulaire**

Ces appellations signifient parfois la même chose, elles sont la plupart du temps la traduction de nuances différentes dans l'application des principes, car pénétrer dans les processus des organisations, en analyser des dysfonctionnements et leurs causes, recommander des solutions, qui soient réalistes et donc acceptables par l'environnement, tout ceci signifie clairement qu'on ne saurait ignorer le milieu.

On peut ici faire un sort au vocable « méthodologie », certes impropre, mais à ce point entré dans les mœurs dès que l'on parle de « méthode » dans la conduite d'une mission que nous voici condamnés à l'utiliser.

Le vocabulaire est donc l'expression et le véhicule de la culture ; l'ignorer serait se condamner à l'incompréhension et, partant, au refus. Décrire et suggérer une méthode c'est donc également accepter que les différentes phases puissent être « nommées » de façon différente et qu'elles présentent çà et là des singularités spécifiques. L'important est que la méthode existe et que les normes fondamentales soient respectées.

## d – Adaptabilité

La Méthode est unique mais elle n'est pas identique. On retrouve ici le lien nécessaire et déjà évoqué avec la culture qui constitue la grande force de l'auditeur interne. Celui-ci est dans son milieu, travaille avec des collègues et tout naturellement utilise une méthode qui doit être adaptable à ce milieu.

Et c'est la raison pour laquelle la méthode ci-après décrite énonce des principes à respecter mais, dans la pratique, laisse toute latitude pour les appliquer avec rigueur ou avec souplesse.

C'est pourquoi on trouve dans la pratique des interprétations différentes de principes identiques. Au fil des ans, les meilleures pratiques émergent et s'imposent mais l'évolution est constante et le tableau reste hétérogène.

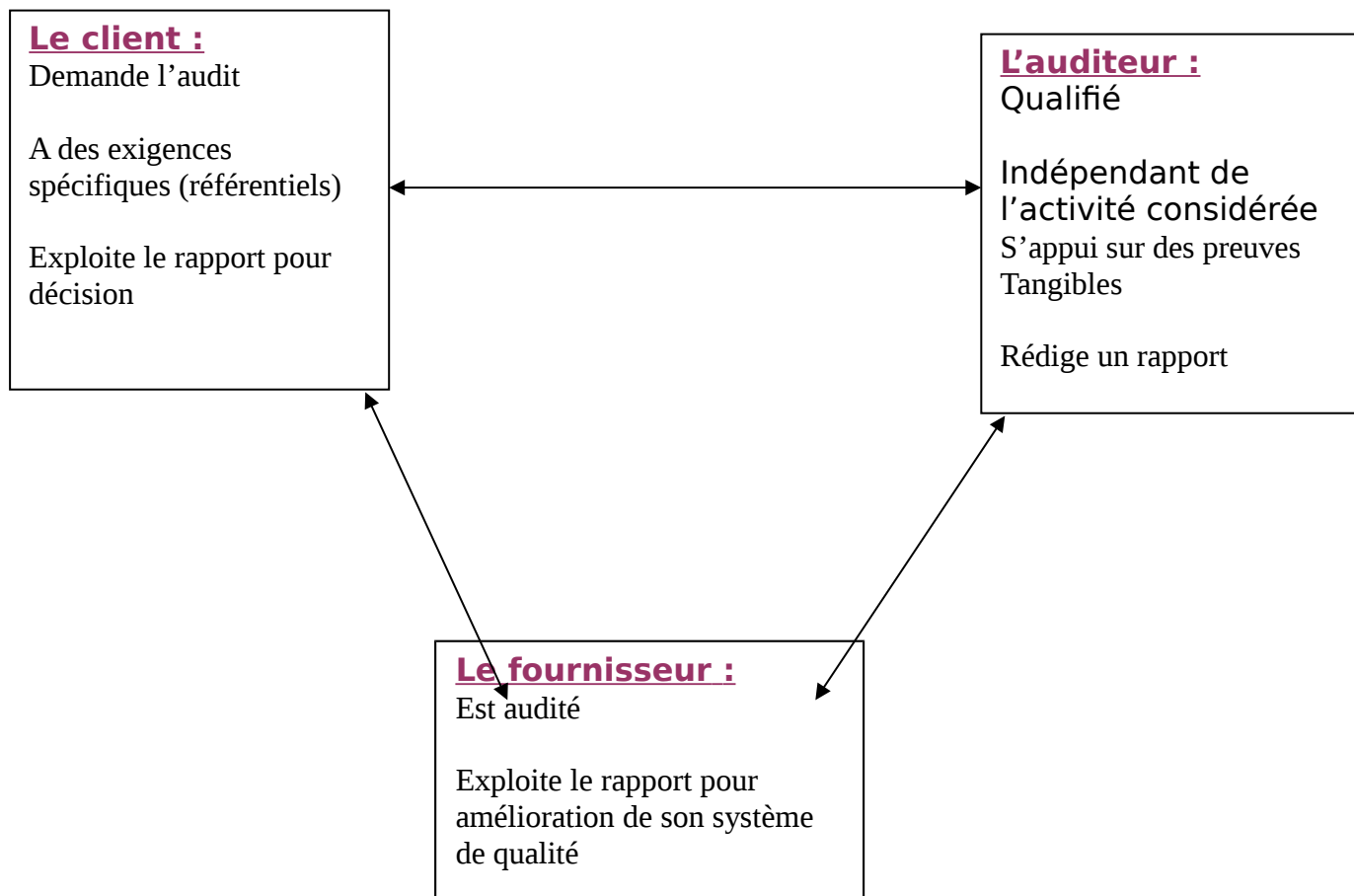
C'est dans ce même esprit que les Normes professionnelles de l'audit énoncent en général des principes mais se gardent bien de dire comment on doit s'y prendre pour les appliquer, réservant ces règles aux modalités pratiques d'application (M.P.A.) non obligatoires, mais faisant autorité

## B- Les phases :

### PARTIE I LA PHASE PREPARATOIRE

#### I-LES PARTENAIRES

De façon générale, et ce pour tous les types d'audits, il existe trois partenaires. Ces partenaires sont : le client, le fournisseur et l'auditeur bien évidemment. Plus schématiquement, nous pouvons les présenter ainsi :



L'auditeur est ici la personne la plus importante car il a la qualification et le mandat pour mener à bien son audit. Pour ce faire, il doit être libre de vérifier, d'estimer la valeur des politiques, des plans, des procédures et en aucune façon son contrôle, son avis ne doivent décharger les autres personnes des exercices qui leur sont assignés.

Pour cela, il doit procéder par méthodologie à savoir :

- la prise de connaissance de l'organisation afin d'identifier l'audit à réaliser, d'identifier les risques,
- définir les objectifs.

Cette démarche est aussi appelée étape de "familiarisation".

#### **Exemple**

Lorsqu'un futur propriétaire désire acquérir une maison, il va au préalable c'est-à-dire avant de passer chez le notaire, se livrer à une démarche en trois temps.

**Premier temps** : il va visiter la maison, de la cave au grenier, et s'efforcer de bien la connaître dans tous ses aménagements. Pour ce faire, il va monter, descendre, visiter les pièces.

**Deuxième temps** : il va tenter, pour autant qu'il puisse le faire avec ses connaissances et au cours de cette visite préalable, de détecter les insuffisances susceptibles d'être constatées aisément : ici un robinet qui ne marche pas, là une fissure au plafond. Nous dirons qu'il va identifier les "risques" apparents puisqu'il ne sait pas a priori s'ils doivent être considérés comme insignifiants ou s'ils manifestent des désordres graves.

**Troisième temps** : cette identification des risques est nécessaire puisqu'elle va lui permettre de définir ses objectifs : faire vérifier la plomberie, appeler un architecte pour savoir ce qu'il faut penser de la fissure.

L'auditeur va procéder exactement selon la même démarche :

- prise de connaissance du domaine à auditer,
- identification des risques
- définitions des objectifs.

**Cette étape de "familiarisation" ne saurait être omise ; elle constitue le plus souvent, en terme de durée, la partie la plus importante de la mission. Vouloir commencer directement par l'observation sur le terrain serait condamner d'avance la mission d'audit.**

**Et pourquoi ne pas omettre cette étape?**

**Quatre raisons pour ne pas le faire:**

Avoir une vision d'ensemble de l'organisation objet de la mission et des contrôles internes mis en place pour la maîtriser.

En identifiant les risques, l'auditeur a son attention attirée sur les points essentiels

En définissant les objectifs de la mission, l'auditeur est en mesure de l'organiser, de la planifier, de mieux en estimer le temps et le coût.

L'auditeur donne une image de rigueur et de professionnalisme.

Mais le travail de l'auditeur dans cette étape ne s'en tient pas là. Il doit également "apprendre son sujet". On parle alors de phase d'étude d'apprentissage du domaine à auditer.

## II LA PRISE DE CONNAISSANCE

Cette étape est une des plus importantes d'une mission d'audit. Cette prise de connaissance ne doit pas se faire au hasard. Elle doit être avant tout organisée. Certains acteurs parlent de cette phase de "plan d'approche". L'auditeur va donc planifier sa prise de connaissance en prévoyant les moyens les plus appropriés pour acquérir le savoir nécessaire à la réalisation de sa mission.

La durée de la prise de connaissance varie en fonction de différents éléments : complexité du sujet, profil de l'auditeur, existence d'audits antérieurs,...

But :

L'auditeur doit prendre connaissance du domaine à auditer afin de pouvoir bâtir le référentiel de contrôle interne et définir les objectifs d'audit.

Cette prise de connaissance s'organise autour de plusieurs objectifs :

- avoir dès le départ une bonne vision d'ensemble des contrôles internes
- identifier les problèmes essentiels
- éviter d'omettre des questions et des préoccupations importantes
- ne pas tomber dans des considérations abstraites
- permettre l'organisation des opérations d'audit

Contenu :

La récolte d'informations doit être organisée.

L'auditeur doit planifier sa prise de connaissance et prévoir le ou les moyens les plus appropriés pour l'acquérir.

Les informations à récolter peuvent être regroupées en différents thèmes:

1. contexte structurel de l'entité auditée (AG, DG,...)
2. structure et organisation internes de l'entité auditée
3. organigramme (établissement ou obtention et vérification) et relations de pouvoirs
4. environnement informatique
5. contexte réglementaire
6. processus et procédures
7. système d'information : communication interne et externe
8. problèmes passés ou en cours
9. réformes en cours ou prévues

Outils :



Le premier moyen est le **questionnaire de prise de connaissance**, grâce auquel l'auditeur inventorie les informations. Pour ce faire, il va, en premier lieu, procéder à l'examen de toute la documentation existant sur le sujet au service d'audit : dossiers d'audits, notes de services. En second lieu, il complètera sa documentation en se faisant communiquer les documents à jour sur les méthodes et procédures de travail, rapports et comptes rendus du service à auditer, les notes relatives à des modifications récentes ou à venir dans l'organisation. Le second moyen consiste en des **interviews** et des **entretiens** conduits par le chef de service pour les audits importants. A côté, d'autres outils peuvent être également utilisés dont les grilles d'analyse des tâches pour comprendre la répartition des travaux entre les principaux acteurs ou encore les flow charts pour analyser le circuit des documents essentiels.

### III L'IDENTIFICATION DES RISQUES

On dit aussi "**identification des zones à risques**". Il s'agit en fait d'identifier les endroits où les risques les plus dommageables sont susceptibles de se produire. Cette phase d'identification est essentielle car elle va conditionner la suite de la mission : elle va permettre à l'auditeur de construire son programme.

Les pratiques sont diversifiées, on peut retenir :

- ♣ **Une approche "in abstracto"** cela consiste à définir les risques potentiels à partir de considérations générales, ou de connaissances préalables que l'on peut avoir concernant la situation dans l'entreprise.

Il s'agit en fait de faire une approche succincte et superficielle qui va entraîner des observations réalisées sur le terrain en grande quantité et de façon approfondie.

- ♣ **Une approche "in concreto"** qui consiste à tenter d'identifier les risques réels à partir d'examens et d'analyses qui constituent à eux seuls une sorte de pré-audit. Une telle identification exige un examen attentif de l'activité et donc des prises de contact, des observations.

### IV LA DEFINITION DES OBJECTIFS

Certains auteurs parlent de "Rapport d'orientation" ou encore "Plan de mission" ou encore "Termes de référence". Mais quelles que soient la forme et son appellation, il s'agit toujours d'un document dont les caractéristiques et le contenu se retrouvent dans tous les cas de figure.

#### A/ Les caractéristiques

C'est un contrat passé avec l'audité et qui va préciser les objectifs et le champ d'action de la mission de l'audit. A ce stade, le contenu du contrat est élaboré par l'Audit Interne : il est porté à la connaissance de l'autre partie et soumis à son approbation lors de la réunion d'ouverture. Ce caractère contractuel est essentiel : il souligne à quel point il est indispensable que les auditeurs et les audités connaissent parfaitement ce sur quoi ils s'engagent et puissent en débattre.

Ce contrat doit reprendre les éléments de l'identification des risques effectuée antérieurement.

### **B Le contenu**

Les objectifs de la mission sont définis sous trois rubriques :

➤ **Les objectifs généraux** : ce sont les objectifs permanents du contrôle interne dont l'audit doit s'assurer qu'ils sont pris en compte et appliqués de façon efficace et pertinente.

➤ **Les objectifs spécifiques** : ils précisent de façon concrète les différents dispositifs de contrôle qui vont être testés par les auditeurs, qui tous contribuent à la réalisation des objectifs généraux et qui se rapportent aux zones à risques antérieurement identifiées.

➤ **Le champ d'action** : pour atteindre les différents objectifs les auditeurs vont proposer dans le Rapport, un champ d'action à leurs investigations, ce terme étant utilisé dans un double de sens :

- champ d'action fonctionnel : quels services, quelles divisions vont être audités à l'occasion de cette mission

- Champ d'action géographique : en quels lieux (quelle usine, quelle région...)

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

## **PARTIE II LA PHASE DE REALISATION**

Cette partie de la mission, appelée aussi phase de l'action se caractérise par un déplacement sur les lieux de l'audit. L'auditeur doit avoir à ce moment précis, tous les outils nécessaires à l'examen. Autrement dit les informations récoltées durant la période de préparation doivent être exhaustives.

### **I L'ACCUEIL -REUNION D'OUVERTURE.**

L'accueil est assuré par le destinataire du rapport d'audit. On peut s'étonner que l'on place une "réunion d'ouverture", au milieu de la mission d'audit et non au début. C'est que cette réunion marque non pas le début de la mission, mais le commencement des opérations de réalisation et on ne peut la tenir tant qu'il n'y a pas de programme à présenter à l'audit.

Au cours de cette réunion, se déroulent:

- ♣ la présentation de l'équipe d'auditeurs en charge de la mission.
- ♣ le gel des références.
- ♣ la programmation détaillée de l'audit.
- ♣ la présentation du rapport d'orientation.

### **A Le rapport d'orientation**

L'examen de ce document, dont chacun a eu connaissance, constitue l'essentiel de l'ordre du jour de la réunion. Les auditeurs annoncent au préalable et sans ambiguïté ce qu'ils ont l'intention de faire. Ce descriptif est fonction de l'identification des zones à risques réalisée au cours de la phase préparatoire. Durant cette lecture commune, les auditeurs vont solliciter les avis des audités.

Suite à cette lecture, un document contractuel est réalisé "L'ordre de mission", où les auditeurs précisent et fixent 3 points:

⇒ **les axes principaux.**

Exemple: S'assurer en matière de formation qu'il existe un juste équilibre entre l'intérêt de l'entreprise et les aspirations des salariés: l'axe sera

d'évaluer l'adéquation entre les intérêts de l'entreprise et ceux des salariés.

⇒ **l'étendue du contrôle**: Les auditeurs cernent le champ d'action et ses limites.

⇒ **méthodes et moyens**: quel type d'audit?

- De conformité
- Stratégique
- D'efficacité et de gestion

### **B Programme détaillé**

Le planning permet de formaliser dans le temps le déroulement des actions. Le client doit l'approuver.

Cette réunion est l'occasion de définir les personnes que les auditeurs doivent rencontrer soit pour réaliser des tests sur leurs travaux, soit pour pratiquer des interviews et collecter des informations.

Dans ce programme détaillé, l'auditeur indique:

⇒ les personnes à rencontrer

⇒ les constatations matérielles à effectuer/ la logistique de la mission:

- bureau avec téléphone
- branchement possible pour micro- ordinateur
- fax, photocopies...

⇒ les documents à utiliser

⇒ la chronologie des interventions (rendez-vous, visites sur le terrain...)

⇒ le budget temps pour établir le calendrier de la mission et pour établir le prix de la mission (indemnités de déplacement + facture)

**Pour l'établissement de ce programme l'auditeur doit prendre en compte certaines contraintes, comme la langue, le temps, la distance, l'organisation, la géographie etc.**

### **II Le programme d'audit :**

On l'appelle aussi « Programme de vérification » ou encore. « Planning de réalisation » ; quelque soit sa dénomination, il s'agit du document interne au service et dans lequel on va procéder à la détermination et à la répartition des tâches.

Les six objectifs d'un programme d'Audit :

- ♣ Un document contractuel
- ♣ Un planning de travail
- ♣ Un fil conducteur
- ♣ Un point de départ d'un Q.C.I
- ♣ Un suivi du travail
- ♣ Une source de documentation

## **III LES TRAVAUX D'AUDIT**

### **A L'action**

A cette étape de la mission, l'auditeur doit trouver une réponse aux questions et détecter les écarts significatifs

Ainsi l'auditeur doit :

- ♣ Prendre contact
- ♣ Poser les questions
- ♣ Observer les faits
- ♣ Détecter les écarts

- ♣ Vérifier les écarts
- ♣ Enregistrer les réponses (saisie des informations).
- ♣ Valider- vérifier les réponses.
- ♣ Vérifier le rapport
- ♣ Signer le rapport.

### **B Entretien et tests**

Pour chaque point du programme détaillé ou de travail, l'auditeur élabore des questionnaires de contrôle. Ces questionnaires font l'objet d'interviews auprès des employés du service audité.

Le but étant de répondre aux questions:

- Qui?
- Quoi?
- Quand?
- Comment?
- Où?
- Combien...?

Il faut essayer de connaître "l'inavouable" c'est à dire les anomalies et les dysfonctionnements.

Ensuite il est nécessaire de vérifier l'exactitude des réponses, en pratiquant des tests. Ce sont des feuilles de travail qui vont constituer la preuve de ce qui est écrit dans le rapport.

Pour cela les tests doivent se baser sur de bons indicateurs (le choix des indicateurs sera expliqué un peu plus tard).

Chaque dysfonctionnement donne lieu à l'établissement d'une FRAP et donc à une analyse causale qui va permettre:

- **d'identifier le ou les dispositifs de contrôle interne qui présentent des faiblesses sur ce point particulier**
- **de recommander les modifications à effectuer pour y porter remède**

Ces recommandations seront présentées dans le produit fini- le RAPPORT.

### **C Les difficultés à anticiper.**

Pour obtenir "l'inavouable", l'auditeur doit anticiper, au cours des interviews:

- **le risque silence**: Bien se documenter sur le poste audité, pour pouvoir poser une multitude de questions.
  - **le risque camouflage**: On passe à côté de l'essentiel
  - **le risque de complaisance**: L'auditeur doit se tenir à son questionnaire, pour obtenir absolument des réponses.
- Donc, le questionnaire doit être clairement bien conçu et toutes les informations doivent être prouvées. (Système de filtrage des informations).

## **III LES PRECAUTIONS**

### **A Le choix des méthodes et des moyens.**

Selon la nature de la demande d'audit du client, l'auditeur doit choisir le type d'audit adéquat.

#### **Audit de conformité**

Il s'agit d'apprécier la conformité des pratiques aux règles, légales, réglementaires et conventionnelles applicables dans l'entreprise et porter un jugement sur la qualité des informations.

Est-ce que les informations ne sont pas biaisées?

Est-ce qu'on est certain de la sécurité des informations?  
Ceci concerne essentiellement les groupes de sociétés et les entreprises ayant un effectif important et des établissements dispersés.

### **Audit d'efficacité**

Il permet de répondre à deux questions.

- Les résultats sont-ils conformes aux objectifs?
- Les résultats ont-ils été acquis au moindre coût?

Il faut être à la fois efficace et efficient.

L'auditeur examine, pour répondre à la première question, si les procédures de gestion internes mises en place dans l'entreprise correspondent aux objectifs définis.

Et pour la deuxième question, l'auditeur doit se demander si ces procédures peuvent être allégées ou améliorées pour atteindre les objectifs.

