

UNIVERSITE D'ORAN ES-SENIA

Faculté des Sciences Economique, des Sciences de Gestion et des Sciences Commerciales

Mémoire de Magister en Sciences Commerciales

Option : Management, Audit, Comptabilité et Contrôle

Thème :

LE ROLE DE LA FONCTION AUDIT INTERNE DANS LA PRISE DE DECISION CAS DU GROUPE ERCO

Présenté par

Melle : DJELLAL AMEUR NEZHA

Sous la direction :

M.BOULENOUAR Bachir, Maître de conférences
M.BENICHOU Mouffok, Chargé de cours (Co-rapporteur)

Jury :

Président : M.CHOUAM Bouchama, Professeur, Université d'Oran.
Rapporteur : M.BOULENOUAR Bachir, Maître de conférences, Université d'Oran.
Co-rapporteur : M.BENICHOU Mouffok, Chargé de cour, Université d'Oran.
Examineur : M. FEKIH Abdelhamid Maître de conférences, Université d'Oran.
Examineur : M.SALEM Abdelaziz, Maître de conférences, Université d'Oran.

Année Université : 2006 -2007

A mes parents,

A toute ma famille,

A tous ceux qui m'aiment.

Remerciements

Je tiens à exprimer mes remerciements :

*A Mr **BENICHOU MOUFFOK** pour ses conseils judicieux et son inestimable contribution à la réalisation de ce travail de recherche.*

*A Mr **BOULENOUAR BACHIR** pour ses conseils judicieux et son aide précieuse.*

*A la mémoire de Melle **AISSANI NADJET** puisse dieu le tout puissant, t'accorder sa miséricorde et t'accueillir en son vaste paradis.*

*Aux cadres du groupe **ERCO** d'Oran pour les diverses informations et leurs aides tout au long de cette étude, et surtout Mr **BOUHADJAB**.*

*A Melle **BELHADJ**, Melle **ARBAOUI**, Melle **BENCHERKI** pour leur suggestion.*

Que tous mes enseignants et mes amis (ies) ainsi que mes collègues trouvent ici l'expression de ma profonde gratitude pour ce qu'ils m'ont apporté.

POESIE

L'AUDITEUR

*Pliant sous le poids des dossiers
L'auditeur refoule ses craintes
L'ardeur au travail lui sied
Jamais un soupir jamais une plainte*

*Sur les routes d'hiver et d'été
Dans sa carriole toute décapée
Nul obstacle ne peut l'arrêter
Ni de son chemin le détourner*

*Les chiffres dans sa tête se mélangent
Les papiers de travail s'amassent
La liste des faiblesses s'allonge
Et les conclusions s'entassent.*

*Un crayon et la gomme en alerte
Sans faille ni erreur admise
Les mots sur la page s'entêtent
A faire passer des idées précises*

*Le soir rentrant dans sa demeure
Avec le bilan de chaque matinée
Les diligences peu à peu se meurent
Laisant notre ami face à sa destinée.*

TABLE DES MATIERES

Introduction générale	5
------------------------------------	----------

CHAPITRE I : L'AUDIT INTERNE

Introduction.....	10
Section1 : Généralité sur l'audit interne.....	10
1. Présentation de la fonction.....	10
2. La dimension historique et culturelle.....	13
3. Définitions.....	16
4. Champ d'application de la fonction audit interne.....	20
5. Positionnement de la fonction audit interne.....	23
6. Les normes et le code de déontologie de l'audit interne	29
Section 2 : Méthodologie de l'audit interne	38
1. L'organisation de la fonction.....	38
2. L'organisation du travail.....	41
3. Les outils.....	43
4. La mission d'audit et ses différentes phases.....	47
5. L'appréciation du contrôle interne.....	53
Section 3 : La finalité de l'audit interne ou le contrôle interne.....	55
1. L'actualité du contrôle interne.....	55
2. Le contrôle interne d'une entité ou le cadre de maîtrise d'une organisation...	61
3. La mise en œuvre du contrôle interne au sein d'une organisation et les outils d'évaluation.....	70
4. Les limites du contrôle interne.....	75
5. Rôle et responsabilités du contrôle interne	77
Conclusion.....	81

CHAPITRE II : LA PRISE DE DECISION

Introduction.....	83
Section 1 : Présentation de la notion Décision.....	83
1. La Notion De Décision.....	83
2. La Décision Efficace.....	89
3. Les bases De Prise De Décision En Management.....	99

Section : 2 Les Risques.....	102
1. Le Processus D'aide A La Décision.....	102
2. Participants Et Informations De La Phase D'aide A La Décision.....	104
3. Les étapes d'aide a la décision.....	105
4. Les Risques Concernant Les Informations De L'entreprise.....	111
Section 3 : La Décision Au Sein Du Groupe	117
1- Notion sur le groupe.....	117
2- Gestion de la filiale au sein du groupe.....	123
3- Dissolution de la filiale.....	128
Conclusion.....	131

CHAPITRE III : ETUDE EMPIRIQUE

Introduction.....	134
Section1 : La Fonction Audit Interne En Algérie.....	134
1. Historique de la fonction audit interne	134
2. L'évolution de la fonction audit interne	137
Section 2 : Mission D'audit Interne Dans Le Groupe Erco.....	142
1. Présentation générale du groupe industriel et commercial l'EPE-GIC ERCO.....	142
2. Déroulement de la mission audit interne du cycle approvisionnement de la filiale SCIZ Zahana au niveau du groupe ERC.....	151
Section 3 : Les Décisions Du Groupe Erco Et Le Role De La Fonction Audit Interne.....	180
1. La décision au niveau du groupe ERCO.....	180
2. Les Décisions Prises Suite Aux Rapports D'audit Interne.....	181
3. Eléments De Réponses.	183
Conclusion.....	185
Conclusion générale.....	188
Bibliographie.....	192
Annexes.....	196

INTRODUCTION GENERALE

Les entreprises, les organisations sont en permanence confrontées à l'amélioration de leurs performances dans un environnement qu'elles souhaitent sécuriser. Cette amélioration est de plus en plus recherchée à travers une décentralisation de la prise de décision pour en assurer la pertinence et la mise en œuvre rapide. Dans ces conditions, le chef d'entreprise est naturellement amené à s'interroger sur la maîtrise du fonctionnement de l'organisation, par lui-même et par ses collaborateurs.

Les entreprises évoluent dans un environnement de plus en plus complexe et turbulent. Les décisions qui étaient par le passé plus ou moins faciles à prendre dans un environnement simple et stable, présentent actuellement plus de difficultés. Toute décision, quelle soit interne ou externe, nécessite la prise en compte des différentes facettes de cet environnement. L'information prend ainsi une importance accrue pour une bonne prise de décision.

Parmi ces informations nécessaires aux personnes externes à l'entreprise (investisseurs, organismes financiers, etc.), les informations comptables et financières occupent une place prépondérante. La garantie de la qualité de ces informations, dépend de l'opinion d'un professionnel indépendant.

La fonction d'audit interne donne à cet égard l'assurance raisonnable que les opérations menées, les décisions prises sont « sous contrôle » et qu'elles contribuent donc aux objectifs de l'entreprise.

Toutes les organisations sont soumises au même type de phénomène qui est la prise de décision. En effet, la décision dans une organisation ne se résume pas à une décision de groupe, de fait plusieurs théories ont tenté de clarifier ce phénomène. Depuis les spécialistes de management se sont penchés sur la réalité des prises de décisions. Reste que nous pouvons se demander, d'un point de vue économique et managériale, comment les organisations peuvent être rationnelles dans leur décisions?

La prise de décision revêt une importance capitale en matière de gestion d'entreprise. Une mauvaise décision au niveau de la gestion peut en effet avoir de sévères conséquences sur l'ensemble de l'exploitation.

La capacité des managers à résoudre des problèmes et à prendre des décisions de manières rationnelle été considérée comme le fruit de l'expérience du métier. En revanche, pour les dirigeants et les différents niveaux de la hiérarchie, il est nécessaire d'avoir des moyens d'aide à la décision.

L'audit interne s'est donc orienté progressivement vers un domaine d'intervention plus large. La définition suivante donnée par l'I.F.C.I.¹ (Institut Français des Auditeurs Internes) reflète cette évolution et traduit bien la conception actuelle de l'audit interne « L'audit interne est la révision périodique des instruments dont dispose une direction pour contrôler et gérer l'entreprise. Cette activité est exercée par un service. Les objectifs principaux des auditeurs internes sont donc, dans le cadre de cette révision périodique, de vérifier si les procédures en place comportent les sécurités suffisantes, si les informations sont sincères, les opérations régulières, les organisations efficaces, les structures claires et actuelles.

Issue initialement du contrôle financier et comptable, la fonction audit interne recouvre de nos jours une conception plus large et plus riche, répondant au besoin croissant de la gestion de plus en plus complexe des entreprises dans un contexte de changement rapide, sur la qualité de l'information. L'audit interne est devenu une fonction d'assistance au management.

Ce travail de recherche a pour objet contribution à la réflexion portant sur l'un des moyens d'aide à la décision qui est l'audit interne. IL se propose, à la lumière de la structure d'une grille théorique, de comprendre les composants et la finalité de l'audit interne, et d'expliquer la notion de décision au sein du groupe en particulier. La question centrale est : quel est l'apport de la fonction audit interne dans une prise de décision ?

Pour répondre à cette question, nous avons choisis le plan suivant qui nous permet d'avancer des éléments de réponses. Premier chapitre ; l'audit interne, il est apparu avec ses caractéristiques contemporaines, quels sont ses traits dominants, quel est son champ d'application, comment se positionne-t-il par rapport aux autres fonctions? Tous ces éléments vont permettre de bien cerner la fonction et de la définir. Ce chapitre présente aussi une vue d'ensemble du cadre du contrôle interne qui est la finalité de l'audit interne.

¹ Manuel de gestion page 886 volume 1 Armond Dayn Ellipses 1999

Le second chapitre, la prise de décision, il comporte la notion de décision. Approfondissement de cette notion, ses caractéristiques et les risques concernant les informations de l'entreprise. Outre ces aspects, ce chapitre tente de définir la décision au sein du groupe.

Etant donné le développement économique que connaît le pays dans le domaine du bâtiment ; l'étude et l'organisation de la disponibilité des matériaux tel que le ciment demeure une priorité. L'entreprise des ciments et dérivés ouest par abréviation « ERCO » représente un parmi ces organismes qui nécessite une meilleure stratégie pour faire face à ses concurrents et s'introduire dans une nouvelle culture adoptée.