### **Audit stratégique**

L'auditeur doit examiner les politiques de gestion des ressources humaines élaborées par la DRH sont conformes aux objectifs poursuivis par l'entreprise, à sa stratégie sociale, à sa stratégie globale.

L'audit portera sur la qualité de l'analyse stratégique.

Ce type d'audit est commandité par la direction générale puisqu'elle porte sur l'efficacité de la DRH.

### **B Le choix des référentiels**

Dans toutes missions d'audit, la qualité de l'évaluation par l'auditeur de ses recommandations dépend de la qualité des référentiels utilisés.

Le choix des référentiels va dépendre de l'angle sous lequel on envisage un problème.

- Forme stratégique et normative: ce vers quoi on tend.
- Forme juridique: les règles à respecter.
- Forme temporelle et spatiale: évolution dans le temps et l'espace.
- Forme technique et professionnelle: impératifs technologiques.
- Forme culturelle: système de valeurs dans l'entreprise.

Le choix d'un référentiel est donc primordial car il doit être représentatif et doit couvrir tous les aspects concernés.

Pour choisir le meilleur référentiel, il faut se poser les cinq questions suivantes:

1. Quels sont les objectifs de l'audit?
2. Quelle est la délimitation du champ observé?
3. Quels sont les aspects à examiner?
4. A quel niveau peut-on déceler ces aspects?
5. Quels sont les points de vue des différents acteurs?

### **C- Choix des indicateurs.**

C'est un instrument de mesure se rapportant à une grandeur caractérisant un phénomène qui n'est pas toujours directement appréhendé mais seulement cerné dans ses manifestations. Il s'applique à des résultats évalués en terme de coût, de qualité, de comportement... Il peut adopter la forme d'un ratio ou de données brutes. Il y a les indicateurs de résultats, de structure qui rendent compte d'une situation à un moment donné.

Puis on peut aussi avoir des indicateurs de moyens traduisant des variations au cours de l'année, ou les efforts déployés pour atteindre les objectifs.

Exemple: Le nombre de démissions est un indicateur de moyen.

L'indicateur fait suite à un événement qu'on cherche à mesurer, c'est pourquoi, il est indispensable de choisir le meilleur.

Les conditions d'utilisation sont universelles.

- **Fiabilité**: capacité à mesurer avec une faible erreur le phénomène étudié.
- **Stabilité**: c'est le degré selon lequel l'indicateur ne varie pas si les observations sont faites à des moments différents.
- **Précision**: c'est le degré d'exactitude selon lequel l'indicateur arrive à mesurer les variations du phénomène étudié.
- **Objectivité**: recouvre l'obtention du même résultat par application du même indicateur, mais par deux observateurs différents.
- **Validité**: recouvre la capacité de l'indicateur à mesurer ce qu'il est censé mesurer.

**Pour le choix des meilleurs indicateurs, l'auditeur devra s'appuyer sur ces conditions d'utilisation.**

## **PARTIE III LA PHASE DE CONCLUSION**

L'Auditeur va rédiger un Projet de Rapport d'audit pour permettre la validation générale, lors de la réunion de clôture et de validation afin d'aboutir au Rapport d'Audit en son état final.

### **I LE PROJET DE RAPPORT D'AUDIT**

C'est déjà le Rapport d'Audit, à ces 3 différences près, c'est pourquoi on le nomme «provisoire»:

- absence de validation générale
- absence de réponses aux recommandations
- absence de plan d'action

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

### **II LA REUNION DE CLOTURE**

Elle réunit exactement les mêmes participants que la réunion d'ouverture. On va donc retrouver l'audité, ses collaborateurs et éventuellement sa hiérarchie.

A- Les 4 principes

Cette réunion de clôture obéit à quatre principes :

#### **☐☐Le principe du « livre ouvert »**

Il est fondamental. C'est l'affirmation que rien ne saurait être écrit dans le Rapport d'Audit qui n'ait été au préalable présenté et commenté aux audités. La mission d'audit n'est pas une instruction secrète dont le dossier devrait être inconnu des inculpés.

#### **☐☐Le principe de la « file d'attente »**

Le premier servi en matière d'information, c'est et ce doit être l'audité, le responsable direct, avec lequel les informations sont validées. C'est pourquoi le Projet de Rapport et son contenu ne sont ni diffusés, ni divulgués tant que la réunion de clôture (et de validation) n'est pas achevée. Rien n'est pire que la divulgation anticipée à la hiérarchie de constats d'audit – si « croustillants » soient-ils - et qui arrivent ensuite sur

l'audité en forme de reproches alors qu'il n'a pas été informé par les auditeurs.

#### Le principe du « ranking »

Les recommandations des auditeurs figurant dans le Projet de Rapport sont présentées en fonction de leur importance. On effectue donc **un classement des constats à partir de l'analyse des conséquences**. Ce principe doit éviter de donner de l'importance à ce qui n'en a pas, ce qui ne manquerait pas de déconsidérer l'audit alors réputé comme ne s'intéressant qu'aux problèmes secondaires, voire aux « faux problèmes ».

#### Le principe de « l'action immédiate »

Dès que l'audité est informé, on va l'encourager - sans attendre la publication du Rapport officiel - à prendre immédiatement des mesures correctives, s'il en a les moyens. Si tel est le cas, le Rapport mentionne que des dispositions ont été prises aussitôt et ont déjà porté leurs fruits. B l'organisation et le déroulement de la réunion L'ordre du jour est constitué par l'examen du Projet de Rapport qui est distribué à chaque participant, si possible quelques jours avant la réunion afin d'en permettre la lecture. Cet examen se fait à partir d'une présentation réalisée par les auditeurs, elle permet de régler les contestations éventuelles.

#### La présentation

Les points essentiels sont systématiquement illustrés par des constats précis issus des FRAP : pas d'affirmation, ni de jugement sans exemple tiré des opérations d'audit. On doit éviter aussi de transformer les auditeurs en statues muettes qui écouteront discourir le chef de mission. Chacun doit participer à la présentation à hauteur de sa contribution et de ses capacités.

En bref, **la présentation doit être vivante et illustrée**.

#### Les contestations

En effet, si le travail a été bien fait, si les constats ont été validés pas à pas, la validation générale ne doit pas poser de problème. Mais une contestation peut parfois surgir et deux situations sont alors possibles :  
- Ou l'auditeur est en mesure de fournir l'élément de preuve sur lequel il assoit son affirmation et la contestation s'éteint aussitôt - ou bien, il n'est pas en mesure de fournir cet élément et c'est sans doute parce que ses conclusions ont été trop hâtives ou qu'il n'a pas su préserver et classer ses éléments de preuve. S'il s'agit toutefois d'un problème essentiel (mais on doit normalement disposer dans ce cas de tous les arguments) une éventuelle suspension de séance va permettre de réunir les éléments manquants.

### III LE RAPPORT D'AUDIT

Ce rapport obéit à un certain nombre de principes, il respecte une certaine forme et son contenu obéit à des normes.

A- les principes

#### Pas d'audit sans Rapport d'Audit

Le « Je n'ai rien à dire » ou « nous n'avons rien trouvé » n'a pas lieu d'être. Cette appréciation est donnée même s'il faut conclure que l'ensemble des tests démontre une parfaite adéquation. Encore faut-il préciser quels furent les domaines d'investigation, montrant par-là que la démarche de l'auditeur n'étant pas exhaustive, un tel jugement ne saurait avoir de

valeur absolue. Donc **un Rapport est indispensable** et il est d'autant plus important que les observations à faire sont nombreuses. Ce document est le dernier acte officiel de la mission d'audit (c'est le second principe).

### **Document final**

La mission se termine avec la diffusion du Rapport officiel. Par conséquent, il ne peut être question d'y apporter des retouches de façon unilatérale et a posteriori.

### **Présentation préalable aux audités**

Rappelons que c'est un document final parce que la précaution a été prise, au cours de la

Réunion de clôture, d'en présenter et d'en expliciter le texte.

A défaut d'accord, chacun a une connaissance exacte, et préalable à la diffusion, du contenu du Rapport. Le caractère définitif du document et sa présentation impliquent un droit de réponse : c'est le quatrième principe.

### **Droit de réponse de l'audité**

Ce droit de réponse s'exerce d'une double façon :

- de façon orale et informelle au cours de la réunion de clôture.
- de façon écrite et formelle, sur le rapport lui-même (avant sa diffusion, l'auditeur est invité à communiquer ses « réponses aux Recommandations »).

**De manière générale, il faut noter :**

- **qu'il n'a pas de commune mesure entre : l'effort fourni et ce qui est écrit.**
- **l'auditeur n'est pas obligé d'écrire tout ce qu'il sait du sujet.**
- **il n'est pas jugé au volume du rapport, mais à la pertinence et au bien-fondé de ses remarques.**

B- La forme

### **Page de garde**

Elle doit comprendre :

- le titre de la mission et la date d'envoi du rapport qui signe la date de clôture de la mission.
- les noms des auditeurs et du chef de mission.
- les noms des destinataires du rapport (si des extraits partiels ont été diffusés, on indique également les bénéficiaires de ces extraits). Il est très important que tout au long de la ligne hiérarchique, chacun sache très précisément qui a reçu le document.
- une mention de « confidentialité » figure sur la page de garde, ce qui conduit à numéroter les différents exemplaires et à indiquer le numéro en face du nom de chaque destinataire.

### **Sommaire**

Cet ensemble introductif commence par le sommaire détaillé du Rapport pour qu'on puisse facilement se reporter à tel ou tel sujet.

### **L'introduction**

Elle est en générale assez brève et doit comporter deux informations :

- le rappel du champ d'action et des objectifs de la mission rappelant le but recherché et les limites (dans le temps et dans l'espace) dans lesquelles se sont situées les investigations.
- un bref descriptif de l'organisation, de l'unité ou de la fonction auditée

### **La synthèse**



Ce chapitre nettement détaché du reste, permet au responsable de haut niveau d'arrêter là sa lecture, sauf à se référer au détail sur tel ou tel point s'il souhaite en savoir davantage.

Par conséquent, elle doit être :

- brève (une page et demi-maximum)
- précise et permettre au lecteur d'avoir une opinion.

Le corps du rapport c'est le document intégral destiné en premier lieu à l'audité et qui comporte : constats, recommandations et réponses aux recommandations, le tout présenté dans l'ordre logique et cohérent du sommaire.

### Conclusion

La véritable conclusion est la note de synthèse, toutefois on peut ouvrir d'autres directions possibles comme annoncer ou suggérer d'autres missions dont l'intérêt aurait été révélé par la présente mission d'audit.

### Plan d'action

C'est un simple formulaire, qui permet à l'audité d'indiquer pour chaque recommandation qui fera quoi et quand.

### Annexes

#### **Recommandation générale sur la rédaction**

- **Elle doit être précise et concise.**
- **Il faut absolument une adéquation entre ce que l'auditeur veut dire et ce qui est perçu.**
- **L'ordre du rapport doit être logique sans pour autant être le même que les tests.**
- **N'écrire que ce qui sert à informer le lecteur ou ce qui est basé sur des faits.**
- **Le lecteur doit comprendre dès la première lecture si c'est bon ou mauvais (pas d'ambiguïté, ni de plage d'incertitude).**
- **adopter un langage : factuel, précis et ne prêtant pas à confusion.**

#### **Réponse aux recommandations et suivi du rapport**

Les réponses aux recommandations :

Une réponse officielle aux recommandations de l'auditeur est demandée aux audités afin que leurs observations puissent être intégrées dans le rapport. Ces réponses sont matérialisées de deux façons :

- ♣ La réponse est recueillie et notée dès la réunion de clôture;
- ♣ La réponse écrite parvient un peu plus tard au service d'audit interne.

#### **Le suivi du rapport d'Audit :**

L'objectif des auditeurs est, dans ce cas, de pouvoir mesurer la réelle efficacité des travaux et suivre les solutions qui sont données à des problèmes dans lesquels ils se sont totalement impliqués.

#### **Remarque!!**

***L'auditeur interne ne participe pas à la mise en oeuvre de ses propres recommandations.***

**NB :** L'auditeur interne n'est pas quelqu'un qui fait les choses, c'est quelqu'un qui regarde comment les choses sont faites.

**« La transgression de cette règle serait équivalent à un transfert des responsabilités hiérarchiques sur l'audit interne »**

## **CONCLUSION**

Comme nous l'avons précisé dans l'introduction, si un audit a mis en oeuvre tous les moyens nécessaires, nous ne pouvons plus rien lui reprocher. En effet une mission peut être considérée comme terminée, après que l'auditeur chargé de l'examen de l'entreprise auditée est pu répondre aux questions:

Que voir (les risques)?

Quand le voir?

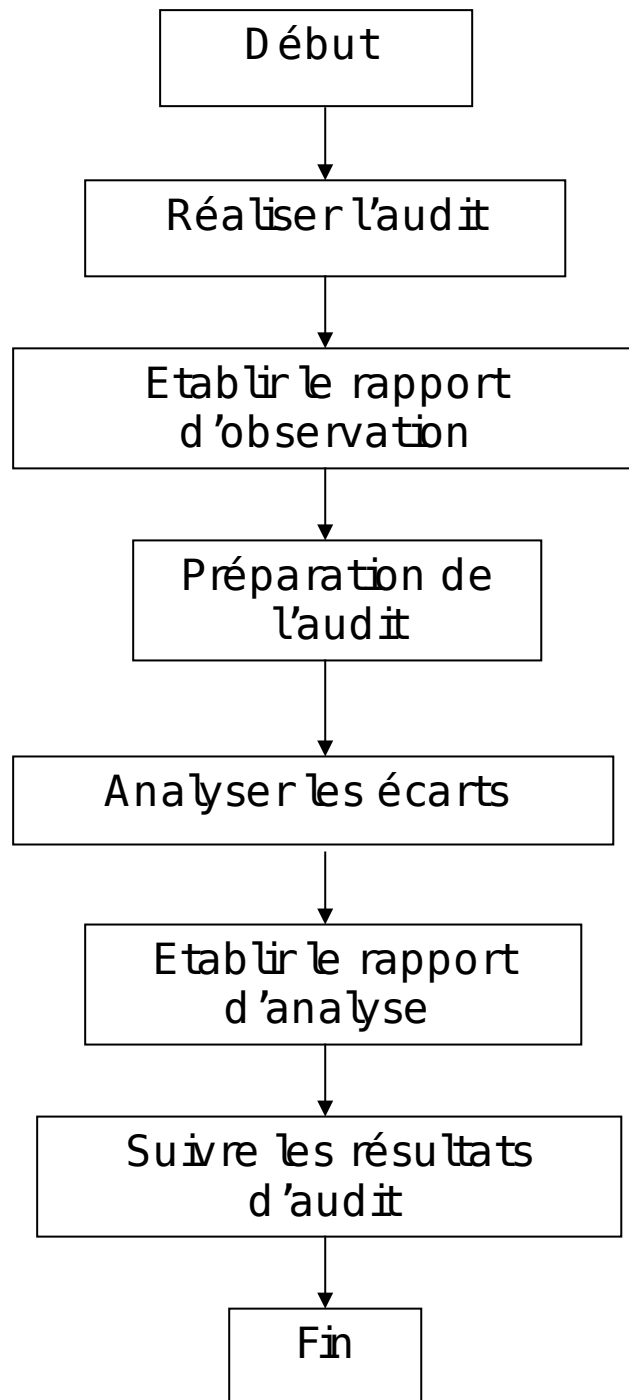
Comment le voir?

Où le voir?

Avec qui le voir?

Comment ne plus le voir (phase de rédaction du rapport des recommandations)?

Autrement dit l'auditeur a dû préconiser aux audités tous les moyens qui peuvent améliorer leur système.



### **3) L'auditeur interne : ses missions et ses compétences.**

Le métier d'auditeur interne est un [métier de la comptabilité](#), très prenant nécessitant une parfaite maîtrise de la gestion, des finances, de la comptabilité, du management de projet et surtout de la maîtrise d'une deuxième langue (le plus souvent l'anglais). La principale mission de l'auditeur interne est comme son nom l'indique, de définir le plan d'audit qu'il va assurer de bout en bout, tout en analysant d'une part, les

structures financières et les schémas organisationnels de l'entreprise en vue d'identifier et d'évaluer les risques financiers comptables et organisationnels et d'autre part, en étudiant le plan annuel d'audit et les orientations stratégiques de l'audit des filiales lorsqu'il s'agit d'un groupe ou multinationale. Ensuite, après avoir défini le **plan d'audit**, il faut bien évidemment réaliser les missions. L'auditeur interne dans ce contexte doit définir précisément et clairement l'objectif et le programme du travail à effectuer. D'une part, il intervient dans le site ou sur le département (commercial, financier....) afin d'observer et interroger les collaborateurs concernés sur les méthodes des missions quotidiennes, ensuite, établit des constats sur ces méthodes de travail ainsi que les conséquences qu'elles peuvent engendrer, et d'autre part, la mission la plus importante qu'est la validation de ces constats et la rédaction du rapport de synthèse de la mission effectuée. A noter que le poste d'auditeur interne varie en fonction de l'organisation de l'entreprise et de son secteur d'activité. Par exemple lorsqu'il s'agira d'un grand groupe constitué de nombreuses filiales délocalisées avec une forte autonomie financière, les missions de l'auditeur interne seront plus importantes et plus complexes puisqu'il faudra maintenir le contrôle sur les entités du groupe. Dans le cas contraire, (celui d'un groupe mono-activité) l'auditeur interne s'attardera plus sur les procédures des **contrôleurs de gestion** et /ou des auditeurs externes. Il est judicieux de noter que, l'auditeur interne doit être doté d'une forte personnalité, d'un sens de la rigueur (pour justifier et documenter chaque analyse), des capacités d'encadrement et d'animation d'une équipe, d'un esprit d'initiative, d'une curiosité, d'un sens critique développé dans la recherche et surtout faire preuve d'une grande disponibilité ..... et d'une forte capacité de travail ! Après avoir défini les missions de l'auditeur interne, orientons notre réflexion vers les questions relatives aux différentes possibilités d'évolution dans ce métier. Un auditeur externe ou un contrôleur de gestion ayant justifié de deux à cinq années d'expériences, (en fonction du domaine d'intervention) peut prétendre au poste d'auditeur interne. Par contre, un auditeur interne peut occuper respectivement les postes de Directeur de l'audit interne, de directeur opérationnel d'un centre de profit, ou encore de directeur financier.

# Les types d'audit interne :

## 1-Audit comptable et/ou financier :

Selon l'OECCA (Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés) : « l'audit a pour objectifs de permettre à l'expert comptable d'attester de la régularité et de la sincérité des comptes annuels et de l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise à la fin de l'exercice ».

Selon l'U.E.C (Union Européenne des Experts comptables) : « l'objet de l'audit des comptes annuels est d'exprimer une opinion sur le fait de savoir si ceux-ci traduisent fidèlement la situation de la société à la date du bilan et de ses résultats pour l'exercice examiné, en tenant compte du droit et des usages du pays où l'entreprise a son siège ».

Selon l'IFAC (International Federation of Accountants) : « contrôle de l'information financière émanant d'une entité juridique (le but lucratif ou non lucratif de l'organisation, sa taille et sa forme juridique n'entrent pas en ligne de compte), effectué en vue d'exprimer une opinion sur cette information ».

## Les objectifs :

- L'appréhension des risques
- Les questions relatives aux enregistrements
- Les questions relatives aux soldes
- Les questions relatives aux documents financiers

## Les techniques d'audit financier :

### L'approche générale :

L'auditeur cherche à identifier les points forts et les faiblesses du système. Il s'appuiera sur les forces pour réduire l'étendu de ses contrôles tandis qu'au contraire l'existence de faiblesses peut l'amener à approfondir quelques aspects de sa mission.

### L'entretien :

Le long d'un entretien il y a plusieurs règles à respecter :

- 1- l'auditeur doit décider par avance de l'étendu exacte pour ce il doit préparer un ordre du jour précisant l'ensemble des sujets à traiter ou éventuellement des aides - mémoire.
- 2- Il doit déterminer les relations entre les questions posées et la nature des réponses attendues (exp. Question ouvertes, multiples..)
- 3- Ecouter nécessite de regarder son interlocuteur tout le temps.

4- Il faudra distinguer les réponses ayant trait à des faits et celles qui sont basées sur des opinions personnels.  
L'entretien est utilisable dans chaque phase de l'audit financier, ainsi que l'étude des principes comptables.

### **Etude de la continuité d'exploitation :**

Le principe comptable de la continuité d'exploitation conditionne entièrement l'approche générale de l'auditeur. La raison en est simple l'entreprise aura la possibilité de passer en charges d'exploitation les coûts qu'elle a engagée précédemment pour l'acquisition de ses actifs.....