A partir de l'observation sur le terrain, nous essayons de comprendre l'apport de la fonction audit interne dans la prise de décision. Cette étude empirique a été faite au niveau du groupe ERCO. Ce dernier chapitre a résumé la méthodologie de l'audit interne et l'analyse des différentes étapes d'une mission au sein d'une filiale du groupe et les mesures à prendre sur la base des conclusions relevées par la mission d'audit.

CHAPITRE I

L'AUDIT INTERNE

INTRODUCTION :

Nous assistons aujourd'hui à une explosion des besoins de contrôle et d'audit dans les entreprises.

Il y a seulement cinquante ans, les entreprises situaient leurs risques principaux dans leur système comptable. Elles pouvaient craindre qu'une mauvaise tenue des stocks perturbe la production et fausse les résultats de fin d'année, que des saisies erronées entraînent des erreurs dans les calculs de la paie ou dans le décompte des congés payés ; que des désordres dans la facturation retardent les paiements et entraînent des pertes de chiffres d'affaires ; elles pouvaient aussi redouter de possibles indécidités.

Les services d'audit interne se sont donc développés, dans les années 50, pour prévenir les risques comptables et financiers et préparer les missions annuelles des commissaires aux comptes.

Une structure d'audit interne est mise en place afin de détecter, en temps voulu, tout dérapage par rapport aux objectifs permet aux dirigeants de maîtriser l'évolution rapide de l'environnement économique et concurrentiel, et de s'adapter à temps à la croissance de l'activité. Dans ce contexte, l'article 40 du journal officiel algérien, 13 janvier 1988, oblige les entreprises publiques économiques d'installer une structure d'audit interne.

Ce premier chapitre est consacré à la présentation de cette fonction, sa définition et son champ d'application.

Mais nous ne pouvons pas parler d'audit interne, sans étudier et comprendre les mécanismes de contrôle interne que tout organisme doit avoir s'il souhaite survivre, dont une section de ce chapitre explique ce concept et donne des notions fondamentales.

La troisième section est consacrée à la méthodologie de l'audit interne qui est spécifique et l'analyse des différentes étapes d'une mission d'audit est un des points essentiels de la pratique.

SECTION 1 : GENERALITE SUR L'AUDIT INTERNE

1- Présentation de la fonction

L'audit interne est considéré aujourd'hui comme : une fonction importante et organisée, encore largement diversifiée, et dont l'évolution constante permet d'esquisser les perspectives.

1-1-Une fonction importante et organisée :

L'importance actuelle de l'audit interne se traduit dans la représentativité de l'institut international d'audit interne lequel fédère tous les instituts internationaux et représente aujourd'hui plus de 80.000 membres repartis dans 120 pays. L'audit interne touche tous les secteurs d'activités et les types de taille des entreprises. La taille des entreprises n'est pas un critère essentiel déterminant le ratio des auditeurs, puisque le ratio le plus faible est dans les entreprises multinationales. Le critère qui peut être déterminant est fondé sur le risque et la nature de l'activité .En se basant sur ces deux critères, nous pouvons poser la question suivante : qu'est ce qui conduit a la création d'un service d'audit interne ?

Lionnel collins et Gerard vallin signalent parmi les critères possibles² :

- La décentralisation géographique, dont le rôle n'est certes pas à négliger mais qui joue d'avantage sur le nombre des auditeurs que sur la décision de créer un service. Une organisation décentralisée est plus difficile à maîtriser par conséquent donc la mise en place d'un audit interne, il est évident que dans une telle structure l'organisation des missions exige plus de monde pour être bien géré.
- La multiplication des secteurs d'activité est également citée par les deux auteurs pour montrer la nécessité de la création d'une fonction d'audit, et qui nous amène aux mêmes remarques précédentes.

² L.Collins et G.Vallin « Audit et contrôle interne ; principes ; objectifs et pratique Dalloz 3eme édition ; février 1986, page 62

- Un troisième critère, qui est la politique managériale, qui conduit à la création d'un service d'audit interne .La politique de gestion, à coup sur, la délégation du pouvoir incite à un regard à posteriori, par conséquent la mise en place des moyens pour mieux maîtriser l'autorité centrale qui échappent, l'un de ces moyen est l'audit interne. Nous pouvons dire que la culture de gestion est dans l'immense majorité des cas à l'origine de la naissance de la fonction. Culture de spécialisation, dans laquelle l'appréciation du contrôle interne est considérée comme une fonction à coté des autres qui exige l'apprentissage d'une méthode, nous ne pouvons apprécier une méthode sans qu'elle ne soit soumise à une contre vérification par un tiers.

Un critère supplémentaire a été introduit, il s'agit de la sensibilisation aux risques, ce critère est évoqué du fait que la multiplication des risques dans le fonctionnement des organisations de toute nature. L'audit interne s'affirme de plus en plus comme une approche par les risques. C'est pourquoi, dans l'entreprise la fonction s'étend de plus en plus, même si certains grands groupes sont sur la voie d'alléger leurs structures, et par conséquent, réduire ou supprimer parfois les services d'audits interne.

Contrairement à ce qui a pu être écrit, il ne semble pas que ceci puisse être considéré comme une remise en cause de la fonction :

- Il s'agit de mesures souvent conjoncturelles, dictées par la nécessité mais qui ne traduisent pas une volonté politique d'élimination de la fonction d'audit interne.
- Au contraire, la fonction continue de s'étendre dans des secteurs ou elle n'avait pas pénétré.

1-2-Une fonction diversifiée

Cette hétérogénéité se traduit à la fois dans le profil de la fonction et dans celui des auditeurs.

1-2-1-le profil de la fonction :

D'après les études statistiques faites par l'institut de l'audit interne **I.F.A.C.I** (Institut Français des Auditeurs Consultants Interne), nous pouvons conclure que la fonction d'audit interne n'est pas récente,³ puisque en 1987 des statistiques française, 32% des services d'audit interne avait moins de 30 ans d'existence, par contre en 2002 il n'y a que 8%.

Concernant les auditeurs internes et en dépit de leur fonction, ils ne se consacrent pas exclusivement aux nouvelles dispositions de l'audit interne qui ne sont pratiquées que par moins de 20% des auditeurs qui sont concernés par l'implantation du contrôle interne .85% des services d'audit interne sont désormais rattachés à la direction générale (70% en 1999 et nous trouvons encore 15% des rattachements à la direction financière) .La charte d'audit et le plan d'audit , ne sont appliqués ni de façon universelle ni de façon homogène .

1-2-2-Le profil des auditeurs :

Les auditeurs internes se diffèrent dans leurs profils, cette diversité se traduit dans leurs travaux et leurs carrières .La diversité des origines, des formations, des profils, se confirme donc, elle traduit la richesse de la fonction et des hommes, elle signifie que le progrès est en marche.

Contrairement aux auditeurs externes dont le statut est lié à un double corps, les auditeurs internes n'ont pas d'autre statut que celui de salarié dans l'entreprise où ils interviennent.

La fonction d'auditeur interne est fréquemment exercée par des cadres expérimentés, mais qui n'ont été préparés ni par leurs études ni par leur parcours professionnel à exercer cette activité nouvelle. Or, l'audit est une technique qui connaît ses propres règles et fait appel à des compétences précises qu'il est indispensable d'acquérir. La réussite d'une mission d'audit interne nécessite la triple maîtrise de la démarche, des comportements et des outils de l'auditeur.

³ Jacques RENARD, LOIS GALLOIS « Théorie et Pratique de l'Audit Interne », *organisation Eds Broché* ,
étude : 12/2003 page 20

La norme 210 de l' IIA (Institute of International Auditors), relative à la compétence professionnelle, se borne à indiquer⁴ : « Le directeur de l'audit interne doit s'assurer que la compétence technique et la formation générale des auditeurs internes sont d'un niveau compatible avec les audits à effectuer ».

1-3- Les perspectives :

En 1992, une enquête faite par l'institut espagnol d'audit interne sous le titre « *L'audit Interne Dans L'entreprise De L'an 2000* », résumait en cinq points :

- Les audits internes vont couvrir de plus en plus des domaines nouveaux et variés : audits d'environnement, audits qualité, etc.
- Le rattachement des services d'audit interne au niveau le plus élevé de l'entreprise va se confirmer et se généraliser,
- Les diplômes d'audit interne délivrés par les universités vont se multiplier, la fonction étant de plus en plus connue, reconnue et enseignée dans l'enseignement supérieur,
- L'existence même d'un service d'audit interne dans les entreprises grandes et moyennes va devenir la règle, l'entreprise ne disposant pas d'un tel service sera de plus en plus l'exception.
- Mais les recommandations formulées par les auditeurs ne deviendront pas pour autant obligatoires.

« L'audit interne doit faire face à de nouveaux besoins émergents », dans un article de PH. CRISTELLE⁵ affirme, donc que l'audit doit repenser son rôle et ses moyens, ceci se retrouve dans la nouvelle définition de cette nouvelle réforme de la fonction. Les obligations mises à la charge des entreprises conduisent à des changements de la physionomie de l'audit interne. Le développement du rôle de consultant de l'auditeur est une aspiration à une plus grande autonomie.

⁴ IFACI « Les mots de l'audit » éditions LIAISONS juin 200 page 83

⁵ Ph Cristelle « L'audit interne : « réforme ou révolution » Revue audit n°162 décembre 2002.

I.F.A.C.I (Institut Français des Auditeurs Consultants Interne) est devenu en 1998 I.A.I (Institut de l' Audit Interne) ce changement n'a pas pour autant remis en question la conception traditionnelle audit – contrôle. Les deux notions audit et contrôle n'étaient pas incompatibles comme le souligne BERNARD GRAND⁶, l'audit d'efficacité apparaît comme une valeur ajoutée de l'auditeur. Cette valeur ajoutée se développe dans deux directions :

- La complexité croissante de la gestion incite les managers à solliciter des spécialistes face à des situations nouvelles ou difficiles, dans ce cas de développement l'auditeur va être amené à participer, à collaborer au management de l'organisation, tout en préservant la règle : conseiller mais non décideur,

- Le rôle de conseil est également le rôle pédagogique de l'auditeur interne. Ce rôle participe à former les responsables dans le domaine qui est le sien, il s'agit d'un rôle pédagogique dans la mise en place du contrôle interne.

- Il faudra veiller à ce que ce rôle ne remet pas en cause le principe essentiel de l'approbation du contrôle interne par le responsable.

2- La dimension historique et culturelle :

Le mot audit en général a subi des événements, mais l'audit interne en particulier, concerne une fonction précise. Depuis des décennies, plusieurs exemples peuvent être présentés comme des antécédents historiques concernant l'audit, mais par contre aucun d'entre eux ne fait référence à cette fonction. Par conséquent, l'audit interne est une nouvelle fonction avec des particularités singulières et qui ne se confondent avec aucun précédent historique. IL est aussi une fonction universelle et périodique.