Cette étude est basée sur un ensemble d'informations :

- les prévisions macroéconomiques d'un pays ;
- l'évolution des résultats passés et les prévisions futures de l'entreprise ;
- la solvabilité et la fidélité des clients importants ;
- les déclarations publiques et privées des dirigeants de l'entreprise ;
- l'absence de litiges importants risquant de mettre en question la survie de l'entreprise.

Souvent, l'auditeur ne peut pas formuler un avis sur la continuité d'exploitation avant d'avoir entamé toute une série de vérifications et d'études se rattachant à son programme de travail. Pour effectuer celles-ci il utilise un nombre limité de techniques.

### **Recherche de preuves en matière d'audit :**

La nature du travail de l'auditeur lui imposent de rechercher des éléments suffisants de preuve pour justifier, soutenir voir même, explique son opinion sur les états financiers qui lui sont présentés. Ces preuves varient selon :

- Les objectifs même de l'audit
- la nature de l'élément examiné

Les techniques habituellement utilisées dans la recherche de preuves :

*L'examen physique (vérification substantielle) :*

Il a une force probante dans l'existence d'un élément d'actif, vu que l'on ne peut pas confondre existence et propriété ; l'auditeur ne peut dissocier le contrôle physique d'une chose, du support documentaire de la chose qui en donne la justification de la propriété. Dans le cadre de cette technique l'auditeur doit s'assurer que l'entreprise s'assure du contrôle d'un élément dès que cela s'avère nécessaire et ce sous son contrôle en tant qu'observateur.

*La confirmation indépendante (confirmation indirecte) :*

La confirmation indépendante par un tiers de l'existence d'un actif, d'un engagement...est une technique appréciée juste après celle de l'examen physique, pour sa valeur probante de la fiabilité de l'information. Cette technique est valable uniquement quand l'auditeur contrôle lui-même la mise sous enveloppe des demandes de confirmation et l'envoi par le courrier. Ceci permet de s'assurer de la véritable indépendance de la source de la réponse ou de la confirmation. Seule cette technique ne sert à rien il faudrait qu'elle soit rattachée aux contrôle de fiabilité d'informations qu'o souhaite confirmer.

*La vérification sur document : (l'audit verticale) :*

Elle comporte la recherche de justification pour les écritures comptables à travers l'examen des documents. L'auditeur doit pointer les écritures de documents d'origine. Cette vérification documentaire comporte normalement deux étapes croisées. D'une part l'auditeur contrôle des écritures à travers de documents, d'autre part, il invertit le processus et en partant des écritures trace de la piste de révision jusqu'aux documents de base. Nb : Un document d'origine extérieur est une preuve plus valable qu'un document d'origine intérieur.

*Le contrôle par recoupement interne :*

Est utile pour s'assurer qu'il n'existe pas une variété de présentations différentes de la situation financière de l'entreprise. Sa manifestation la plus simple se trouve dans la relation entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique : L'interaction entre les deux formes est évidente. Plusieurs recoupements se font dans l'entreprise comme Les données commerciale avec l'entreprise et les inventaires avec la production. L'auditeur doit s'assurer que l'information avec laquelle il souhaite faire un recoupement ne trouve pas sa genèse dans la même base de donnée que l'information comptable et financière, par exemple dans un système intégré de traitement d'information.

*Le contrôle arithmétique :*

Est nécessaire pour s'assurer de la bonne qualité numérique de comptes. L'auditeur vérifie :

- les additions dans les journaux, les comptes individuels, le livre de paie , le grand livre, la balance générale, et les états financiers ; mais aussi dans les documents de base.
- Les multiplications et les tirages émanant de l'entreprise elle-même ou de l'extérieur.

*L'examen analytique :*

Comporte l'utilisation de l'auditeur du bon sens d'un homme d'affaire raisonnable pour s'assurer de la validité des informations chiffrées qu'ont lui présente cette technique n'est pas un élément de preuve en

soi mais permet à l'auditeur d'orienter ses recherches et planifier ses vérifications détaillées afin d'optimiser le rapport : Degrés d'assurance recherché/ coût d'acquisition de ce grés d'assurance.

C'est ainsi que l'auditeur étudie communément les indicateurs suivants :

- Les ratios significatifs du bilan et leur évolution dans le temps ;
- Les indices du compte des résultats (et de la comptabilité analytique) concernant la rentabilité des produits et de la proportionnalité des charges de dépenses
- La satisfaction, l'homogénéité des comptes de tiers.

Cette étude peut comprendre l'examen de la séparation des comptes en sous groupes significatifs selon l'activité les conditions de crédit ou les régions géographiques concernées.

Une autre approche à l'utilisation de l'examen analytique est de vérifier l'approximation raisonnable (ou non)d'un calcul basé sur le rapport entre un compte de bilan et un compte de gestion (ou vice versa).

Cette approche peut fournir une indication globale utile en ce qui concerne les calculs de l'amortissement de l'exercice, des intérêts à payer ou à recevoir (ou des produits et charges correspondants, des comptes de régularisation et de certain compte de charge (assurances, charges sociales).

## **Techniques comptables d'audit :**

De prime d'abord, l'auditeur va s'assurer de part l'examen que les états financiers respecte les obligations de la législation quant à leur présentation et contenu. De même, l'examen de chaque poste comprendra la validation des imputations comptables.

## **L'actif :**

La vérification des actifs requiert l'examen de trois aspects spécifiques :

*Existence* : qui peut se vérifier par les techniques suivantes :

- présence à l'inventaire physique des stocks
- confirmation des soldes par « circulation » directe
- observation de l'inventaire physique des immobilisations et rapprochement entre lui et les fiches individuelles.

*Propriété* : elle peut être établie par les techniques suivantes

- La vérification des titres de propriété pour les terrains et les immeubles, les véhicules, les participations, les soldes et les dépôts de banque et les produits financiers ;
- Tests du « cuit off » le respect de l'intégrité et de l'autonomie de l'exercice en s'assurant que les mouvements physiques et les enregistrements comptables correspondants se trouvent dans un seul et même exercice



- Contrôle de vraisemblance en vérifiant les écritures comptables postérieures à la date du bilan pour s'assurer d'aucune contre-passation ou annulation d'écriture et pour vérifier que les montants reçus correspondent aux créances.

*Valeur* : Une assurance de la valorisation se fait par la vérification des éléments suivants au coût historique

- les coûts d'acquisition avec les factures d'achat pour les immobilisations, les stocks achetés et les titres en portefeuille ;
- Les coûts de revient des stocks de produits en cours et produits finis avec les données de comptabilité analytique ;
- Les soldes des comptes client avec les factures vente

Par ailleurs l'étude valeur impose à l'auditeur de vérifier par l'utilisation du logiciel à l'aide des informations requises.

## **Le Passif :**

Les techniques de vérification du passif comprennent une partie de celles de l'actif (tests du « cut off », vérification des écritures, analyse des ratios...) Pourtant l'auditeur doit utiliser d'autres méthodes spécifiques à l'examen des comptes en s'aidant le cas échéant, par un programme d'interrogation :

- vérification des mouvements des comptes avec les documents d'origine ;
- vérification de la situation (solde) des comptes avec les relevés reçus des tiers
- contrôle des charges à payer avec les livres auxiliaires, les déclarations, les notes de demande
- examen de statuts ou des actes juridiques pour le capital et les dettes à long terme
- lecture des procès-verbaux des assemblées générales pour les décisions d'affectation de bénéfice ;
- étude de la proportionnalité des charges comptabilisées en comptes de régularisation du passif, par rapport aux périodes couvertes par les montants devenant exigibles.

## **Le compte des résultats :**

L'examen de ce compte exige l'emploi des techniques suivantes :

- pointage des comptes synthétiques du résultat avec les comptes individuels
- comparaison des marges et des ratios avec l'exercice précédent et recherche d'explication soit des différences, soit même d'une homogénéité trop artificielle.
- Analyse des écarts entre les budgets et les réalisations
- Vérification de la présentation correcte des ajustements concernant les exercices antérieurs et les pertes et profits exceptionnels

Dans son travail sur les comptes de résultat l'auditeur s'assurera de la cohérence de leur représentation avec celle du bilan.

## **Engagement hors bilan et autres annexes :**

L'auditeur doit s'assurer que les états financiers de l'entreprise respectent à la fois la représentation réglementaire de la loi comptable et les obligations qui se rattachent à la notion d'image fidèle. En particulier il lui faut vérifier que le rapport de gestion et les annexes donnent au lecteur du rapport annuel une information fiable et suffisante pour comprendre les documents financiers et il doit s'assurer de leur homogénéité avec l'année précédente.

Pour atteindre ce but, il doit vérifier que les principes et les méthodes comptables utilisés sont les mêmes d'une année sur l'autre. De ce fait, il doit maintenir dans ses dossiers de travail une information adéquate sur l'information comptable de l'entreprise.

Enfin l'auditeur doit vérifier les procès verbaux, les contrats et les dossiers de courrier et obtenir des confirmations directes des tiers pour évaluer si les engagements hors bilan sont indiqués correctement dans le rapport annuel.

## **Evénements postérieurs au bilan :**

L'obligation de l'auditeur ne cesse pas avec la réunion du conseil d'administration qui approuve les comptes. Sa mission permanente l'oblige à se tenir informé de tout événement significatif dont il faut informer les actionnaires.

L'auditeur ne peut pas prétendre vérifier en détail toute l'information contenue dans les états financiers. Il se contente de réaliser les tests qui lui semblent nécessaires pour pouvoir exprimer son opinion dans son rapport .

## 2-Audit Opérationnel

### Introduction Générale :

Le contrôle de la réalisation d'une opération de gestion par l'auditeur interne ne saurait rester subjectif. Il doit nécessairement se fonder sur un certain nombre de règles et principes qui constituent les procédures de l'entreprise ; c'est le point commun entre l'audit comptable et l'audit opérationnel. De même l'audit comptable vérifie le respect des règles comptables, budgétaires et statistiques, de même l'audit opérationnel contrôlera la bonne application des procédures de gestion interne. Nuançons cependant en soulignant :

- qu'en matière de comptabilité générale les règles et principes ont une portée générale et émanent d'organismes à compétence nationale ainsi que la loi comptable.
- Qu'en matière de comptabilité analytique, la part d'initiative de l'entreprise est plus grande en dépit de l'existence des plans comptables analytiques (choix d'une méthode de coûts directs ou de coûts complets, etc.). un certain nombre de contraintes subsistent néanmoins : valorisation des stocks au coût de la production par exemple ;
- Que, pour les budgets et les statistiques, le seul impératif consiste en principe à satisfaire les besoins d'information des gestionnaires. Notons toutefois que la loi sur la prévention et le règlement amiable des difficultés dans les entreprises impose la publication de certaines informations prévisionnelles ;
- Et que les procédures de gestion interne sont le reflet exact des politiques appliquées par des directions de l'entreprise.

Le jugement des auditeurs sur le déroulement des opérations est donc directement en fonction de leur connaissance des politiques appliquées.

Il n'existe pas de référence comme en comptabilité générale, à un certain nombre de règles de droit commun. L'audit opérationnel sera donc réalisé au mieux par des spécialistes du secteur examiné, aptes non seulement à comprendre le détail des procédures techniques, mais aussi à faire preuve d'une connaissance pratique des problèmes posés. Outre la bonne application des procédures de gestion, l'audit opérationnel suppose

l'objectif d'améliorer les méthodes utilisées, et exige la mise en œuvre de contrôles spécifiques visant l'efficacité des opérations.

## **Section 1 : Respect des procédures de gestion Interne**

Seules les opérations de gestion à caractère répétitif entrent dans le cadre des procédures. Il est, en effet, possible de prévoir un traitement systématique d'une production, d'une vente d'une embauche ou d'un achat de matières premières. Le choix d'un président une décision d'investissement importante, le lancement d'un nouveau produit représentent, par contre, autant de cas particuliers qui relèvent de la politique générale. L'audit opérationnel n'intéresse donc que les opérations de gestion courante.

Les procédures revêtent un caractère plus ou moins formel. Certains services spécialisés, tels que le bureau des méthodes pour la production, les études commerciales pour les ventes, contribuent à l'organisation de ces fonctions et codifient les procédures sous forme de manuel de ventes pour les représentants, tableau d'ordonnancement, etc. c'est donc par rapport à ces règles écrites que l'auditeur interne appréciera le bon déroulement des opérations.

Si les procédures ne sont pas formalisées, l'auditeur ne peut juger que d'après ce qui peut être considéré comme les bonnes règles du métier, le know-how habituel de l'entreprise. Cette dernière façon de procéder présente, cependant un certain nombre d'inconvénients :

\*hétérogénéité dans les méthodes, nuisible à une qualité uniforme de l'entreprise. Cet aspect peut être d'autant plus grave qu'une politique de gestion décentralisée est appliquée.

\*Recherche de solutions à des problèmes qui ont déjà été résolus dans d'autres unités analogues de l'entreprise.

\*Difficultés de communications entre les différents secteurs et niveaux de l'entreprise.

Les auditeurs internes suscitent donc, en général, la rédaction et la divulgation des diverses procédures employées, tout en essayant de les améliorer. C'est là le second aspect de l'audit opérationnel.

## **Section 2 :L'amélioration des procédures existantes**

A s'en tenir au strict respect des procédures existantes, on risquerait de scléroser complètement le fonctionnement de l'entreprise. Au cours de leurs contrôles de procédures, les auditeurs internes ne peuvent manquer de remarquer le non respect des règles établies du fait :

- soit d'une organisation imparfaite dans la situation actuelle de l'entreprise ;

- soit d'une organisation qui n'est plus adaptée en raison de l'apparition de phénomènes nouveaux.

Dans les deux cas, leur rôle est actif et contribue à l'amélioration des procédures de l'entreprise. Soulignons, à cet égard les attributions respectives des directions opérationnelles et des auditeurs.

Le directeur opérationnel doit conserver intacte son autorité dans son secteur. Par exemple, le chef de produit assume la responsabilité des méthodes de commercialisation utilisées dans son domaine. Il a donc le souci :

de rechercher constamment les procédures les plus efficaces.

De les mettre en œuvre le plus rapidement possible

Les solutions qu'il adopte peuvent cependant :

- ne pas tenir compte de l'organisation générale de l'entreprise ou de l'évolution de l'environnement.

- ne pas répondre aux difficultés posées à tous les niveaux de la hiérarchie.

La compétence du service d'audit, qui s'étend à l'ensemble de l'entreprise, et sa position indépendante de la hiérarchie opérationnelle lui permettent de jouer un rôle de conseiller permanent auprès des directions opérationnelles. Il peut intervenir auprès d'elles, soit à leur demande, à l'occasion de l'étude d'un problème particulier, soit pour mettre en œuvre son plan de contrôle et déceler des problèmes qui n'auraient pas encore été perçus. Les prises de position de l'auditeur, qui prennent la forme de recommandations, aussi constructives que possible, engageant sa responsabilité à l'égard de la direction générale. Ceci est en particulier valable au cas où ces recommandations s'avéraient inapplicables.

Mais en aucun cas la décision d'application des recommandations ne sera prise par l'auditeur. Cela irait au détriment de la responsabilité des directions opérationnelles et ne permettrait plus à l'auditeur de jouir d'une indépendance suffisante. A cet égard, les demandes de consultation de la part des directions opérationnelles peuvent parfois avoir des conséquences fâcheuses. Elles sont, en principe, une marque de confiance dans l'efficacité du service d'audit interne. Mais si elles deviennent trop fréquentes, la direction opérationnelle peut avoir la tentation de s'en remettre d'office au service d'audit et de ne plus assumer ses propres responsabilités. L'auditeur a donc avantage à rechercher lui-même les domaines où les procédures demandent à être améliorées, et ne pas s'en remettre uniquement aux demandes de missions des directeurs opérationnelles. Cette conception de l'audit opérationnel exige la mise en œuvre de contrôles spécifiques.

### **Section 3 : la notion de contrôle en matière d'audit opérationnel**

Le respect des procédures et la recherche de leur amélioration permet de réduire les risques de l'entreprise. Encore faut-il que l'audit opérationnel soit systématiquement orienté vers les opérations qui présentent le plus de risques. Deux critères sont généralement retenus pour orienter l'activité des auditeurs :

l'importance des opérations (le produit le plus vendu, le budget de recherche le plus lourd, l'usine dont le personnel est le plus nombreux, etc.)

leur caractère de nouveauté (lancement d'un produit, utilisation d'un nouveau média publicitaire, investissement, etc.).

L'efficacité du contrôle en matière d'audit opérationnel sera donc en fonction de trois facteurs : la connaissance de l'entreprise, l'aptitude des auditeurs à résoudre les problèmes posés, leur faculté de persuasion auprès des directions concernées.

Le plan de travail en matière d'audit opérationnel doit permettre de couvrir les activités importantes ou nouvelles de l'entreprise suivant un rythme raisonnable (tous les 2 à 3 ans par exemple). L'essentiel consiste en ce que les délais de contrôle ne permettent pas la réalisation de conséquences dommageables pour l'entreprise du fait d'un non respect de procédure ou de l'existence d'une procédure inadaptée. L'audit opérationnel se composera, le plus souvent d'un sondage concernant une série d'opérations, ventes par exemple, dont on examine le déroulement dans tous les secteurs de l'entreprise :

prise de commande

conditions de ventes (prix, rabais, délai de paiement)

transport, assurances, etc.

délai de livraison

correspondance avec le client, etc.

Dans d'autres cas, le contrôle sera orienté sur les résultats d'une opération d'ensemble ; la rentabilité d'un investissement, la réalisabilité d'un investissement, la réalisation d'une campagne publicitaire, l'installation de terminaux aux succursales.

L'analyse critique de l'auditeur interne n'aura de valeur que dans la mesure où elle s'appuiera sur une connaissance théorique et pratique des difficultés auxquelles se heurtent les services opérationnels. L'aptitude des auditeurs à résoudre les problèmes ne peut donc être dissociée de ses compétences techniques.

Le fait que l'auditeur n'exerce pas concrètement le métier dont il est censé être un spécialiste exige de sa part une mise à jour extrêmement fréquente de ses connaissances. Sa crédibilité auprès des directions opérationnelles, qui ne disposent pas toujours du temps nécessaire pour actualiser leurs compétences, repose en grande partie sur sa maîtrise des techniques récentes.

Néanmoins, un auditeur d'expérience qui n'est pas spécialiste dans un domaine peut entreprendre un audit opérationnel valable. La raison en est que l'habitude de poser de bonnes questions l'amène à identifier les problèmes et fait surgir les solutions.

Le seul brio intellectuel ne permet cependant pas à l'auditeur de réussir. Les recommandations qu'il pourra formuler se heurtent inévitablement à la force d'inertie des habitudes acquises. D'autre part, une recommandation, acceptée par direction générale, mais refusée par les services, sera vraisemblablement appliquée dans de mauvaises conditions. Il ne reste donc à l'auditeur qu'à persuader les différentes directions du bien fondé de ses recommandations. Cette aptitude à convaincre est la clef de toute réussite en audit opérationnel. Sans elle, les contrôles effectués et les recommandations peuvent rester vains, en dépit de leur qualité intrinsèque. On conçoit donc que la notion de contrôle prend une signification particulière en matière d'audit opérationnel.

L'analyse des règles de gestion interne trouve sa limite dans la politique générale de l'entreprise. Les auditeurs internes débouchent à travers cette analyse sur une certaine conception d'ensemble des problèmes de direction. C'est là que commence l'audit stratégique.

## **Illustration : Audit opérationnel du cycle de production**

### **Introduction :**

Depuis plus d'une dizaine d'années, une littérature abondante tente d'analyser les causes des deux grands succès économiques actuels constituent les résultats industriels allemands et japonais. Cette préoccupation marquée et récente va de pair avec la prise de conscience aux Etats Unis et dans certains pays Européens comme la France et la Grande Bretagne, du déclin relatif des industriels nationales.

Robert .H Hayes et Steven.C Wheelwright, par exemple, dressent un réquisitoire contre les pratiques industrielles américaines, et fournisseurs en contrepartie ce qu'ils considèrent comme les trois facteurs clés de la compétitivité allemande et japonaise :

\*priorité de la production et de la technologie sur les préoccupations de nature financière ou commerciale

\*importance accordée au facteur organisation dans la poursuite de l'avantage concurrentiel

\*mise en œuvre de politiques axées sur le développement du facteur humain dans un contexte d'emplois stables, sur l'amélioration constante des technologies et des processus de production, associée à la recherche de la qualité.

Cette approche ne se conçoit que dans la mesure où se trouve reconnue la prééminence du long terme sur le court terme.