⁶ Jacques RENARD, LOIS GALLOIS « Théorie et Pratique de l'Audit Interne », organisation Eds Broché, étude : 12/2003, page 22.

2-1-Audit interne : fonction nouvelle :

La fonction « audit interne », une fonction récente, au regard des grandes fonctions traditionnelles de l'entreprise : production, commerciale etc. Elle a pris naissance lors de la crise économique de 1929 aux états – unis. Au moment de cette crise, les entreprises ont subi des récessions économiques, d'où la nécessité de réduction des charges .Pour atteindre ce but, les entreprises font appel aux services des cabinets d'auditeurs externes.

Ces dernier ont pour objectifs de certifier les comptes annuels ..., à cet effet les auditeurs externes procèdent à de nombreuses taches : inventaires etc. Pour cela ils utilisent des personnels appartenant à l'entreprise sous la condition d'une certaine supervision. D' où la naissance de personnel « auditeurs » pour effectuer les travaux d'auditeurs « internes » membre de l'entreprise, nous pouvons dire des sous – traitant. Du caractère récent de la fonction d'audit interne résultent trois conséquences : des situations hétérogènes, vocabulaire instable et divergences doctrinales.

2-1-1-Des situations hétérogènes :

Bien qu'elles soient au sein d'un même institut professionnel, les entreprises et organisation qui pratiquent l'audit interne en donnent un panorama assez hétérogène. Compte tenu de la pratique dominante de ces organisations, les méthodes de travail et le vocabulaire sont influencés par la culture des entreprises. La fonction d'audit interne a évolué à travers les entreprises, cette évolution dispose d'un atout incomparable, un corps de doctrine et des normes professionnelles.

2-1-2-Le vocabulaire instable :

Les organisations se sont inspirées au début du vocabulaire de l'audit interne. Les organisations qui n'en sont qu'au début vont utiliser un vocabulaire très largement inspiré des pratiques des auditeurs externes, l'usage imprudent d'un « mauvais mot » pouvant parfois même conduire à des divergences doctrinales.

2-1-3-Des divergences doctrinales :

Les divergences doctrinales nous conduisent à déduire deux concepts de l'audit interne :

Premier cas : « conception policière » elle est redoutée puisque elle décèle les erreurs et les fraudes. Le second cas, au contraire une démarche de conseil consultant est sollicitée pour ses recommandations, elle permet aux responsables de progresser par une meilleure maîtrise de leur activité .Pour cela le profil des auditeurs et leurs formations sont tout à fait dissemblables et leurs conclusions diffèrent.

2-2-Audit interne : fonction universelle :

Ce qualificatif doit être compris dans un double sens : c'est une fonction universelle car elle s'applique à toutes les organisations, mais c'est aussi une fonction universelle car elle s'applique à toutes les fonctions là où elle s'exerce.

2-2-1-Application A Toutes Les Organisation :

La fonction d'audit interne ne se limite pas au monde des entreprises mais elle va bien au delà pour cette raison le terme entreprise est insuffisant pour déterminer le champ d'application de cette fonction. L'audit interne s'applique aussi à tous types d'entreprise et quel que soit leur taille. Le chemin du développement de l'audit interne suit les mêmes traces que celui du contrôle de gestion, la pénétration et le développement du contrôle de gestion a commencé par les entreprises industrielles puis commerciales. L'audit interne concerne toutes les activités de l'économie quelle que soit la forme juridique : les entreprises, les associations, etc., il doit leur permettre de faire un saut significatif vers l'efficacité, la sécurité et la qualité.

2-2-2-Application a toutes les fonctions :

Les fonctions ont tendance à évoluer, il n'existe pas que la fonction financière et comptable comme le pense certains esprits. La diversité des fonctions nous mène à conclure que l'équipe d'audit interne soit composée de toutes origines et de toutes formations ce qui est préconisé par les normes professionnelles.

3-Définitions :

Fonction évolutive, l'audit interne a vu succéder des définitions avant que la notion ne soit stabilisée. Quelques points d'ancrage, permettent de tracer le grand cercle dans lequel va s'inscrire la définition.

3-1-Les points d'ancrages :

Pour mieux cerner la définition de l'audit interne, qui a connu une évolution avant qu'elle soit stable, nous mentionnons quelques points d'ancrage, que nous retrouvons dans l'expression suivante ⁷ : Assistance au management, Sans juger les hommes, et en toute indépendance.

3-1-1-Assistance au management :

L'audit interne est une fonction d'assistance et non pas une action de police en direction des responsables des entreprises et des organisations, mais elle leur permet de mieux gérer leur affaires avec plus d'efficacité de sécurité et d'efficience, et de résoudre des problèmes d'une toute autre nature et qui sont ceux relatifs aux dispositions. Cet ensemble de dispositions : règles, procédures, mis en place par le manager pour faire fonctionner l'entreprise, nous l'appelons le Contrôle Interne.

Cette notion d'assistance évolue, nous le constatons au sigle **I.F.C.I** signifiait il y a quelques années « Institut Français des Auditeurs ET Contrôleurs Internes », le nouveau sigle a exclu le mot contrôle et l'a remplacé par consultant, tout en supprimant « *et* » devenu « Institut Français des Auditeurs Consultants Internes », se traduit aujourd'hui « Institut de L'Audit Interne ». La spécialité de l'auditeur interne c'est l'art (méthode) et la manière (outils) de procéder.