Ces facteurs sont connus et ont été longuement explicités et critiqués...il ne s'agit pas ici de les reprendre pour prendre dans ce débat, mais plutôt d'en tirer les conséquences sur le rôle de l'auditeur opérationnel dans le diagnostic du cycle de production.

Il apparaît en effet clairement, aujourd'hui, et cela est vrai aussi bien pour les industries que pour les services, que l'un des défis majeurs des entreprises dans la poursuite de la compétitivité, est la performance de leur organisation de production. Cette performance se décline en trois objectifs :

-« excellence » tout au long du processus de production.

- nécessité d'une intégration entre les différentes fonctions intervenantes

- bannissement d'une optique à court terme dans les prises de décision.

A cet égard, le rôle de l'auditeur opérationnel peut être orienté de la façon suivante :

**\*l'objectivité des méthodes d'audit doivent permettre une évaluation de « l'excellence » des méthodes industrielles pratiquées.**

**\*compte tenu de son indépendance, l'auditeur opérationnel veille à la cohérence des décisions prises à tous les niveaux, ainsi qu'à l'intégration des différentes fonctions de l'entreprise intervenant dans le processus de production.**

**\*l'horizon de son investigation est celui du moyen terme, en particulier dans le cadre d'une mission opérationnelle.**

A ce propos, il est important de rappeler les limites de l'audit opérationnel par rapport à l'audit stratégique. Ces deux types d'audit, en effet, impliquent des méthodes, des moyens, des compétences et des interlocuteurs différents.

L'audit opérationnel porte sur les décisions de gestion s'inscrivant généralement dans un horizon de deux à cinq ans. Il se préoccupe du respect des normes et procédures de gestion applicables au domaine considéré ainsi qu'à la fiabilité et pertinence des systèmes d'information utilisés.

Dans le cadre d'une mission d'audit du cycle de production, il est essentiel d'en préciser les contours. Dans ce domaine, en effet, de nombreuses décisions de gestion peuvent avoir des conséquences à long terme, et relever de la stratégie d'ensemble de l'entreprise, en dehors par conséquent du champ de l'audit opérationnel. La politique de sous-traitance en est un exemple dans le processus de fabrication.

L'étude du cycle de production peut être abordée sous deux angles différents :

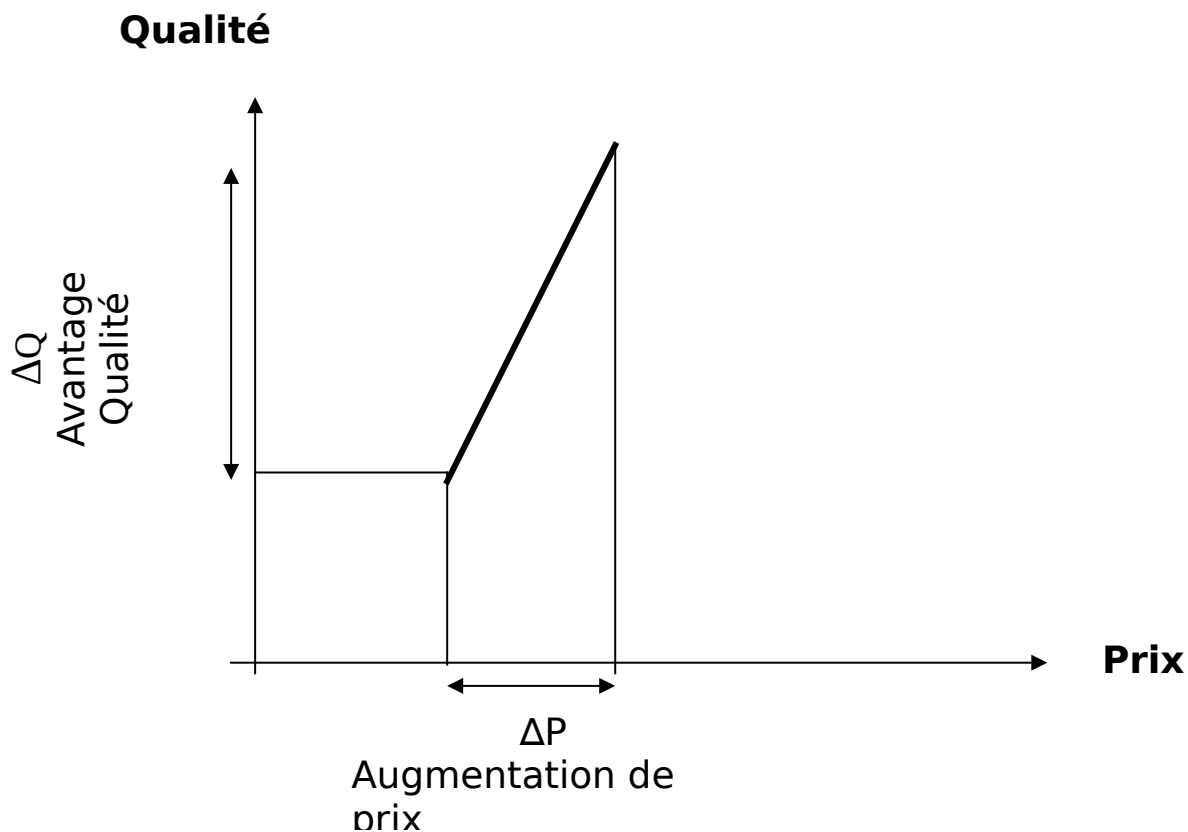
- celui des produits, dont les caractéristiques principales reposent sur les prix de revient et la qualité.
- Celui du processus de fabrication, dont la décomposition permet de mettre en évidence les fonctions d'approvisionnement, de planification et d'ordonnancement des ateliers.

Dans un troisième temps, il sera envisagé la cohérence entre ces deux points de vue, dans le cadre des procédures de gestion que l'audit opérationnel est appelé à contrôler.

## **Partie 1 : Le faux dilemme de la qualité et du prix de revient**



On assiste aujourd'hui, sous l'influence des méthodes de production japonaises notamment, à une remise en cause du compromis entre la qualité et le prix de revient associés à un bien ou un service produit par l'entreprise. En effet, le jeu habituel de substitution entre un avantage de qualité et un accroissement de prix, exprimé par le rapport bien connu « Qualité/Prix » peut se présenter selon James Teboul sous la forme suivante :



J. Teboul met ainsi en évidence l'effet de la différenciation qualité, qui compense largement l'augmentation de prix correspondante. En outre, il souligne que l'obtention d'une meilleure qualité peut parfois se faire à un coût plus faible, eu égard aux nombreuses dépenses que représentent, par exemple, les rebuts et les retouches, les retours clients et le traitement des plaintes, la perte du chiffre d'affaires correspondant, les réparations sous

garantie...ces coûts de défaillance, associés aux divers coûts de détections et de préventions engagés au cours du processus de production, représenteraient, toujours selon cet auteur, 20% du chiffre d'affaires des entreprises.

Autant dire que l'enjeu de la qualité est de taille ! Il est donc nécessaire que l'auditeur opérationnel approfondisse cet aspect à travers une nouvelle approche du contrôle.

## Qu'est ce que la Qualité ?

Une littérature florissante traite ce sujet. De ce fait, les limites du problème ne sont pas toujours précises. Il convient donc dans un premier temps de définir ce qu'est la qualité.

A- de nombreuses définitions ont été données.

J. Teboul en énumère quelques unes :

« Ensemble des propriétés et caractéristiques d'un produit, processus ou service qui lui confèrent son aptitude à satisfaire des besoins exprimés ou implicites » (International Standards Organisation)

« Aptitude d'un produit u service à satisfaire les besoins des utilisateurs » (AFNOR)

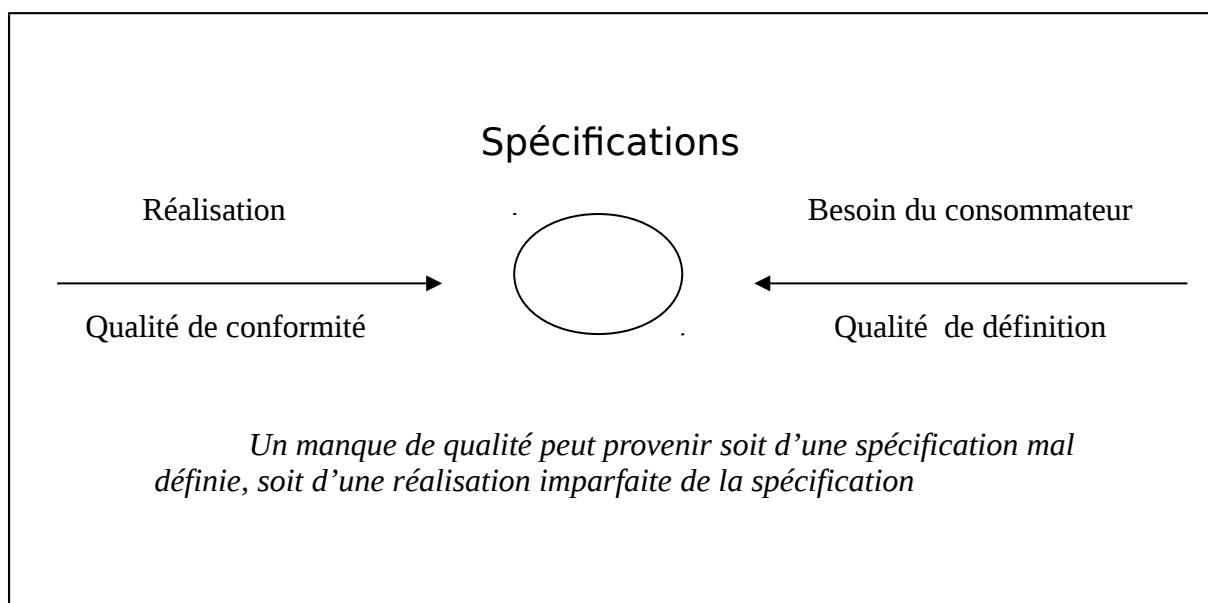
« Rencontre des exigences » (Philip B.Crosby)

« Aptitude à l'usage » (J.M. Juran)

« Ce que le client perçoit quand il sent que le produit ou le service rencontre ses besoins ou correspond à ses attentes » (Pat Townsend)

Au travers de ces définitions, J. Teboul perçoit deux types de qualités : *une qualité de conception* (établissement d'un cahier des charges correspondant aux besoins du client) et *une qualité de conformité* (production conforme au cahier de charges).

Il est possible de reprendre les diverses définitions de la qualité par le schéma suivant, tiré de Gérard Baglin :



Cette double définition remporte l'accord de Pierre Béranger qui précise en outre : « la maîtrise de la qualité nécessite [...] des définitions précises et l'établissement de responsabilités et de règles strictes, à chaque étape du processus de création de valeur ajoutée ».

Deux conséquences peuvent être tirées de ces propos :

- \* il est tout à fait possible et nécessaire d'apprécier la qualité de manière objective.

L'auditeur opérationnel doit y veiller en s'assurant l'existence de spécifications préétablies correspondant à des critères techniques précis et détaillés, transmis à tous les stades de la production, ainsi qu'aux fournisseurs.

- \* la connaissance et la prise en compte, lors de la conception du produit et de la définition des normes de qualité par le bureau d'études, des techniques et contraintes de la production éliminent bon nombre de défauts de fabrication et entraînent une réduction substantielle des coûts de prévention et de détection de la qualité. Ainsi selon J. Teboul, il peut exister un rapport de 1 à 100 entre le coût d'une erreur évitée en conception et d'une erreur corrigée après le contrôle final.

L'auditeur vérifiera donc que chaque phase préalable à la mise en production d'un nouveau produit (définition, conception, prototype, présérie) a bien été validée par une procédure de certification adéquate (essais technique, contrôles préalables indépendants des concepteurs produits).

La détection des défauts passe par la mise en place de procédure de contrôle de la qualité dont la mise en œuvre est concomitante avec le processus de production lui même.

La vérification de la qualité est souvent effectuée à la fin du processus de fabrication. Cette étape est nécessaire : elle permet d'éviter que des produits non conformes soient vendus ou transmis à des unités de production aval. Elle n'est cependant pas suffisante. A cet égard, P.Béranger développe plusieurs arguments :

- le contrôle final ne permet pas de détecter tous les défauts
- il est effectué en temps différé, ce qui retarde la mise en œuvre de procédures correctives
- il rend l'identification des défauts difficile.

Pour l'ensemble de ces raisons, l'auditeur cherchera à favoriser, s'il n'existe pas ou de manière insuffisante, la mise en œuvre d'un « contrôle qualité » le plus en amont possible du processus de production, puis tout au long du flux opératoire.

Plusieurs techniques de contrôle peuvent se rencontrer, différentes selon le type de production (en continu, par poste de travail, par atelier ou par projet) et selon le niveau de qualification des opérateurs :

**\*contrôle statistique su processus :** mesure des pièces produites pour vérifier qu'elles respectent les spécifications. R. Hall en donne un exemple dans le tableau suivant :

**\*contrôle par poste :** chaque opérateur vérifie, d'après une liste de contrôle définie d'avance, les tâches qu'il vient d'effectuer, ou celles du poste de travail qui le précède,

**\*contrôle automatique :** un dispositif simple est inséré dans le processus de production afin de détecter un certain type déterminant d'erreur de fabrication (diamètre d'une pièce supérieure à un certain seuil de tolérance, absence d'une pièce, nombre insuffisant d'éléments destinés à constituer un ensemble donné...). Ces dispositifs sont infaillibles et généralement peu coûteux.

Le plus souvent, une combinaison de ces techniques sera recherchée de façon à optimiser la qualité finale sans nuire aux coûts de fabrication et à la fluidité du processus de production.

L'auditeur étudiera le type de contrôle effectué, en mettant en évidence :

- \* Son efficacité (nombre de pièces détectées, position dans le processus, retouches effectuées...)

- \* Son coût (installation, temps requis, éventuellement formation)

- \* Sa pertinence (selon P. Béranger, un autocontrôle est efficace dans la mesure où l'opérateur dispose d'une liste de contrôle, et où il a été formé correctement)

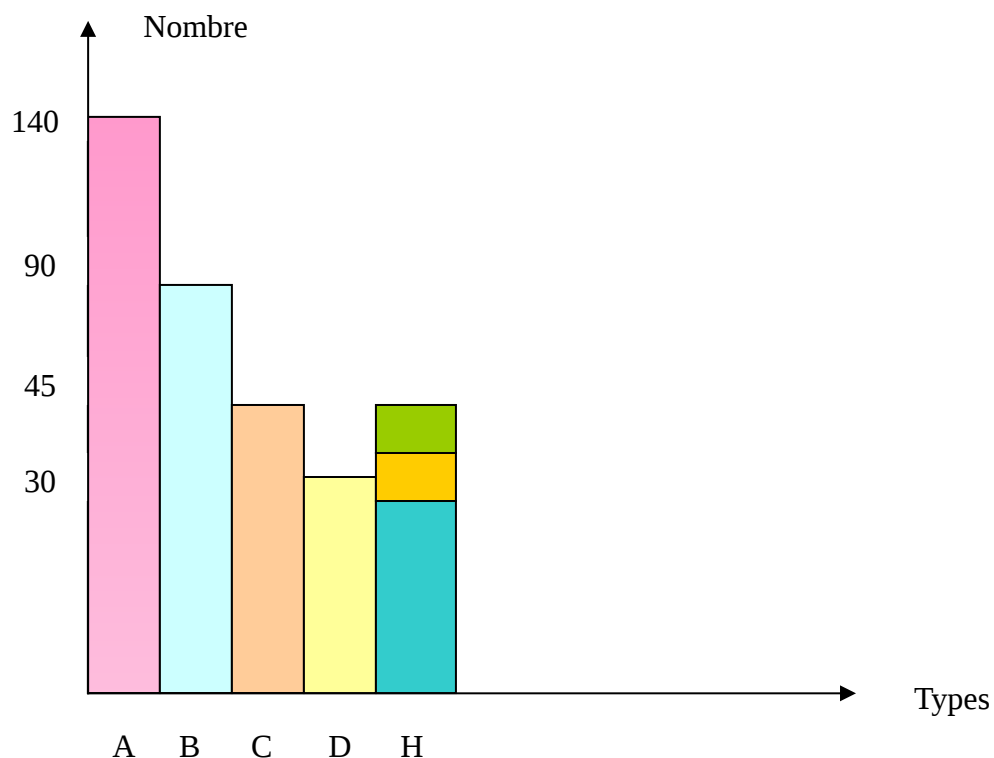
- \* Sa capacité à identifier les causes des défauts de fabrication.

Ce dernier point est, selon la plupart des auteurs qui s'expriment à ce sujet, capital. À cet égard, l'auditeur devra s'assurer qu'il existe des statistiques de production permettant rapidement la localisation précise et la cause des productions défectueuses d'une part, et qu'elles donnent lieu à des mesures correctives en temps réel d'autre part.

Plusieurs techniques de recherches de causes existent. Gérard Baglin en présente deux :

- \* l'arbre des causes ou le diagramme de Taguchi. Cette méthode consiste à tester la sensibilité de la valeur théorique et de la dispersion de chacun des paramètres intervenant dans le processus de fabrication.

- \* Le diagramme de Pareto. Celui-ci permet de classer par ordre d'importance, et donc par priorité d'intervention, le type d'incidents rencontrés au cours d'une période, le long du processus de production.



Types de défauts		Nombre	Pourcentage
A	Eraflures	140	43,5
B	Peinture écaillée	90	28,0
C	Chromes	45	14
D	endommagés	20	6,1
E	Chocs	12	3,7
F	Serrure défectueuse	8	2,5
G	Porte mal ajustée	7	2,2
	Emballage défectueux		
Totaux		322	100,00

### Diagramme de Pareto


La qualité est un enjeu primordial dans la poursuite de l'avantage concurrentiel. Il revient à l'auditeur opérationnel d'apprécier et de renforcer les outils de contrôle de la qualité. Une telle préoccupation n'exclut pas cependant, au contraire, la recherche de l'amélioration du prix de revient.

**Quels sont les Eléments du prix de revient ?**


Le coût de revient de production constitue une information de gestion fondamentale. De leur évaluation, en effet, dépend le sort des produits écoulés sur le marché. L'auditeur opérationnel est particulièrement concerné par la qualité de ces chiffres. Son examen comprendra donc nécessairement l'étude approfondie des procédures et des résultats de la comptabilité analytique.

**A--** Toute comptabilité analytique suppose une analyse relativement fine des différents éléments entrant dans la composition des produits : matière, main d'œuvre, énergie, maintenance et amortissement des machines, pièces de rechange et outillages spécifiques, etc.

\*le circuit matière permet de reconstituer les consommations effectuées dans l'entreprise, et d'en contrôler l'importance. Ce calcul sert de base à l'évaluation des rendements matières par ateliers ainsi qu'un suivi des stocks.



L'auditeur devra donc recouper les quantités physiques de matières consommées et de produits fabriqués enregistrées par atelier ou par ensemble de production au cours d'une période, avec les sorties de stock correspondantes, ou avec les reproductions amont et consommations aval de ces mêmes matières et produits. On ne saurait trop insister à cet égard sur la rigueur des procédures périodiques d'inventaire physique.



\*le suivi de la main d'œuvre directement affectée à la production permet le calcul de la productivité des ateliers. Il alimente souvent aussi les statistiques de productions relatives au personnel (présence, heures supplémentaires,...) ainsi que le système de paie.

L'auditeur s'assurera de la qualité de ces informations par des sondages appropriés en s'appuyant sur les règles internes d'affectation (par produit, par unité de production).

\*les autres charges de production peuvent comprendre, par exemple, la main d'œuvre d'encadrement, l'énergie, les amortissements industriels, les outillages frais sont souvent plus difficilement imputables à un produit donné. Etant donné leur importance dans la constitution du prix de revient (selon Jaques Laverty et Roland Demeestère, ils représenteraient 75% de la valeur ajoutée des entreprises), les méthodes d'imputation approximatives sont à éliminer au profit de calculs plus spécifiques. On peut citer comme exemples d'imputation le décompte des consommations d'électricité par compteur divisionnaire, ou l'imputation des amortissements en fonction d'utilisation affective du matériel. Michel Lebas donne quelques règles pour guider le choix des unités d'œuvre, utilisées pour transférer les prestations indirectes sur les produits :

- refléter l'activité du département
- représenter l'une des principales causes de variation des coûts ainsi transférés (on peut utiliser par exemple la méthode de sélection des unités d'œuvre par droite de régression)
- être aisément mesurable.