⁷Jacques RENARD, LOIS GALLOIS « Théorie et Pratique de l'Audit Interne », organisation Eds Broché, étude :12/2003 , page 55

Nous pouvons aussi s'interroger, *L'audit Interne À T-II Une Obligation De Moyens Ou Une Obligation De Résultats ?* L'auditeur interne conseille, assiste, recommande mais ne décide pas son obligation serait qu'une obligation de moyens, et il fait tout pour aider à atteindre les objectifs du contrôle interne. L'audit interne dispose d'atouts que le manager n'a pas :

- Il a des normes de référence qui lui donnent autorité, une méthode et des outils qui garantissent son efficacité.
- Il dispose d'une indépendance d'esprit, d'une autonomie qui lui permet d'envisager toutes les hypothèses et de formuler toutes les recommandations,
- Il n'est pas distrait dans sa recherche et sa réflexion par les contraintes et obligations d'un travail permanent, non plus, par la gestion quotidienne d'un service.

3-1-2-Sans juger les hommes :

L'auditeur interne a-t-il pour mission de juger les hommes ? C'est une question souvent posée. Pour l'auditeur interne confirmé, exerçant ses activités dans une entreprise ou l'audit interne est un acquis culturel, cette question a toutes les allures d'un faux problème.

Bien évidemment, si nous considérons une mission d'audit révélant une situation fragilisée à l'extrême, des risques potentiels importants, l'absence de conformité à des dispositions fondamentales, une efficacité insuffisante, des disparitions d'actifs, il est bien évident que dans ce cas, le responsable ne pourra pas être jugé en fonction de ces constats. Mais si nous écartons ce cas, si nous voulons bien considérer le cas standard d'une mission d'audit révélant insuffisances et potentialités d'amélioration, trois niveaux de réflexion permettent d'affirmer que le responsable n'a pas à être mis directement en cause :

- Le premier niveau : l'objectif de l'audit interne, qui est la bonne maîtrise de l'activité, amélioration de la performance et non juger la performance existante.
- Le second niveau : la réalisation, en cas d'une insuffisance importante révélée dans la mission d'audit, et il en résulte une action corrective immédiate, l'audit est gratifié.
- Le troisième niveau, est celui des responsabilités, les causes des insuffisances constatées par l'auditeur interne est la non maîtrise de l'audit, les solutions concernent la hiérarchie.

3-1-3-En toute indépendance :

Les nouvelles normes professionnelles définissent clairement le double concept d'indépendance qui est, l'indépendance du service dans l'organisation, et de l'auditeur par la pratique de l'objectivité. C'est pourquoi l'auditeur interne doit être attaché au plus haut niveau de l'entreprise pour qu'il ne subisse pas d'influence et des pressions lors du déroulement de sa mission. D'autres tâches que l'auditeur interne ne peut exercer sans qu'il nuit à son indépendance :

- réaliser des tâches systématiques de contrôle et de rapprochement,
- exercer une supervision sur les hommes, même à titre provisoire,
- porter une appréciation sur la qualité des performances individuelles,
- pratiquer à l'élaboration de système informatique,
- définir des standards de travail et d'édicter des normes,
- faire œuvre d'organisateur,
- exercer des missions d'inspections.
-

En plus de cette double indépendance, soulignée ci-dessous, nous ne pouvons ignorer l'objectivité, qui est un principe fondamental, et qui reste un but à atteindre. Mais nous apercevons mal comment nous pouvons affirmer une indépendance alors que l'auditeur se situe dans une dépendance hiérarchique.

L'expérience et la pratique enseignent que la véritable indépendance de l'auditeur interne réside dans son professionnalisme : si celui-ci est un vrai professionnel, s'il révèle des dysfonctionnements pertinentes, il est reconnu comme un acteur essentiel dans la vie de l'organisation.

3-2-Les définitions :

Du simple point de vue du vocabulaire, observons que le terme Audit Interne trouve sa définition dans les mots⁸ :

- Audit qui, fidèle à sa racine latine (Audio, Audire : écouter), montre la réelle signification d'écoute de la fonction ; son caractère générique est naturellement employé pour tout ce qui constitue une analyse et une opinion sur situation.
- Interne car l'audit est ici exercé par le personnel de l'entreprise. Il s'oppose ainsi à externe relevant d'intervenants extérieurs.

Selon Jacques RENARD⁹ : « L'audit interne est un dispositif interne à l'entreprise qui vise à apprécier l'exactitude et la sincérité des informations notamment comptables, assurer la sécurité physique et comptable des opérations, et garantir l'intégrité du patrimoine ,et juger de l'efficacité des systèmes d'information. » Cette définition a subi des critiques, puisque l'audit interne n'est pas un dispositif, il est une fonction, et aussi il y a une confusion entre le rôle de l'audit interne avec l'objectif du contrôle interne.

Une autre définition donnée par Jacques RENARD: « selon la théorie classique, l'audit interne assume par délégation une partie de la responsabilité de contrôle de la direction. »¹⁰ Cette définition reste floue, quelle est cette partie de responsabilité qui serait déléguée ? , de contrôle, nous pouvons dire que l'audit est un contrôle ?

Cette définition est édictée par **I.I.A** « The Institute Auditors. » datant juin 1999 : « 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 son efficacité. »¹¹

De la charte d'audit d'un grand groupe français : « L'audit interne exerce ses fonctions dans tous les domaines financiers, comptabilité générale, analytique, trésorerie, crédit, recouvrement des clients, aide aux fusions, acquisitions, mais aussi dans des domaines

⁸ IFACI « Les mots de l'audit » édition LIAISONS juin 2000, Page 85

⁹ Jacques RENARD, LOIS GALLOIS « Théorie et Pratique de l'Audit Interne » organisation Eds Broché, étude : 12/2003, p62

¹⁰ Jacques RENARD , LOIS GALLOIS « Théorie et Pratique de l'Audit Interne », » organisation Eds Broché, étude : 12/2003, p62

¹¹ The Institute of Internal Auditors : I.I.A

opérationnels, gestion des stocks, fonctions approvisionnement et logistique, sécurité des actifs, pertinence et respect des procédures de gestion ». ¹²

3-3 Le fondement théorique de l'audit interne :

L'audit interne trouve son origine dans la théorie de l'agence, cette théorie a pour objectif de lier le propriétaire et son manager (agent). En vertu de cette théorie, la complexité des organisations modernes a transformé les relations de pouvoir, le propriétaire et son agent et c'est ici que l'audit interne trouve son fondement théorique : représentant du principal, l'auditeur permet, avec les informations qu'il apporte, de redonner à celui-ci la possibilité d'agir en connaissance de cause. Nous voyons bien :

- Que cette théorie implique un rattachement autre que celui résultant de la dépendance envers la direction générale, mais exige plutôt un rattachement au conseil d'administration.
- Qu'elle peut rendre compte de l'audit de conformité, puisqu'il s'agit de donner une information sur la bonne application par l'agent des règles qui lui sont imposées.

4-Champ d'application de la fonction audit interne:

Dès qu'il s'agit d'élargir le champ d'application de l'audit interne, a vu apparaître de nouveaux vocables pour baliser le chemin parcouru. Mais il faut du temps pour fixer une terminologie, il trouve encore des interprétations divergentes sur le sens à donner aux mots. En réalité, lorsque nous sommes claires sur la philosophie du classement, les mots trouvent tout naturellement la place qui leur revient. Le classement par objectifs correspond au développement historique de la fonction, laquelle s'est assignée au tout début des objectifs simples, puis les a progressivement complexifiés pour arriver à la situation actuelle.

4-1-L'évolution reconnue :

¹² BERNARD GRAND, BERNARD VERDALLE « Audit comptable et financier » Economica octobre 2002, P 30

Avant d'entamer la description des différents audits, il faut d'abord préciser deux points essentiels :

- Chaque étape est une évolution, il ne faut pas chasser pour placer l'autre, chaque période ajoutant de nouveaux objectifs de nouvelles complexités à la période précédente.
- Chaque entreprise qui intègre l'audit interne, de façon progressive ou accélérée, doit passer par les trois étapes et cela dans la logique du développement.

4-1-1-L'audit de régularité :

A ce niveau, l'auditeur interne s'attache à vérifier que :

- Les instructions de la direction générale et les dispositions légales et réglementaires sont appliquées correctement.
- Les opérations de l'entreprise sont régulières.
- Les procédures et les structures de l'entreprise fonctionnent de façon normale et qu'elles produisent des informations fiables.
- Le système de contrôle interne remplit sa mission sans défaillance.

Cet audit de régularité peut aussi s'appeler « audit de conformité » : nous distinguons que dans le premier cas nous observons la régularité par rapport aux règles internes de l'entreprise et dans le second cas la conformité avec les dispositions légales et réglementaires. Mais dans les deux cas, la démarche est la même.

C'est donc par rapport à référentiel que l'auditeur interne est appelé à se prononcer sur le degré de régularité ou de conformité de l'entreprise et de ses entités opérationnelles et fonctionnelles aux instructions internes et aux dispositions légales et réglementaires, il informera les responsables de toute sorte de déviations ou de distorsions. Il va en analyser les causes, en évaluer les conséquences et enfin ; proposer des solutions pour réduire l'écart entre la règle et la réalité. Cette démarche, toujours essentielle pour un auditeur interne, s'est doublée d'une approche nouvelle.

4-1-2-L'audit d'efficacité :

A ce niveau, l'auditeur interne ne se contente pas uniquement de vérifier la régularité, conformité de l'entreprise aux référentiels internes et externes, mais il se prononce sur la qualité de ses réalisations en terme d'efficience et d'efficacité.

L'auditeur cherche ici un écart entre les résultats et les objectifs, c'est-à-dire un écart entre le but choisi et l'effet produit mais aussi « le pourquoi » de cet écart et le « comment » réduire.

4-2-l'évolution en question ou l'audit de management et de stratégie :

Cette nouvelle dimension de l'audit interne, constitue le stade ultime du développement de la fonction.

4-2-1-Audit de management : (non pas audit du management)

L'audit de management n'a pas pour mission d'auditer la direction générale et donner quelconque jugement sur ses options stratégiques et politiques .En revanche , l'auditeur interne peut observer les choix et les décisions , les comparer , les mesurer dans leur conséquences et attirer l'attention sur les risques .Nous pouvons dire que ce type d'audit va s'intéresser à la forme non au fond .L'audit de management peut avoir aujourd'hui trois définitions donc trois conceptions , cette situation résulte de son champ d'application qui est en plein développement .L'auditeur interne va s'intéresser , dans cette première conception à la politique des responsables, il va observer dans quelle mesure cette politique est en ligne avec la stratégie de l'entreprise ou avec les politiques qui en découlent. Ce qui nous conduit à la démarche de l'appréciation du contrôle interne.