Quelques exemples sont également fournis dans le tableau suivant

<b>Section, service ou département (centre d'analyse)</b>	<b>Unités d'œuvre possibles (liste non limitative)</b>
Achats, approvisionnement (section principale)	-valeur des produits achetés - nombre de commandes traitées - ...
Atelier d'usinage (section principale)	- heures machines (par familles homogènes de (machine) de l'atelier d'usinage - - heures d'ouvrier (par type de spécialité)(seulement si les machines sont manuelles) dans cet atelier - ...
Atelier montage (section principale)	-heures de main d'œuvre dans cet atelier -heures de fonctionnement des machines transfert de cet atelier, si la chaîne est mécanisée -...
Magasin de vente (section principale)	-mètre linéaire de gondole d'exposition - surface au sol occupée par les produits -...
Chaufferie (section auxiliaire)	-Thermies produits -tonnes de vapeur -volumes à chauffer - ...
Entretien (section auxiliaire)	-heures d'équipe d'entretien -heures d'ouvrier d'entretien -...
Bâtiment (section auxiliaire)	-Surface utilisée par chaque département -surface corrigée pour tenir compte de la différence de coût que représentent les diverses parties du bâtiment, telles que sous sol ou bureau d'angle dans une tour... -...

Sans perdre de vue la simplicité que doit revêtir tout système de comptabilité analytique, l'auditeur vérifiera enfin que le système de coût de revient prend en compte tous les coûts de production et eux seulement, et qu'il ne permet pas de compensation entre les divers produits.

Les trois étapes de contrôle décrites ci dessus doivent être cohérentes avec les vérifications comptables classiques de l'audit financier. A cet égard, l'un des soucis primordiaux des auditeurs opérationnels concernera la concordance des résultats globaux de la comptabilité générale avec l'ensemble des données de la comptabilité analytique, du moins sur une base mensuelle.

**B-** Après s'être assuré de la fiabilité de l'information, l'auditeur interne doit contrôler l'emploi des coûts de revient fournis par la comptabilité analytique. Deux grandes classifications de coûts existent :

\*coûts directs et indirects.

\*coûts fixes et variables

Le choix entre les systèmes de coûts qui résultent de cette partition (coût variable, coût direct, coût complet) a des implications importantes pour la prise de décision des utilisateurs. Ainsi par exemple, pour M. Lebas, la méthode du coût complet suppose une situation de pleine activité pour tous les produits. Vincent Giard considère le coût variable adapté à un contexte de prise de décision à court terme.

L'auditeur vérifiera qu'il n'existe pas de malentendus quant à la signification des coûts de revient de fabrication pour les utilisateurs. A cet égard, la bonne intelligence par les responsables de production de la capacité des divers produits à l'absorption des coûts communs constitue un bon test de fiabilité.

Il s'assurera également que ceux ci possèdent une information suffisamment précise et pertinente pour la prise de décision :

\*rendements par atelier comparés aux normes de fabrication

\*suivis et valorisation des déchets et rebuts

\*éventuellement imputation des coûts par machine ou chaîne de fabrication.

L'ensemble de ces considérations permet à l'auditeur d'apprécier la validité du système de comptabilité analytique de l'entreprise en vue des décisions de gestion opérationnelle, et d'en fixer les limites. Si un système de comptabilité analytique bien conçu permet de dégager des résultats par produit en tenant compte des divers niveaux d'activités sectorielles de l'entreprise, il autorise rarement l'appréciation concrète des responsabilités engagées dans le processus de production. Dans cette optique, la comptabilité analytique doit être complétée par un système de contrôle de gestion adéquat.

**C--** on assiste aujourd'hui à une certaine remise en cause de la comptabilité analytique industrielle telle qu'elle se pratique actuellement dans les entreprises.

L'ensemble de ces critiques pose la question de l'utilisation de la comptabilité analytique pour la prise de décision ainsi que pour l'évaluation des performances des centres de production. Il est clair que la considération du coût ne doit pas être unique, et qu'elle doit être nuancée par un certain nombre de critères non monétaires ou plus qualitatifs. Ce point sera abordé plus loin.



Elles abordent aussi le problème fondamental de la validité du système d'information utilisé par l'entreprise : les études de coûts effectuées par grandes catégories de frais (matières, main d'œuvre frais généraux) reflètent-elles la répartition exacte des dépenses engagées par l'entreprise ? les clés de répartition choisies conduisent-elles à subventionner certains types de produits (petites séries, produits à faible consommation de main d'œuvre directe) au détriment des autres ?

Il est dans la mission de l'auditeur opérationnel de poser clairement ces questions et d'y répondre par un raisonnement étayé et objectif. La mise au point d'un système de contrôle de gestion (évaluation des performances par centre de responsabilité) dépasse cependant le cadre strict d'un audit opérationnel de production..

## Partie 2 : Gestion des Flux

On rencontre usuellement quatre grands types d'organisation de la production :

- \*organisation de type « série unitaire »
- \*organisation en ateliers spécialisés
- \* organisation en ligne de production
- \*industries dites de « process »

Cette classification correspond à une décision d'organisation de la production, et a des conséquences importantes sur les caractéristiques du produit : son coût, son délai de livraison, son degré de standardisation, etc.

Nous avons reproduit l'analyse de ces modes d'organisation par V. Giard dans le tableau suivant :

Type de processus	Définition	Ressources mobilisées	Ordonnancement
série unitaire	Production mobilisant sur une période assez longue l'essentiel des ressources pour un nombre très limité de projet.	-personnel très qualifié - équipements polyvalents - approvisionnements spécifiques	- arbitrage coût/délai - importance de la programmation
ateliers spécialisés	Tous les équipements assurant une même fonction technique sont réunis en un même lieu.	- personnel qualifié - équipements polyvalents - coûts de manutention élevés - importance des stocks/approvisionnement	- gestion des files d'attente - importance de la bonne utilisation des ressources hommes

			machines et du système d'information.
ligne de production	Equipements agencés pour qu'un flux régulier de produits passe d'un poste de travail à un autre selon un ordre de passage fixe.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- équipements spécialisés</li> <li>- nécessité d'un matériel fiable</li> <li>- problèmes d'équilibrage de la chaîne</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- importance de la fiabilité et cohérence du système d'information</li> <li>- gestion des options de différenciation des produits</li> </ul>
process	Flux important et régulier de matières premières destinées à être transformées en matières plus élaborées.		- problèmes stables, répétitifs, de complexité limitée

Cette classification est, comme toute tentative en la matière, simplificatrice. Elle ne tient pas compte, par exemple, des évolutions actuelles des techniques de production, généralement axées sur la recherche d'une plus grande flexibilité, qui tendent à rendre de plus en plus floue la limite existant notamment entre les organisations en ateliers spécialisés et en ligne de production. Elle a le mérite cependant d'être applicable à tous les secteurs économiques (V.Giard précise toutefois que les services excluent un mode d'organisation de production du type de celui des industries de process), et permet de mieux cerner les problèmes rencontrés dans la définition des ressources nécessaires et dans leur gestion.

Il en résulte que l'auditeur opérationnel devra, lors de la prise de connaissance de l'entreprise ou du centre de production qu'il étudie, se faire une idée précise des techniques et modes d'organisation utilisées dans l'industrie considérée, et leur processus d'évolution normale.

Quel que soit cependant la particularité de chaque type de production, il devra passer systématiquement en revue les éléments suivants :

- \*Gestion des approvisionnements
- \*Planification
- \*Ordonnancement

## **Section 1 : gestion de l'approvisionnement**

Louis Laurent définit la mission de la fonction achat comme celle qui consiste à : «procurer à l'entreprise les produits et les services nécessaires à sa bonne marche tout en respectant :

- \*les quantités qui lui sont demandées

- \*la qualité qui lui est définie

- \*les délais qui lui sont fixés

Et ce en obtenant :

- \*le prix d'achat le plus réduit

- \*et le coût d'utilisation le plus rentable »

L'importance de la fonction achats est donc considérable. Son champ d'action s'étend de la gestion des stocks de matières et de marchandises au règlement définitif des fournisseurs. Il est bien évident qu'il dépend cependant :

- \*du type d'activité et du mode de production concernés, selon la typologie qui vient d'être examinée

- \*de taille de l'entreprise

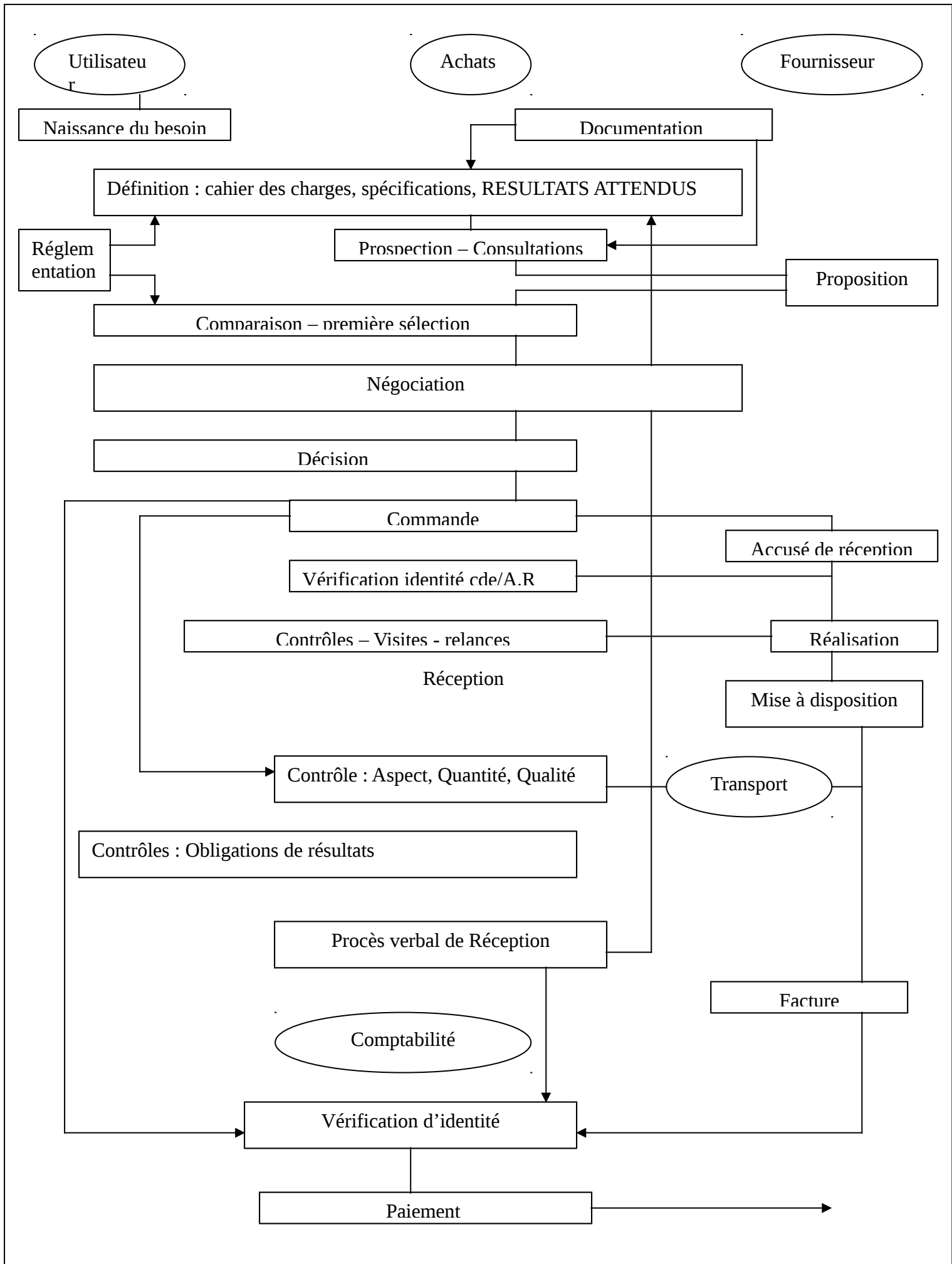
- \*du degré de centralisation des décisions en matière d'achat , s'il s'agit d'une entreprise importante.

Deux grandes fonctions de l'approvisionnement seront étudiées :

- \*les achats

- \*la gestion des stocks

A- le processus d'acquisition est résumé par L.Laurent dans le schéma suivant :



## **\*Définition des besoins :**

les utilisateurs expriment ils leurs besoins de manière suffisamment précise et détaillée ? le poids hiérarchique et la compétence technique des acheteurs est elle suffisante par rapport aux utilisateurs pour que les besoins ainsi exprimés soient réalistes et cohérents ? les prévisions d'approvisionnement sont elles faites de manière régulière et pertinente ? analyse t on les causes des écarts de prévisions ? La procédure de demande d'achat est elle suivie, adaptée au fonctionnement de l'entreprise ?

## **\*Sélection des fournisseurs :**

Le système de sélection des fournisseurs s'inscrit il dans une stratégie plus large d'exclusivité ou de diversification des sources d'approvisionnement, selon le type d'article concerné ? (À cet égard, G. Baglin cite l'analyse ABC comme outil de différenciation des stratégies d'approvisionnement entre les différents articles, selon leur importance économique en terme de chiffre d'affaires acheté, selon le risque technique encouru par le processus de production et selon le type de concurrence rencontré sur les marchés fournisseurs correspondants)

Certains fournisseurs ne jouissent ils pas de rente de situation auprès de l'entreprise ? Le principe de la mise en concurrence est il respecté de façon raisonnable et constructive ? l'information sur les marchés fournisseurs est elle suffisante ? les fournisseurs actuels de l'entreprise sont ils évalué périodiquement ? par qui et selon quels critères ? les critères de sélection de nouveaux fournisseurs sont ils suffisamment larges : qualité, sécurité, garanties financières, disponibilité, conditions de paiement.

## **\*Commande : \_**

Les bons de commande sont ils complets (signature, quantité et qualité des articles commandés, délais de livraison et conditions de transport, prix, modes de règlement) ? procède-t-on à un suivi des commandes en cours pratique-t-on des relances en cas de retard de livraison ? ou éventuellement des pénalités de retard ?

## **\*Contrôle des réceptions :**

quelle est la procédure de contrôle des marchandises réceptionnées ? y a t il une réception quantitative (comptage, pesées, mesures), un contrôle de qualité (échantillonnage et validation de certaines caractéristiques physiques, chimiques, etc. par un spécialiste), un examen de l'aspect des marchandises dans les trois jours (pour ne pas laisser courir la prescription du transporteur) ? la comptabilité, l'acheteur et l'utilisateur sont ils

rapidement informés de la réception de la marchandise ? comment les litiges éventuels sont ils réglés ?

- **\*Paielement de la facture :**

Le dernier volet est effectué par le service comptabilité.

L'auditeur devra s'assurer que la facture est approuvée par une personne autorisée, dans un délai convenable, et que le règlement se fait selon les conditions négociées par l'acheteur.

Cette analyse du processus d'acquisition qui vient d'être proposée est désormais classique .elle repose sur des relations contractuelles, dont l'horizon est fréquemment à court ou moyen terme, entre l'entreprise et un nombre important de fournisseurs.

Certains auteurs remettent en cause ce type de relations traditionnelles, qu'ils qualifient d'antagonistes, parce que fondées sur une méfiance mutuelle, et qu'ils considèrent inadaptés aux impératifs de moindre coût et de plus grande flexibilité des processus de production. P.Béranger , par exemple met en avant la notion de partenariat à moyen terme entre l'entrepris et ses fournisseurs. Cette notion s'appuie sur des relations contractuelles durables,une planification conjointe des besoins , une livraison plus fréquente effectuée directement auprès des utilisateurs sans contrôle de réception, une proximité géographique plus forte, une coopération technique étroite, un contrôle qualité pratiqué directement chez le fournisseur. Il est évident que le partenariat s'accompagne d'une forte réduction du nombre de fournisseurs, et d'une sélection sévère axée sur des critères stricts de qualité et sur une volonté de coopération durable, beaucoup plus que des aspects économiques à court terme. La mise en place de ces relations de partenariat se justifie néanmoins par la recherche conjointe d'une meilleure compétitivité à terme.

Un tel cadre de relation fournisseur-entreprise relève pour partie de décisions de portée stratégique, qui ne peuvent être du ressort d'une direction achats ni même des responsables de production. En outre, elles sont le fait des articles les plus importants- ceux de « classe A » selon les critères définis par G.Baglin- et des fournisseurs chez lesquels l'entreprise représente un pourcentage important du chiffre d'affaires. Enfin, elles se justifient dans le secteur où la concurrence internationale porte sur la flexibilité de la production. Dans un tel contexte, l'auditeur opérationnel devra limiter son analyse des procédures et méthodes de gestion de l'approvisionnement, en privilégiant l'examen :

- \*de la définition des besoins

- \*des procédures d'agrément des fournisseurs

- \*des contrôles qualité pratiqués chez le fournisseur

- \*des contrats d'approvisionnement, et particulièrement des engagements financiers de fonctions (non coïncidence dans le temps et l'espace de la production et de la consommation, garantie contre l'incertitude, non propagation des difficultés encourues le long du flux opératoire). Il n'en demeure pas moins que les stocks peuvent engendrer un important besoin de financement pour les entreprises. Certains auteurs (P. Béranger par

exemple) leur assignent également un rôle d'écran qui masque les inefficacités du processus de production.

Une distinction doit être faite entre les articles dont la demande est indépendante ou aléatoire, soit qu'elle émane de l'extérieur de l'entreprise, soit qu'elle soit le fait de nombreux intervenants, soit encore qu'il s'agisse d'articles à consommation régulière dont les délais d'approvisionnement sont très courts, et ceux dont la demande est prévisible voire certaine. Dans le premier cas par contre, le niveau du stock est déterminé par une politique de réapprovisionnement. Il en existe deux sortes : le système de point de commande et le système de complètement périodique. La quantité ou la périodicité économique de commande sont alors calculées pour minimiser la somme de coûts de possession (frais de stockage, coût d'entrepôt, assurance...) et des coûts de passation de commandes (coût administratif). Il convient de tenir compte également des remises éventuelles accordées par les fournisseurs pour les grosses commandes passées.

L'auditeur étudiera de manière objective le système de gestion des stocks utilisé dans l'entreprise, en vérifiant notamment :

- \*le bien fondé de la date de la prise de commande, en s'assurant que la décision de réapprovisionnement tient bien compte d'un délai moyen de livraison réaliste, des commandes en cours et des stocks éventuellement déjà affectés auprès des utilisateurs
- \*le calcul des coûts d'acquisition et de possession ainsi que celui des quantités économiques de commande pour les approvisionnements les plus importants.
- \*le taux de rotation des stocks par article associé au nombre et au coût des ruptures qui ont pu se produire au cours d'une période déterminée. Le niveau des stocks de sécurité peut être ainsi mis en cause.
- \*l'existence de politiques de réapprovisionnement différenciées par grandes familles d'articles. A cet égard, la classification ABC est la méthode la plus employée.

La détermination du niveau et de la date de réapprovisionnement des stocks de fabrication dont la demande n'est pas aléatoire, dépende des prévisions de fabrication, établies dans le cadre d'une planification opérationnelle.

## **Section 2 : Planification opérationnelle**

La définition de V. Giard est explicite : « la planification de la production vise, pour un horizon[...] en général de quelques mois, à optimiser l'utilisation des facteurs productifs disponibles pour la production d'un ou de plusieurs produits répondant à des caractéristiques précises ».

Elle part donc d'un certain nombre d'informations, telles que :

- \*les prévisions de ventes et les stocks disponibles
- \*le volume de main d'œuvre possible
- \*les capacités techniques de production
- \*Les gammes de production
- \*les orientations de la politique de l'entreprise en matière de production

\*et les coûts associés à chacune de ces ressources ou contraintes  
Pour obtenir, pour chaque période de prévision considérée :  
\*les quantités à produire par produit et par usine ou atelier  
\*l'approvisionnement en matières et composants  
\*et l'utilisation de la main d'œuvre, des machines et éventuellement des sous traitants

Il existe de nombreuses techniques de planification de la production. La recherche opérationnelle a fourni une série d'outils adaptés à la complexité souvent grande de la programmation de production, en passant par l'intermédiaire de logiciels adaptés. Peuvent également être utilisées des méthodes graphiques relativement simple.

La planification des besoins en composants, dite méthode MRP (Material Requirement Planning) est une technique largement utilisée. Le schéma de G. Baglin synthétise cette démarche :



Niveau 0 : Produits finis

Besoins bruts =  
commandes/prévisions

Stocks produits finis et en  
cours de montage

Besoins nets en  
produits finis

Ordres de montage de produits  
finis

Niveau 1 : Sous ensembles

Nomenclature du produit  
fini

Besoins bruts en sous  
ensembles

Stock sous ensembles et en  
cours de fabrication

Besoins nets en sous  
ensembles

Ordre de fabrication de sous  
ensembles

Niveau 2 : Pièces élémentaires

Nomenclature du sous  
ensemble

Besoins bruts en  
pièces élémentaires

Stock pièces et en cours  
d'usinage

Besoins nets en pièces  
élémentaires

Ordre de fabrication pièces  
élémentaire

Niveau 3 : Matières premières

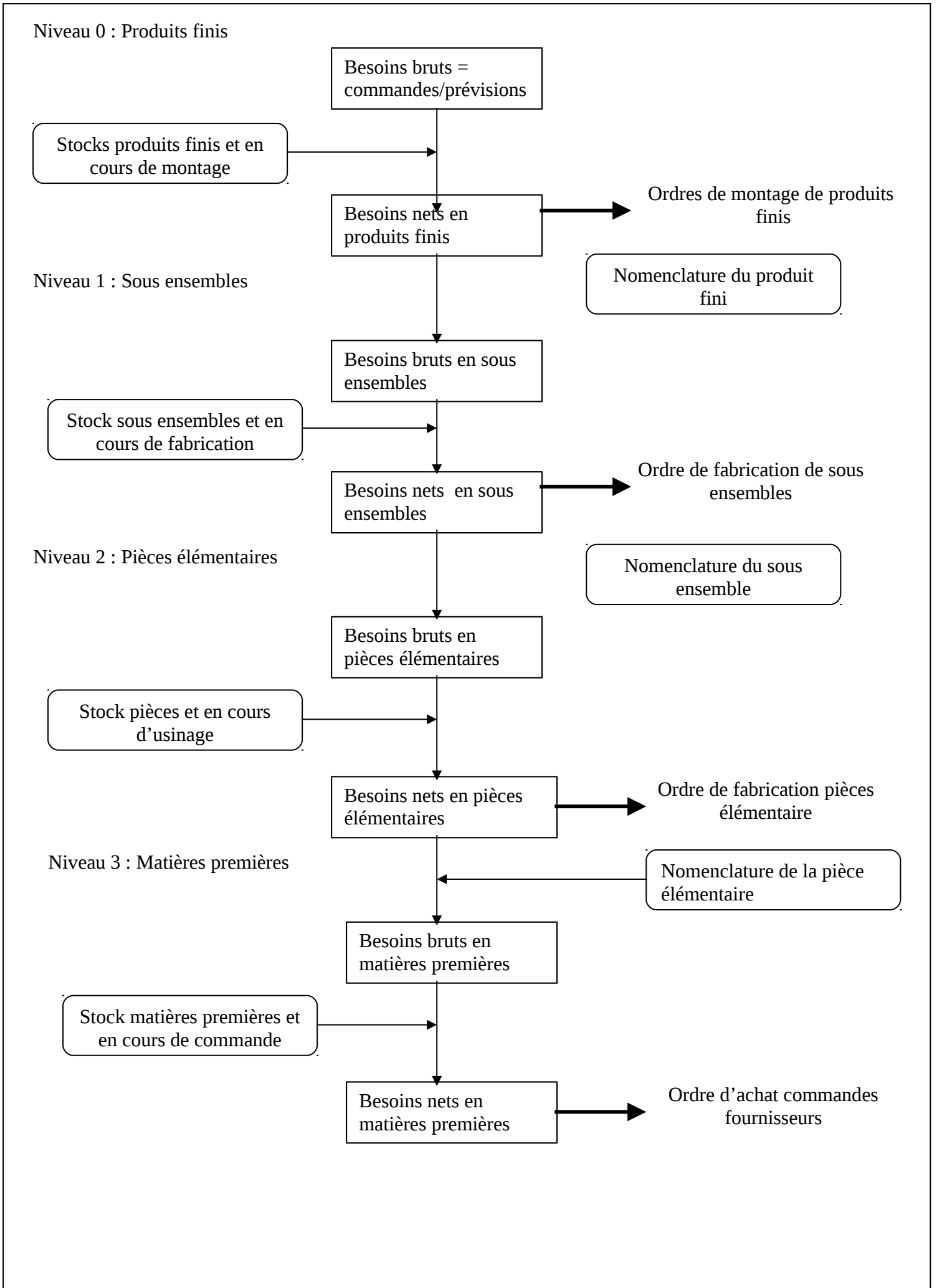
Nomenclature de la pièce  
élémentaire

Besoins bruts en  
matières premières

Stock matières premières et  
en cours de commande

Besoins nets en  
matières premières

Ordre d'achat commandes  
fournisseurs



Cette technique nécessite une nomenclature précise et mise à jour de tous les composants de chaque produit, ainsi qu'un système fiable d'informations sur le niveau des stocks matières :

L'auditeur interne vérifiera :

- \*le degré de précision et la fiabilité des prévisions de ventes et de l'ensemble des informations utilisées, préalable indispensable à l'établissement d'un programme de production adéquat.
- \*la cohérence entre le programme de production obtenu et les différentes contraintes de l'outil de production obtenu et les différentes contraintes de l'outil de production, induites par la capacité actuelle et prévisible ainsi que les politiques de l'entreprises en matière de main d'œuvre ou de sous traitance.
- \*l'adéquation des méthodes pour établir le planning de production à l'activité quotidienne des processus opératoires.

### **Section 3 : Ordonnancement**

L'ordonnancement est une méthode de gestion des priorités utilisée lorsque plusieurs tâches successives doivent être réalisées à l'intérieur d'un délai prédéterminé, tout en utilisant au mieux les moyens de production disponibles. Il faut noter que ce type de problèmes ne se rencontrent pratiquement pas lorsque l'organisation de la production s'effectue en chaîne ou en continu.

Il existe de nombreuses techniques d'ordonnancement. Les plus connues restent les méthodes graphiques telles que le diagramme de Gantt, qui permet de suivre facilement l'avancement des travaux. La principale critique apportée à cette technique quelque peu rudimentaire repose sur le fait qu'elle oblige à une remise en cause du planning ainsi obtenu à chaque fois qu'une nouvelle tâche se présente. Elle convient donc à un contexte de production relativement stable et largement prévisible. Dans un environnement plus aléatoire, on a le plus souvent recours à une gestion décentralisées des files d'attente par l'application de règles simples résumées dans le tableau ci après (G. Baglin).

# Tableau synoptique des règles de priorité

## Règles Locales :

- \*Délai restant
- \*Marge d'un lot : délai restant à courir moins somme des opératoires restants
- \*Marge/nombre d'opérations
- \*Ratio critique
- \*SOT : priorité au lot dont le temps opératoire est le plus petit
- \*LOT : priorité au lot dont le temps opératoire est le plus élevé
- \* premier arrivé Premier sorti

## Règles globales :

- \*Valeur du lot : priorité au lot dont le coût direct cumulé est le plus élevé
- \*saturation des équipements : priorité au lot devant passer ensuite sur le poste ayant la file d'attente la plus courte

## **l'entreprise**

La question de la cohérence des outils de production avec l'évolution de l'entreprise place l'auditeur opérationnel à la limite de sa mission : il s'éloigne en effet du domaine de la gestion à moyen terme pour aborder celui de la stratégie industrielle. Celle ci, cependant se décline en un ensemble d'options fondamentales formant les prémisses de toutes les décisions opérationnelles de production.

L'auditeur opérationnel devra donc veiller à la cohérence de ces décisions avec la politique générale suivie par l'entreprise. L'ouvrage de G.Baglin en donne une liste relativement complète, reproduite ci dessous :

- \*niveaux d'intégration des processus et de sous traitance
- \*définition et mise en place des unités industrielles et de stockage
- \*décision concernant la structure des produits et des processus
- \*choix technologiques et types d'équipements
- \*politique d'approvisionnement et de partenariat avec les fournisseurs
- \*système de gestion des ressources humaines
- \*gestion et contrôle de la qualité

\*système de mesure des performances

## **Section 1 : Mesure des performances**

Le système de mesure des performances permet de s'assurer que les objectifs assignés à chacun des niveaux de la hiérarchie sont bien atteints. Il s'agit donc d'un outil privilégié pour obtenir la cohérence entre toutes les décisions prises. A ce titre l'auditeur opérationnel devra s'y intéresser.

Deux questions se posent à lui :

\*quels critères d'évaluation permettent d'assurer cette cohérence ?

\*les informations disponibles sont-elles suffisantes, objectives et pertinentes pour prendre les décisions adéquates ?

A- la comptabilité analytique et le suivi des écarts de coûts par rapport à des standards préétablis constituent un élément traditionnel d'évaluation des performances. Cette technique reste certes tout à fait nécessaire. De nombreux auteurs la jugent cependant insuffisante, parce qu'incapable de traduire en termes purement monétaires des objectifs aujourd'hui fondamentaux tels que la qualité, le délai de livraison ou la rapidité de réponse aux aléas de la demande. Des systèmes complémentaires d'évaluation des performances sont donc mis en place, au travers de tableau de bord de gestion plus axés sur le suivi d'éléments physiques (tels que la productivité de la main d'œuvre, la consommation matière, le taux de déchets, le nombre de retouches induites par un défaut de qualité, etc.) ou d'indicateurs « horizontaux » favorisant la communication et le travail en commun entre les différentes fonctions (ECOSIP) donne l'exemple de BSN, qui a mis en place un indicateur de productivité globale, incluant l'ensemble des facteurs mesurés en œuvre au travers du processus de production, y compris les actifs immobilisés et les stocks.

Le tableau de R.Hall reproduit ci-dessous fournit des exemples d'indicateurs de mesures de performances pour les organisations de production :

## Mesures de performances pour des organisations de la production

1. Tendances récentes dans les mesures primaires de la qualité (taux de défauts)
2. Tendances récentes du niveau d'encours (premier indicateur du gaspillage)
3. Tendances à long terme du prix de revient des produits vendus (ou toute autre mesure de coûts agrégés).
4. Production linéaire (cas de la production répétitive), ou production à planifier (cas de l'organisation par techniques)
5. Niveau de service à la clientèle (à partir des stocks), ou délai de livraison des clients (à partir des commandes).
6. Amélioration du niveau du personnel (cadres, personnel indirect, opérateurs) :
  - a) en profondeur (vérification du niveau de qualité, changements d'outils, interprétation des ordres, etc.)
  - b) en largeur (formation pour différents postes)
7. Etat général de l'usine, de l'équipement et du personnel (nombre des points suivants doivent être constatés de visu pour pouvoir être jugés) :
  - a) productivité globale
  - b) état d'esprit
  - c) organisation de l'espace de travail
  - d) visibilité
  - e) disponibilité des moyennes de production et niveau de la maintenance
  - f) implantations (distances parcourues par les pièces)
  - g) absentéisme
  - h) sécurité
  - i) nombre de suggestions.
8. Budget
9. dépenses des services
10. Autres mesures, certaines d'entre elles sont vitales pour certains

Il est évident que ces critères ne sont pas toujours adaptés aux divers contextes industriels. Si l'option stratégique de l'entreprise vise la domination du marché par la faiblesse du prix de revient, le système d'évaluation des performances accordera la priorité au suivi des coûts. Il en sera différemment pour l'entreprise dont l'option stratégique repose sur la maîtrise technologique...

L'auditeur opérationnel s'attachera donc à étudier l'ensemble de ces critères d'évaluation ainsi que leur cohérence avec la politique générale de l'entreprise, notamment sur le plan organisationnel (centralisation/décentralisation).

B- les données contenues dans les tableaux de bord de gestion servent également aux opérationnels pour prendre des décisions. L'auditeur

veillera donc tout particulièrement à la qualité de ces informations. Il pourra se demander notamment :

\*si ces informations sont élaborées suffisamment tôt pour permettre aux opérationnels de réagir dans les délais.

\*si elles sont suffisantes et assez précises pour prendre une décision adéquate (et notamment si elles couvrent le domaine économique aussi bien que le domaine technique)

\*si elles sont adaptées aux différents niveaux de responsabilités. .A cet égard l'auditeur opérationnel sera conduit à recommander l'implantation s'un véritable système de contrôle de gestion. Celui ci exige entre autres choses un retraitement des données comptables en vue d'une affectation par centre de responsabilité. Les classifications des « produits » et « charges » par nature de la comptabilité générale d'une part, par ligne de production de la comptabilité analytique d'autre part, doivent donc être complétées par une analyse par centre de responsabilité. Cette dernière répartition suppose bien entendu une définition claire des structures de l'entreprise qui peuvent être :

- centralisées avec le principe d'un contrôle a priori
- décentralisées dans le cadre d'un système de délégation des responsabilités associé à un contrôle a posteriori

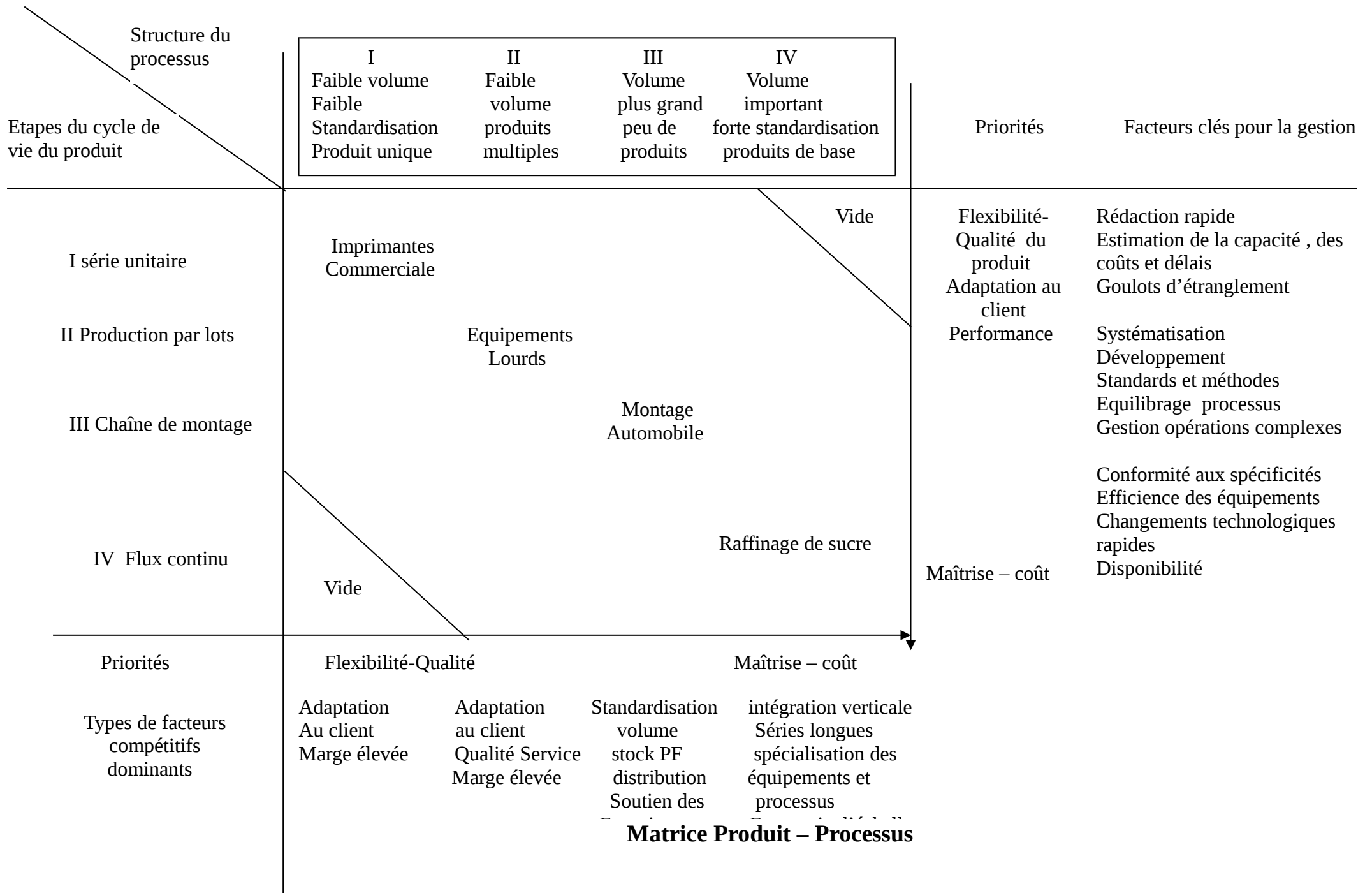
C'est à ce niveau d'analyse que peuvent se situer les mesures adéquates de performance, y compris dans le domaine de la production.

Il vérifiera également si les méthodes utilisées pour élaborer ces tableaux de bord garantissent leur objectivité.

## **Section 2 : Intégration des fonctions recherche-développement, Marketing et Production**

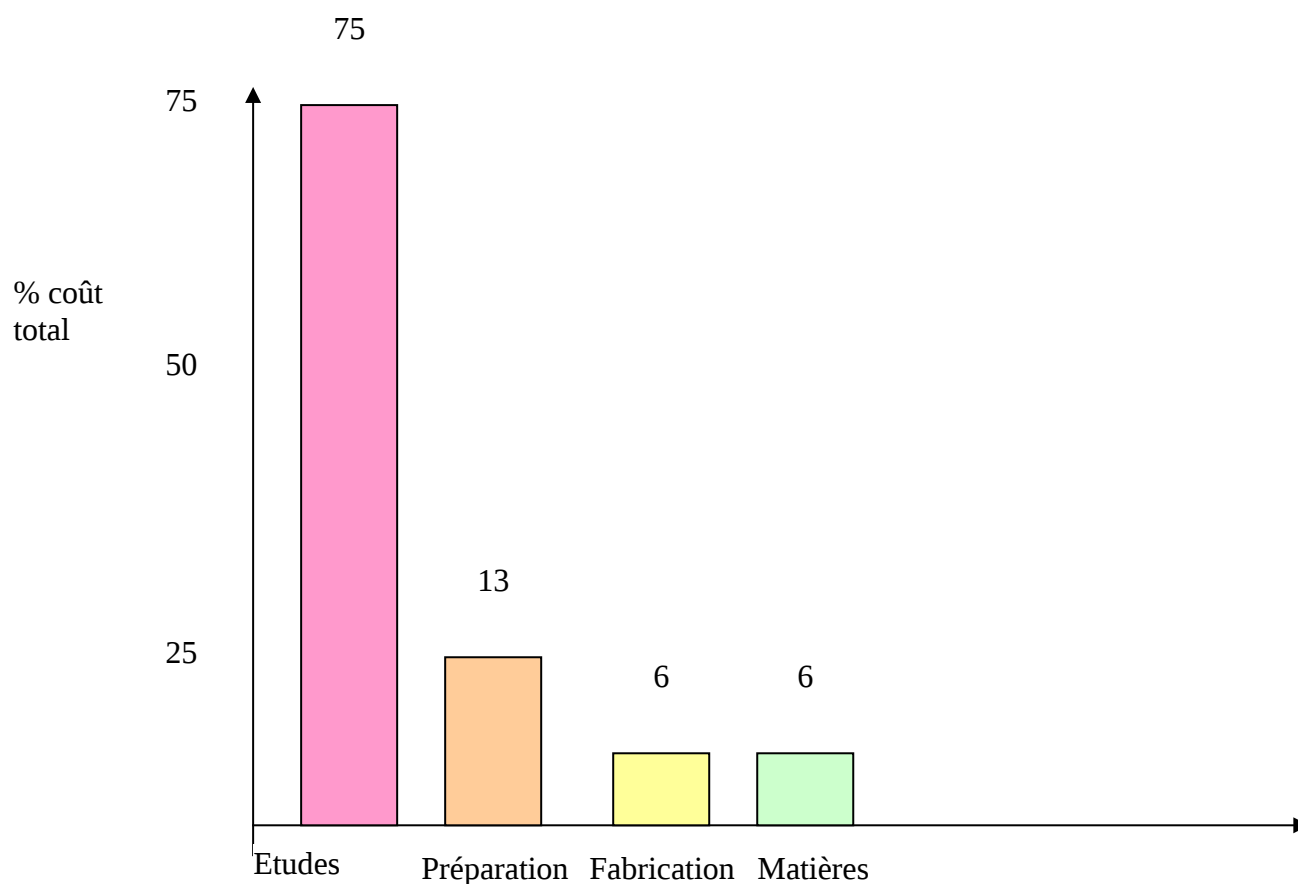
De nombreux auteurs soulignent l'importance de l'intégration entre les fonctions RD, production et Marketing. Plusieurs raisons peuvent être avancées :

\* il existe une relation entre le cycle de vie d'un produit et le type d'organisation du processus utilisé pour le fabriquer. Cette relation a été étudiée par deux auteurs américains, R.H Hayes et S.C Wheel Wright, dont les idées peuvent être synthétisé dans le tableau ci dessous.



**Matrice Produit – Processus**

\* Dans une situation concurrentielle où les entreprises sont conduites à proposer des produits nombreux et diversifiés, les étapes de définition, de conception et d'industrialisation des nouveaux produits sont essentielles à leur réussite commerciale, aussi bien qu'à leur coût de revient et donc à la productivité finale du processus de production. Selon ECOSIP, par exemple, 70 à 90 % des coûts du cycle du produit sont déterminés avant l'étape de production, et donc bien avant d'être effectivement déboursés. Selon J.Lachnitt, la responsabilité dans la formation des coûts d'un produit se répartit de la manière suivante :



Responsabilité dans la formation des coûts

A cet égard, on peut rappeler l'existence d'un outil utilisé aussi bien pour définir les caractéristiques des nouveaux produits que pour rationaliser la conception des produits déjà existants : l'analyse de la valeur. Cette technique est définie par J.Lachnitt comme étant « un processus de travail dont l'objectif est de trouver le compromis optimal entre le coût et les fonctions d'un produit, tout en assurant un niveau de qualité nécessaire et suffisant ».



L'analyse de la valeur est basée sur un travail en équipes faisant intervenir notamment les fonctions de marketing, d'études, de méthodes, et de production. Les résultats de cette technique d'analyse sont souvent restés dans le domaine théorique.

L'auditeur opérationnel devra s'assurer par diverses voies s'approche que les structures, les procédures et les méthodes de gestion tendent à favoriser cette intégration globale.

## **Conclusion :**

L'audit du cycle de production amène l'auditeur opérationnel à se poser un certain nombre de questions fondamentales pour la gestion à moyen terme :

\*les caractéristiques des produits fabriqués sont elles suffisamment maîtrisées ?

\*les procédures et méthodes de gestion utilisées garantissent elles « l'excellence » tout au long du processus de production ?

\*l'évolution de la fonction de production se fait elle de façon cohérente avec le reste de l'entreprise ?

Fort d'un diagnostic complet et étayé du cycle de production, l'auditeur peut proposer des options différentes de celles déjà pratiquées par l'entreprise. Il lui reste bien sûr de convaincre ses interlocuteurs de sa compétence et de son objectivité, ainsi que de la validité de ses recommandations. Il lui faut aussi s'assurer de la simplicité et rapidité de leur mise en œuvre, dans le contexte extrêmement évolutif des techniques actuelles de production, en particulier lorsque les activités sont « robotisables ».

L'apport de l'auditeur opérationnel peut être en conséquence déterminant dans la mesure où ses conclusions conduisent à de meilleures productivité et flexibilité de l'outil de production.

### **3-Audit Social :**

### **4-Audit Stratégique :**

Le développement actuel de l'audit stratégique est issu de l'évolution progressive de l'audit financier et de l'audit opérationnel au sein des entreprises et des institutions. Ce nouveau type de missions a été confié aux auditeurs à partir des années 80.

#### **Définition :**

L'audit stratégique peut être définie comme un audit portant sur les choix d'une politique à long terme tout en intégrant les interactions d'une ou de plusieurs entreprises ou institutions avec leur environnement au sens large.

#### **Principes de l'audit stratégiques :**

Ces principes restent voisins à ceux du secteur financier :

- Indépendance par rapport aux entités contrôlées (notamment par le rattachement à la direction générale ou l'équivalent)
- Objectivité (référence aux codes de procédures internes ou gestion propre de l'entreprise),
- Implication des auditeurs internes sur leurs recommandations par la méthode du suivi.

#### **Objectifs d'une mission d'audit stratégique :**

Les besoins motivant une mission d'audit stratégique peuvent être regroupées en trois grandes catégories :

1- les organes de contrôle ou de surveillance des entreprises et des institutions assument la responsabilité de fixer les objectifs à long terme (minimum 5 ans en général) Ceci donne lieu à la formalisation des choix suivants :

- politique de développement ou de désinvestissement.
- Spécialisation sur les créneaux occupés ou diversification des produits, des clientèles,
- Internationalisation ou approfondissement du marché national,
- Croissance interne ou externe,
- Politique d'innovation ou de standardisation.

L'audit stratégique peut ainsi être amené à :

- réaliser une étude rétrospective, sur longue période, des résultats obtenus à partir des politiques mises en œuvre
- apprécier la cohérence et le maintien des politiques à long terme

- conforter les évaluations quantitatives et leurs probabilités respectives

2- En ce qui concerne l'évolution des normes de gestion et leur adaptations nécessaires à l'environnement, l'audit stratégique est aussi amené à :

- étudier l'émergence de nouvelles normes de gestion
- Apprécier leur adaptation en termes de risques
- Vérifier leur application en temps réel.

3- Ces organes sont fréquemment amenés à prendre en considération des critères de décision qui vont au-delà des règles préétablies de la communication financière et du droit, local ou international. Il s'agit essentiellement :

- de déontologie professionnelle, parfois précisée dans les codes propres à certains secteurs économiques. Cette déontologie vise, entre autres, les règles normales les règles normales de la concurrence et les comportements des dirigeants dans leur relation professionnelles,
- de l'éthique des affaires, à propos de laquelle un corps de doctrine se construit progressivement dans chaque pays développé, ainsi que dans certaines entreprises,
- de l'identité de l'entreprise, définie à la fois par son histoire et son type d'activité et le comportement de l'ensemble de ses collaborateurs.

## **Le problème des référentiels utilisables dans les audits stratégiques :**

Le fait que l'audit stratégique ne se limite pas aux références habituelles de la communication financière et des règles de gestion internes ne signifie en aucune façon qu'il faille s'en émettre à la subjectivité des dirigeants , ce qui serait pire encore, à celle des auditeurs. Il s'agit, bien au contraire d'examiner soigneusement les référentiels susceptibles d'être retenus en toute objectivité dans le cadre d'une mission d'audit stratégique. La méthode la plus simple consiste à chercher des référentiels effectivement intégrables dans le cas d'une mission en fonction :

- de la disponibilité, de la qualité et de la stabilité des sources écrites,
- de leur clarté d'interprétation,
- et, en dernière analyse, du respect nécessaire des options individuelles dans le cadre de l'activité professionnelle.

Les auditeurs disposent généralement de trois référentiels de nature différentes, susceptibles d'être retenus dans une perspective durable :

- La première catégorie concerne les objectifs à long terme de l'entreprise. Ceux-ci peuvent être formalisés à partir des décisions des organes de direction ou de contrôle (conseil d'administration, conseil de surveillance, direction générale), des déclarations publiques(communiqués, interviews) ou des notes internes(destinées au personnel, au comité d'entreprise, aux cadres dirigeants). De façon prospective, l'analyse des prévisions à long terme sera réalisée à la lumière des objectifs déclarés.

- La seconde concerne les règles de conduite des affaires (code éthique) adoptés par les entreprises. Celles-ci peuvent faire l'objet de chartes d'entreprise s'imposant à l'ensemble du personnel ou à quelques principes fixés par les organisations professionnelles.
- Enfin la dernière concerne l'environnement et en tout particulier la politique sectorielle suivie par le ministère de tutelle ou les autorités de contrôle de son pays.

A l'inverse plusieurs considérations purement subjectives doivent être vigoureusement écartées, dans la mesure où elles conduisent à mettre en cause les choix individuels des hommes, indépendamment de leurs fonctions à l'entreprise. Ceci concerne spécifiquement :

- les options morales ou religieuses.
- les choix artistiques et culturels.

### **Les conditions de réussite d'un audit stratégique :**

Sur le plan de l'indépendance par rapport à la matière auditée, les auditeurs doivent impérativement dépendre d'un organe de contrôle (conseil d'administration, conseil de surveillance) ou d'un comité spécialisé tributaire de ces organes. Ce type de comité astreint à un devoir de réserve et de confidentialité spécifique doit pouvoir disposer d'informations périodiques sur la performance et la pertinence de l'activité des auditeurs. C'est à ce comité que les auditeurs doivent rendre compte et c'est ce comité qui garantira leur indépendance à long terme.

Les organes sociaux sont les mieux désignés pour confier des missions d'audit stratégique, étant entendu qu'ils doivent préciser les référentiels à retenir (objectifs à long terme, éthique de l'entreprise, environnement professionnel, etc.). Une lettre de mission doit permettre de spécifier le contenu de l'audit stratégique, ses limites, les délais de réalisation, ainsi que le niveau de diffusion du rapport qui en résultera.

### **Illustration : Audit de l'identité de l'entreprise :**

Parmi les missions de l'audit stratégique celles qui concernent l'identité de l'entreprise figurent parmi les plus essentielles...et les plus délicates ! Ces audits peuvent être conduits par des auditeurs internes dépendant des organes sociaux de contrôle. Il s'agira dans ce cas de généralistes de l'audit capables d'appréhender à la fois les perspectives à long terme de l'entreprise ; l'évolution de son environnement global et l'adéquation de ces deux facteurs avec la capacité d'adaptation des hommes qui dirigent et collaborent au succès d'une même institution.

*La notion d'identité peut être circonscrite à travers 4 notions de base :*

- L'image de l'entreprise : perception effective et perception souhaitée ; tant par l'intérieur que par l'extérieur.

- Les moyens de communication externes et internes.
- Relations publiques ; lobbying mécénat des entreprises/
- L'éthique support et mesure des comportements par rapport aux normes de l'entreprise.

*Pour chacune des composantes définies 3 niveaux d'analyse se juxtaposent nécessairement :*

- l'identité telle qu'elle a pu être constatée dans le passé
- l'identité souhaitée pour le présent et l'avenir
- l'écart entre l'identité affichée ; l'identité perçue ...et l'identité réelle.

## **1ère étape : L'image de l'entreprise :**

Durant une enquête d'image approfondie on distingue entre les publics :

- clients (selon les natures des produits, leurs CSP ; leurs âges ...)
- collaborateurs (niveau spécialité localisation)
- ou toute autre catégorie inférant directement ou indirectement à la notoriété.

L'analyse, auprès de chaque catégorie de publics, de la modification progressive de l'image qui permet de comprendre plus concrètement l'interaction à long terme entre 'entreprise et son environnement. Les auditeurs peuvent aussi vérifier les réactions des commanditaires de l'audit face aux conclusions des premières enquêtes d'image. Ce qui permet de compléter les enquêtes sur les points de discordance les plus forts.

Pour mener à bien leur analyse, les auditeurs se basent sur les objectifs à long terme qui constituent l'une des bases essentielles de l'identité de l'entreprise. les références utilisées durant cette étape sont :

- les projets d'entreprise définis en séminaire de direction .
- l'historique de la société.
- Les documentations de présentations du groupe (compte rendu financier annuel ; plaquettes dites « de prestige »).
- les politiques de secteur économique émises par les instances gouvernementales par rapport auxquelles l'entreprise a tendance de se définir.

Cette première étape de l'audit révèle presque toujours d'importantes incohérences par rapport à l'image ; en raison de la rapidité d'évolution des structures voir même des changements des hommes ; ou de leur environnement...

Il convient alors de passer à la seconde étape qui porte sur l'examen de moyens de communication internes et externes.

## **2ème étape: Communication externe et interne :**

Toute mission d'audit stratégique débouche inévitablement sur l'analyse de la cohérence globale des moyens de communication.. Dans ce cadre ; l'auditeur se doit d'analyser la cohérence des messages véhiculés au regard des trois règles essentielles de communication :

- la clarté : Dans la forme et le fond ; et notamment en matière de concept et de vocabulaire par rapport aux publics visés ;
- Continuité : dans l'évolution des produits de l'image de l'entreprise, de son attitude vis-à-vis de l'environnement ;
- spécificité : dans la différenciation de l'entreprise par rapport à son environnement , ses moyens, sa volonté même à communiquer

Au niveau de la communication institutionnelle qui vise l'identité profonde de l'entreprise (ses projets à long terme, sa légitimité, son style) et ne saurait être déléguée à des services techniques

Les principes de la communication devront être vérifiés :

- sur le plan des supports matériels de communication institutionnelles : nom (entreprise ou groupe), logo, slogan,
- et au niveau des messages de fond. Sur ce dernier point ; l'erreur la plus classique consiste à vouloir corriger une image négative (un assureur qui ne rembourse pas ses sinistres...) sans modification des comportements.

Au niveau de la communication stratégique ; la communication interne doit être cohérente avec l'externe et comporter des niveaux de diffusion spécifiques. Il faudra noter que l'information stratégique ne concerne plus, de nos jours, uniquement les organes de direction. Il revient donc à l'auditeur d'apprécier la cohérence globale des communications internes et externes notamment :

- par rapport aux divers publics concernés (degrés de précision de l'information souhaitable, l'absence des informations, les rumeurs...)
- par rapport aux règles élémentaires de priorité dans l'information ( qui est le 1<sup>er</sup> averti ? y a il un coté négatif à la diffusion d'information ?)
- par rapport aux modalités de diffusion de l'information (qui en saura l'auteur. Quels sont les vecteurs de transmission ? les possibilités de réponse et d'informations complémentaires ?)

Toujours au niveau de l'information stratégique ; il existe une fonction de vigilance (concernant les informations sur les évolutions des marchés ; des clientèles de produits, ou de comportement des concurrents) qui débouche sur une fonction de documentation permanente et d'interprétation des signaux. Les auditeurs devraient veiller à cet égard au respect du partage effectif des rôles.

### **3ème étape : Relations publiques, lobbying, mécénat**

Les relations publiques relèvent de la stratégie de communication et peuvent revêtir diverses formes ; dont la cohérence globale à long terme peut être vérifiée dans le cadre d'une mission d'audit. On peut

envisager trois types d'opérations : les relations publiques à support événementiel ; le lobbying ; le mécénat.

Les relations publiques : l'objectif principale consiste à modifier ou à renforcer l'identité de l'entreprise auprès de l'ensemble de ses publics. Une mission d'audit stratégique doit apprécier les conséquences sur l'identité de l'entreprise tant à travers les médias qu'à travers les opinions généralement répandus dans les multiples publics qui font partie de l'environnement permanent sans qu'aucune catégorie d'observateurs ne puisse être exclue.

Le lobbying : il s'effectue généralement dans la discrétion il est réalisé par la direction générale ou les services juridiques spécialisés. Il s'agit souvent de modifier le référentiel de base (exp. : politique gouvernementale) au profit de l'entreprise. Chose qui affectera son identité sur le long terme. L'objectif d'une mission d'audit est l'analyse des interactions avec les organisations professionnelles (associations, syndicats, groupes de pression).

Le mécénat : c'est une institution qui débouche sur un parrainage de partenaires de qualité qui participent à l'identité de l'entreprise. Les auditeurs sont amenés à apprécier le succès d'une opération de mécénat à travers l'écho positif sur une longue période recueilli tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'entreprise.

#### **4<sup>ème</sup> étape : L'éthique de l'entreprise :**

L'éthique de l'entreprise peut être auditée de différentes manières : La vérification de la qualité de l'outil d'éthique mis à la disposition des collaborateurs : mise à jour effective, adhésion effective aux principes énoncés ; conditions pratiques de mise en œuvre...

Une mission d'investigation relative à une opération déterminée, un certain type de comportement d'un département ou d'un service sur une période déterminée.

En pratique les conclusions des auditeurs amèneront les organismes de contrôle à s'interroger sur leur propre conception de l'identité de l'entreprise ce qui permettra de cultiver une identité dans une optique dynamique et consensuelle.





# Les activités voisines de l'Audit

## Interne :

### ✘ Relations entre audit interne et audit externe :

De nombreux services d'audit interne ont été créés au départ dans un souci d'assistance aux auditeurs externes qui assurent les contrôles censoriaux exigés par la loi.

Ce phénomène a fortement contribué à entretenir la confusion qui règne encore dans maints esprits à propos de ces deux types d'audit. Par ailleurs, le recrutement d'auditeurs internes auprès de cabinets d'audit externe a, dans certains cas, confirmé cette assimilation abusive.

Il est certain qu'auditeurs internes et externes ont en commun le souci de l'exactitude de la comptabilité générale. Nuançons néanmoins en soulignant que les auditeurs externes s'intéressent aux résultats d'ensemble de l'année, tandis que les auditeurs internes doivent se pencher sur les résultats intermédiaires utilisés dans la gestion courante. Le contrôle de la comptabilité générale exige, en tout cas, l'utilisation d'un certain nombre de techniques communes telles que l'analyse de contrôle interne (à l'aide du diagrammes de circulation de documents, par exemple), les sondages statistiques, les demandes de confirmation directes auprès des tiers (banques, avocats, clients, fournisseurs, etc.)

Le détail des contrôles est consigné, pour les auditeurs internes ou externes, dans des dossiers de travail, permanents ou annuels, qui présentent des structures analogues. Une collaboration étroite doit donc s'instaurer entre ces deux types d'auditeurs à propos de la comptabilité générale et aboutir à :

- ◆ l'harmonisation des plans de travail de chacun d'entre eux ;

➤ l'échange des dossiers et des rapports.

Les contrôles des auditeurs internes ne sauraient cependant dégager les auditeurs externes de leur responsabilité à l'égard des actionnaires. Alors que les auditeurs externes sont mandatés par les actionnaires pour contrôler la régularité et la sincérité des comptes, les auditeurs internes dépendent hiérarchiquement de la direction générale. Cette différence entraîne de nombreuses conséquences :

➤ quant au cadre de référence, les auditeurs externes s'appuyant sur les principes comptables généralement admis, les auditeurs internes sur les procédures comptables et administratives habituelles à l'entreprise ;

➤ quant au champ d'action, le contrôle des auditeurs externes portant spécifiquement sur les résultats de la comptabilité générale et certaines informations exigées par la loi. Les auditeurs internes, par contre, verront leur mission déterminée en fonction des souhaits de la direction générale.

## **A/ Différences:**

L'audit interne et l'audit externe sont étroitement liés dans la vie de l'E/se, mais ceci n'empêche pas que ces deux fonctions se différencient à plusieurs niveaux:

### ➤ **Objet:**

L'objet de l'audit interne étant le système du contrôle interne; l'auditeur interne s'occupe de l'examen et de l'évaluation des systèmes du contrôle interne de l'E/se et de la qualité des résultats obtenus, mais il n'est pas de sa responsabilité de gérer ce système, c'est le rôle du management.

L'objet de l'audit externe est le système d'information comptable, l'auditeur externe atteste, généralement dans le cadre d'une mission contractuelle, la régularité et la sincérité des informations financières et comptables pour le compte de ses mandants (conseil d'administration, actionnaires...)

### ➤ **Le statut:**

L'auditeur interne peut être soit un salarié de l'entreprise attaché au plus haut niveau de la hiérarchie et indépendant des entités qu'il audite. L'auditeur externe doit être un expert juridiquement indépendant de

l'entreprise dans laquelle il intervient pour une mission contractuelle contre des honoraires payés par la dite entreprise (audit externe).

### → **Champ d'application:**

Le champ d'application de l'audit externe englobe tout en qui concourt à la détermination des résultats, à l'élaboration des états financiers et rien que cela, mais dans toutes les fonctions de l'entreprise.

"L'auditeur externe qui limiterait ses investigations au secteur comptable ferait oeuvre incomplète.

Le champ d'application de l'audit interne est beaucoup plus vaste puisqu'il inclut non seulement toutes les fonctions de l'entreprise, mais également dans toutes leurs dimensions.

### → **Bénéficiaires:**

L'auditeur interne travail pour le bénéfice des responsables de l'entreprise: managers, Direction générale.

L'auditeur externe certifie les comptes à l'intention de tous ceux qui en ont besoin: actionnaires, banquiers, clients et fournisseurs, etc.

Par ailleurs, même si les objectifs sont partiellement différents, l'audit interne et l'audit externe partagent un souci commun qui est de s'assurer de la qualité du contrôle interne et de l'information financière publiée, cette complémentarité permet à l'E/se de gagner en efficacité.

## **B/Complémentarité :**

L'audit interne est l'audit externe se complète au niveau:

- Etablissement en commun des planning d'intervention afin de minimiser les dérangement causés par les audits. On s'efforce alors d'éviter des visites successives dans les mêmes services.

La collaboration peut même aller plus loin: réaliser des audits internes et externes dans le même service en même temps.

De telles expériences sont l'occasion d'enrichissement important pour les deux parties et pour l'entreprise.

- Le travail des auditeurs internes peut aider l'auditeur externe à déterminer la nature, l'étendu, l'intensité et le calendrier de ses travaux.

- Possibilité laissée au Directeur de l'Audit Interne d'effectuer des travaux pour les auditeurs externes à condition de respecter certaines normes

<b>Mandat</b>	De la DG, pour les responsables de l'entreprise	Du CA (de l'AG), pour les tiers qui requièrent des comptes certifiés.
<b>Statut</b>	Personnel de l'entreprise	Prestataire de services
<b>Missions</b>	Liées aux préoccupations de la DG : déclenchement sur décision. Toutes les formes d'audit et tous les sujets.	Liées à la certification des comptes: mise en œuvre annuelle. Audit de régularité uniquement, dans le domaine comptable.
<b>Méthode</b>	Part des objectifs (efficacité) ou des procédures (régularité) pour expliquer les résultats.	Part des résultats (Bilan, Compte d'exploitation) pour remonter aux comptes puis aux procédures
<b>Conclusions</b>	Constatations approfondies dès qu'existe un potentiel de dysfonctionnements, pour identifier les causes et définir les actions qu'il y a lieu de mener. Obligations de résultats	Constatations succinctes: examen des circuits clés et des montants supérieurs à un seuil de signification pour dresser des constats de carence et informer. Obligations de moyens.

**✘ Distinction par rapport au contrôle de gestion :**

Parallèlement à la notion de délégation des responsabilités s'est développée la nécessité du contrôle de gestion, qui permet d'apprécier les résultats de chacun en fonction des objectifs qui ont été fixés. L'association nationale des directeurs financiers et contrôleurs de gestion définit comme suit les responsabilités des services de contrôle de gestion :

- concevoir le système d'information ;
- contribuer à la conception de la structure de l'entreprise sur la base d'une décentralisation efficace de l'autorité ;
- faire fonctionner correctement le système d'information ;
- effectuer les études économiques et les coordonner.

Bien que le contrôle de gestion et l'audit interne soient de nature différente, une certaine confusion s'établit fréquemment dans les faits et appellent plusieurs remarques.

En premier lieu, contrôle de gestion et audit interne sont complémentaires. Dans une politique de délégation des responsabilités, la validité des contrôles de performances repose sur la sincérité des divers systèmes d'information (comptabilités, budgets, statistiques). Or, ces systèmes risquent précisément d'être manipulés, puis que ce sont les intéressés eux-mêmes qui les maîtrisent.

Le contrôle de gestion ne saurait donc fonctionner sans minimum de garanties quant à la qualité des informations qui lui sont transmises, ce qui est du domaine de l'audit interne.

Par ailleurs, ces deux types de services doivent garder leur indépendance dans toute la mesure du possible. Ils exercent, en effet, l'un sur l'autre des contrôles réciproques.

Le contrôle de gestion examinera pour l'audit interne, comme pour tout autre service de l'entreprise, la validité de ses budgets et la comparaison avec ses réalisations.

Cette comparaison se fera normalement dans le cadre d'un contrôle budgétaire annuel, mais elle peut être rattachée également à une évaluation du progrès dans un plan à moyen terme. Par ailleurs, l'audit interne vérifiera l'exactitude des informations fournies par le contrôle de

gestion à la direction générale(tableau de bord, documents de synthèse, etc.).

Enfin, le contrôle de gestion et audit de direction peuvent collaborer en ce qui concerne leur contribution à la « conception de la structure de l'entreprise ».

Une harmonisation devra donc être entreprise dans ce sens, afin d'éviter les doubles emplois. Le contrôleur de gestion et le chef auditeur dépendant directement de la direction générale, un arbitrage devrait être facilement réalisé à ce niveau.

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

De même que l'audit interne est passé du simple contrôle comptable à l'assistance au management dans la maîtrise des opérations, de même le contrôle de gestion de la simple analyse des coûts au contrôle budgétaire puis à un véritable pilotage de l'entreprise.

" Progressivement l'audit interne et le contrôle de gestion dépassent l'état de simples directions fonctionnelles au profit d'une aide à l'optimisation de l'entreprise".

A cette évolution comparable s'ajoutent un certain nombre de caractéristiques identiques:

#### Les ressemblances:

- L'une est l'autre s'intéressent à toutes les activités de l'entreprise et ont donc un caractère universel.
- Comme l'auditeur interne, le contrôleur de gestion n'est pas un opérationnel: il attire l'attention, recommande, propose mais n'a pas le pouvoir de décision.
- Les deux fonctions sont relativement récentes et encore en pleine période d'évolution d'ou la multiplication des interrogations et des incertitudes.
- L'une est l'autre bénéficient d'un rattachement hiérarchique préservant leur indépendance et leur autonomie. Mais les différences sont suffisamment importantes pour permettre de les identifier et de les distinguer.

#### Les différences:

### **a) les différences quant aux objectifs:**

On connaît les objectifs de l'audit interne, qui vise à mieux maîtriser les activités par un diagnostic des dispositifs de contrôle interne. Le contrôleur de gestion va s'intéresser plus à l'information qu'aux systèmes et procédures; définis au sens le plus large, on peut dire que son rôle est de veiller au maintien des grands équilibres de l'entreprise en attirant l'attention sur les déviations réalisées ou prévisibles et en recommandant les dispositions à prendre pour restaurer la situation. Pour ce faire il est le concepteur du système d'information de l'entreprise et contribue à la définition des structures.

### **b) Différences quant aux champs d'application:**

Si les deux fonctions ont un champ d'application couvrant l'ensemble des activités, celles-ci ne sont pas considérées de la même façon. S'intéressant essentiellement aux résultats, réels ou prévisionnels, le contrôleur de gestion prendra en compte tout ce qui est chiffré ou chiffrable. L'auditeur interne va aller au-delà de cette dimension et ceci est particulièrement perceptible dans les domaines comme la sécurité, la qualité, les relations sociales, etc.

### **c) Différences quant aux méthodes de travail:**

La méthodologie de l'audit interne est spécifique à la fonction. Les méthodes de travail du contrôleur de gestion sont-elles aussi, originales et ne se confondent pas avec les précédentes: elle s'appuie sur les informations des opérationnels (prévisions et réalisation) et sont largement analytiques et déductives.

### **Les complémentarités:**

- Dans toutes les interventions, l'audit interne apporte une contribution au contrôle de gestion: le contrôle de gestion est d'autant plus efficace qu'il reçoit des informations élaborées et transmises dans un système de contrôle interne fiable et validé par l'audit interne. L'audit interne va apporter au contrôle de gestion cette garantie sur la qualité de l'information car, comme les autres fonctions, il peut et il doit être audité: les indicateurs de gestion prévisionnelle qu'il utilise sont-ils adéquats? Les informations qu'il lui parviennent sont-elles exhaustives? Autant de questions que se pose l'auditeur interne pour juger si le contrôleur de gestion a une bonne maîtrise de son activité.
- De la même façon et inversement l'audit interne va trouver auprès du contrôleur de gestion les informations qui vont être autant de clignotants susceptibles d'attirer l'attention des auditeurs sur des points de faiblesse à prendre en compte dans la mission d'audit.

On peut donc dire qu'au delà des complémentarités, il existe une véritable synergie entre les deux fonctions pour le bien commun de l'entreprise et sans que pour autant on puisse les confondre.

<b>Audit interne</b>	<b>Contrôle de gestion</b>
Problématique: comment fonctionne ce qui existe, comment l'améliorer ?	Problématique: où voulons-nous aller, par où passer ?
Photo périodique et détaillée.	Cinéma continu et global.
Va des problèmes rencontrés en pratique à leurs causes et conséquences	Va des indicateurs généraux aux paramètres particuliers.
Contrôle l'application des directives, la fiabilité des informations et l'adéquation des méthodes: les processus, les conditions d'obtention des résultats.	Planifie et suit les opérations et leurs résultats. Conçoit et met en place le système d'information pour ce faire.
Investigue le passé -seule réalité- pour trouver ce qu'on aurait pu faire de mieux et l'appliquer à l'avenir: semble vouloir changer le passé!	Pour maîtriser l'avenir (plan), analyse pourquoi le présent ne lui ressemble pas (écarts): semble croire que le réel se trompe et que le plan a raison!
Découvre les moyens organisationnels pour atteindre les objectifs. Valise les objectifs (mode de détermination et faisabilité).	Elabore (mais ne décide pas) les objectifs en s'appuyant sur des hypothèses explicites. Analyse coûts/bénéfices.

La mission de l'AI est complémentaire et instrumentale à celle du Contrôle de Gestion:



Le Contrôle de gestion peut demander un arrêt sur image, une vue détaillée et sûre de l'AI.

L'AI peut s'appuyer sur la connaissance du Contrôle de Gestion pour élaborer le plan d'audit.

### **× Distinction par rapport au service d'organisation : Audit Interne et Organismes**

Au cours de leurs contrôles, les auditeurs ne peuvent manquer de remarquer certains défauts d'organisation et de les signaler. L'un des critères de réussite d'un service d'audit consiste, en effet, à repérer les problèmes dans tous les secteurs de l'entreprise avant qu'ils n'entraînent des conséquences graves. Par contre, il n'est pas de la responsabilité des services d'organisation.

S'il est certes souhaitable que l'audit formule son avis quant aux solutions envisagées, deux bonnes raisons au moins le conduiront à éviter, autant que possible, de faire le travail des services d'organisation :

- ⊕ étant directement impliqué dans les décisions de gestion, l'audit interne risque de perdre

  - son indépendance ;

- ⊕ les études d'organisation peuvent être longues, en particulier lorsqu'elles concernent des systèmes informatiques. Les équipes d'audit, qui sont nécessairement réduites en nombre, risquent d'être ainsi détournées de leurs objectifs essentiels.

Distincts des auditeurs externes, du contrôle de gestion, du service organisation, les auditeurs internes doivent répondre à un besoin spécifique de l'entreprise.

Encore faut-il que ce besoin justifie la création d'un service et que le moment choisi soit opportun.

Il faut reconnaître néanmoins que, dans la pratique, le service d'audit interne est parfois contraint de mettre en œuvre des modifications de procédures ou de structures.

Il est possible d'interdire formellement de telles contributions à l'amélioration de la gestion de l'entreprise.

	<b>Audit interne</b>	<b>Organisateurs</b>
<b>Interventions</b>	<p>Courtes: quelques semaines, visant à améliorer (sans bouleverser).</p> <p>Peuvent déboucher sur une réorganisation pour résoudre un problème et atteindre un objectif clairement défini.</p>	<p>Longue: plusieurs mois, consistant à (casser puis) refaire.</p> <p>Doivent commencer par un audit pour détecter les faiblesses de l'organisation existante et préciser les objectifs.</p>
<b>Nature</b>	<p>Fonctionnelle: constate et recommande mais ne fait pas.</p>	<p>Opérationnelle: reconçoit les méthodes puis les met en place.</p>
<b>Objectifs</b>	<p>Détecter et évaluer les risques et dysfonctionnements, en rechercher ces causes.</p>	<p>Concevoir, réaliser et mettre en place les moyens adaptés, pour le futur immédiat ou plus lointain.</p>
<b>Méthode</b>	<p>Compare le réel à un référentiel très centré sur le contrôle interne.</p> <p>Orienté charges, repère les sous-activités.</p>	<p>Analyse les méthodes et outils de travail, analyse des temps plus que l'argent.</p> <p>Orientés flux, repèrent les goulots.</p>

<b>Responsabilité</b>	Laisse la décision et l'action aux audités. Reste indépendant.	Décide et agit avec les intéressés. Est engagé
<b>Rattachement</b>	A la DG, souvent à la Direction Financière, parfois au Comité d'Audit.	A une direction Opérationnelle (souvent l'informatique), parfois répartie à tous les niveaux (groupes de progrès).

### ✘ **Audit interne et inspection :**

« Je viens pour inspecter », voilà une expression que l'on devrait pas trouver dans la bouche d'un auditeur interne. Et pourtant on la rencontre plus souvent qu'il ne faudrait et ce pour un certain nombre de raisons souvent explicables, parfois justifiables.

Il y a en premier lieu et trop fréquemment des raisons sémantiques. Au fil des ans le mot inspection a permis dans la langue française un sens coercitif dû à une trop grande fréquentation avec l'institution policière. Et donc l'utiliser c'est du même coup se présenter comme un gendarme, un de ces missi dominici que l'on attend dans la crainte et les tremblements. De fait qu'il s'agisse des inspecteurs de police, des inspecteurs d'éducation nationale ou des inspecteurs de l'armée, ils ont tous mission de porter un regard critique sur les personnes afin de s'assurer qu'elles respectent bien les règles qui leurs sont imposées. Et c'est pourquoi on entend souvent dire en forme de raccourci que l'on inspecte les personnes alors que l'on audite les systèmes (ou les fonctions ou les activités). Or certains pas toujours très au fait de ce qu'est l'audit confondent allègrement les concepts.

Nous n'insisterons pas sur les conséquences que chacun peut observer. Mais il y a aussi des raisons historiques : les inspections ayant souvent une antériorité par rapport à l'audit interne on a conservé le vocable, plus franco-français, mais aussi plus prestigieux - tout en changeant de fonction.

Il n'y a pas, la plupart du temps, de confusion pour les acteurs, mais il risque de ne pas en être de même pour leurs interlocuteurs. Et pour peu que les mêmes soient chargés tantôt d'une mission d'inspection et tantôt d'une mission d'audit les audités/inspectés ne vont plus s'y retrouver.

Cette dernière situation est fort dommageable pour les deux fonctions qui ne doivent pas s'exercer dans le même esprit, ni être conduites par les mêmes personnes :

- ⊕ pour l'inspection il est recommandé d'avoir des responsables d'un niveau hiérarchique élevé, qui imposent le respect, voient la crainte et qui ont une parfaite connaissance de l'organisation et des hommes qui y travaillent. Ils vont exercer leurs missions sans état d'âme et avec pugnacité si nécessaire.
- ⊕ pour l'audit interne on recherchera des collaborateurs, bons connaisseurs des activités qu'ils auditent, mais ayant le sens du dialogue, de la communication et de la concertation.

	<b>Audit interne</b>	<b>inspection</b>
<b>Régularité / efficacité</b>	Contrôle le respect des règles et leur pertinence, caractère suffisant,...	Contrôle le respect des règles sans les interpréter ni les remettre en cause.
<b>Méthode et objectifs</b>	Remonte aux causes pour élaborer des recommandations dont le but est d'éviter la réapparition du problème.	S'en tient aux faits et identifie les actions nécessaires pour les réparer et remettre en ordre.

<b>Évaluation</b>	Considère que le responsable est toujours responsable et donc critique les systèmes et non les hommes: évalue le fonctionnement des systèmes.	Détermine les responsabilités et fait éventuellement sanctionner les responsables. Evalue le comportement des hommes, parfois leurs compétences et qualités.
<b>Service / police</b>	Privilégie le conseil et donc la coopération avec les audités.	Privilégie le contrôle et donc l'indépendance des contrôleurs.
<b>Sélection - sélectivité</b>	Répond aux préoccupations du management soucieux de renforcer sa maîtrise, sur mandat de la DG	Investigations approfondies et contrôles très exhaustifs, éventuellement sous sa propre initiative.

## ✘ **Audit Interne et Risque Management**

	<b>Audit Interne</b>	<b>Risque Management</b>
<b>Risques visés</b>	Risques de dysfonctionnements: transgressions des règles, désordres,	Risques purs, aléatoires, accidentels sans espérance de gain. Maîtrise des pertes.

	inefficacités. Risques portant sur l'ensemble des ressources, y compris immatérielles.	Risques portant sur les biens, les personnes, l'environnement, le process.
<b>Traitement de ces risques</b>	Identification, démonstration, recommandation.	Identification, traitement dont résolution, évaluation, hiérarchisation.
<b>Référentiel</b>	Contrôle interne, pratiques d'organisation communément adoptées	Chiffrage coût des mesures / fréquence (probabilité) et gravité (importance) des sinistres.
<b>“degré”</b>	2ème: s'assure que les responsables maîtrisent leurs risques (et le Risque Manager les risques purs).	1er: détecte et traite (prévention et protection, dont assurance et plan de secours) les risques purs.

**✘ Audit Interne et Consultants Experts :**

	<b>Audit Interne</b>	<b>Consultants Experts</b>
<b>Objectifs de l'intervention</b>	Mettre en évidence les problèmes puis ébaucher des solutions.	On sait qu'on va réorganiser, on fait venir quelqu'un pour le faire.

<b>Conditions requises</b>	Des généralistes (tous problèmes) étayant leurs affirmations (non-spécialistes).	Connaissance spécialisée des solutions au problème déjà identifié.
<b>Base du savoir-faire</b>	Méthodologie d'investigation	Expérience accumulée
<b>Utilisation du savoir-faire</b>	Cohérence interne des processus et systèmes de gestion. Pertinence par rapport aux buts et objectifs.	Des solutions qui ont fait leurs preuves ailleurs. Comparaison situation du client/expérience accumulée.
<b>Client réel</b>	Le groupe. L'audit interne exige que les problèmes démontrés soient résolus	Le commanditaire. Il reste propriétaire du rapport et en fait ce qu'il veut.

### ✘ **L'auditeur interne et le commissaire aux comptes**

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

Aujourd'hui, l'importance des relations entre auditeurs internes et auditeurs externes varie avec l'implication des intéressés et l'orientation des travaux des auditeurs internes. Elle dépend aussi de l'existence d'une structure dédiée au contrôle des procédures et logiciels comptables et de

la volonté de la Direction Générale. Ces relations sont parfois intenses, souvent occasionnelles, voire totalement inexistantes.

Des différences de fond existent entre audit interne et commissariat aux comptes

✘ **Au plan du statut** : le statut de l'audit interne est défini dans le cadre d'une charte d'audit approuvée par la Direction Générale et / ou le Conseil d'Administration de l'organisation; celui du commissariat aux comptes est défini dans un cadre légal et réglementaire.

✘ **Au plan de l'indépendance** : garantie par un rattachement au plus haut niveau et une relation étroite avec le Comité d'audit pour l'audit interne; statutairement et juridiquement protégée pour le commissariat aux comptes.

✘ **Au plan de l'objectif** : l'audit interne s'assure que les différentes activités sont sous contrôle et que l'organisation est efficiente; dans ce contexte, il est amené à examiner l'ensemble du dispositif de contrôle interne et à se prononcer sur la qualité de la gestion.

L'audit externe certifie les comptes en s'assurant de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des états financiers. A ce titre, il s'intéresse essentiellement au dispositif de contrôle interne comptable.

✘ **Au plan du champ d'investigation** : pour l'audit interne, il ne peut y avoir de sanctuaires échappant à ses contrôles; pour le commissariat aux comptes, le champ d'intervention englobe tout ce qui concourt à la détermination des résultats, à l'élaboration des états financiers et rien que cela.

✘ **Au plan de la périodicité des interventions** : l'audit interne intervient de



manière permanente au sein de son organisation, dans le cadre de missions le plus souvent planifiées en avance mais pouvant être, selon les circonstances, non programmées ou décidées en urgence; par contre, la présence des commissaires aux comptes est rythmée sur l'exercice comptable.

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

Même si l'appréhension du contrôle interne est différente entre les deux professions, elle n'en est pas moins une préoccupation majeure pour l'une et l'autre. Il est donc souhaitable, dans un souci d'efficacité, qu'elles coordonnent au mieux leurs activités et s'appuient sur leurs compétences et ressources respectives.

### **Audit interne, commissariat aux comptes, une coopération qui s'impose**

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

- ✘ Existence d'un service d'audit interne compétent, indépendant, disposant de moyens adaptés à sa mission, respectueux des normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne et à même d'appréhender les techniques, les méthodes et la terminologie des commissaires aux comptes.

- ✘ A l'initiative du directeur de l'audit interne et en concertation avec les commissaires aux comptes, identification des missions d'intérêt commun et coordination des travaux pour s'assurer de leur déroulement efficace.
- ✘ Transmission des rapports de missions d'intérim à l'audit interne, et libre accès des commissaires aux comptes aux rapports des auditeurs internes dont le contenu est en relation avec l'exécution de leur mandat.
- ✘ Communication aux commissaires aux comptes du rapport annuel de l'audit interne sur les conditions dans lesquelles le contrôle interne est assuré dans l'organisation, et transmission, à l'audit interne, de la note de synthèse des contrôles effectués par ces derniers.
- ✘ Réunions de travail périodiques, une à deux fois par an, au cours desquelles chacun rend compte de ses investigations et de ses conclusions sur les sujets d'intérêt commun.
- ✘ Information annuelle du Conseil d'Administration ou du Comité d'audit lorsqu'il existe, sur les résultats de la collaboration entre l'audit interne et le commissariat aux comptes en mettant notamment en évidence les convergences ou divergences d'appréciation concernant l'efficacité du dispositif de contrôle interne.
- ✘ Information de l'audit interne par les commissaires aux comptes, de toute mission spécifique qui leur a été confiée et qui n'entre pas dans le cadre légal de la certification des comptes.
- ✘ Participation de l'audit interne à la détermination des honoraires des commissaires aux comptes.

## **Conclusion :**