Mais l'audit de management peut aussi s'exercer au sein d'une mission d'audit « traditionnelle » et dans laquelle certains constats et certaines recommandations sont de nature audit de management comme d'autre peuvent être de nature audit de conformité ou efficacité. Cette deuxième conception est peu pratiquée par rapport à la précédente, elle s'intéresse en bas plutôt qu'en haut. C'est à dire, elle s'occupe de la mise en œuvre sur le terrain d'une politique .L'auditeur interne va examiner sur le terrain dans quelle mesure cette politique est connue, comprise et appliquée.

L'auditeur interne met en exécution son rôle d'appréciateur de contrôle interne, nous trouvons aussi l'audit de conformité, mais conformité non plus entre une politique et la stratégie globale, conformité cette fois entre une politique et sa mise en œuvre.

La troisième conception, qui n'est utilisée que par quelque grands groupes, sa finalité est de s'assurer que la direction générale locale doit suivre un certain processus de concertation, de propositions et d'approbation avec la direction générale du groupe .

4-2-2-L'audit de stratégie :

Il est conçu comme une confrontation de l'ensemble des politiques et stratégies de l'entreprise avec le milieu dans lequel elles se situent pour en vérifier la cohérence globale. Dans cette définition, nous pouvons déduire que l'auditeur interne va observer les cohérences et cela dépasse son champ d'application, puisqu'il n'est censé détecter que les incohérences, il ne s'intéresse qu'à la forme des choses, et non le fond. Dans ce cas là, il s'agit d'un audit de haut niveau qui exige une compétence sérieuse, l'auditeur interne va observer que ces simples révélations, qui peuvent conduire la direction générale a modifier au fond un point pour retrouver une cohérence globale. De ces réflexions, est posé la question du rôle de l'auditeur interne dans l'appréciation de la performance, il doit seulement veiller à l'existence : d'objectifs de performance, de moyens suffisants pour les atteindre, et d'un système d'information pour les mesurer.

4-3-le conseil :

La mission de conseil est strictement balisée dans les normes professionnelles.

4-3-1-Modalités et champ d'application :

Il faut strictement ne pas confondre en une mission d'audit, qui s'appuie sur des constats de dysfonctionnements et celle des missions de conseil qui est spécifique. Nous peut distinguer les missions de conseil comme :

- Les missions formelles : planifiées et faisant systématiquement l'objet d'un accord écrit, qui est en cour de développement,

- Les missions informelles telle que participations à des comités,
- Les missions exceptionnelles : opérations de fusions /acquisition par exemple,
- Les missions en situation de crise.

4-3-2-Presentation de l'indépendance et de l'objectivité :

Nous pouvons citer deux cas d'altération de l'indépendance entre l'audit et conseil :

- Chevauchement entre mission d'audit et mission de conseil sur le même sujet , pour éviter ce risque , il est conseillé de ne pas faire un audit dans l'année qui suit la mission de conseil , ou bien éviter d'employer les mêmes auditeurs ou des mêmes managers ,
- Mission de conseil réalisée par des auditeurs dans un domaine dont ils ont assumée auparavant la responsabilité.

4-3-3-Elements à prendre en compte :

- Une compétence reconnue,
- L'auditeur doit prendre en compte tous les risques sans oublier ceux détecté lors de la mission d'audit,
- Procédure et communication des résultats doivent être définis par le responsable d'audit interne, tout comme les modalités de suivi, il faut éviter tous les points d'improvisation et d'approximation.

4-3-4-Analyse critique :

L'auditeur interne pourrait avoir la mission de conseil mais il devra en premier lieu veiller à ce que les managers qui, en tout état de cause, décident, s'approprient les conseils des auditeurs s'interdisant par la même de faire retomber sur ces derniers les conséquences éventuellement des décisions prises .Il devra également être attentif à ce que l'activité conseil ne devore pas l'activité d'audit.

5-Positionnement de la fonction audit interne :

Nous allons essayer de déterminer comment se situe la fonction d'audit interne par rapport : à l'audit externe, à la mission du consultant externe, à l'inspection, et au contrôle de gestion.

5-1-L'audit interne et l'audit externe:

L'audit externe est une fonction indépendante à l'entreprise ou l'organisation, cette fonction est la source de naissance de l'audit interne, a pour objectif de certifier l'exactitude des comptes, résultats et états financiers .L'audit externe est exercé par des cabinets indépendants, commissaires aux comptes, ces derniers s'occupent aussi d'autres fonctions, consultants et organisateurs. Pour éviter tout risque de confusion entre ces deux fonctions, de nouvelles réglementations ont été préconisés, précisant les différences entre les deux, mais elles sont complémentaires.

	Audit interne	Audit externe
Différences		
Le statut	appartient à l'entreprise	Indépendant, appartenant à un cabinet, il est considéré comme un prestataire de service.
Objectifs de l'audit	procéder a porté des jugements sur la maîtrise des activités (contrôle interne) des entreprises afin d'améliorer ces actions.	Il certifie la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes résultats et états financiers.
Champ d'application de l'audit	plus étendu, il s'occupe de toutes les fonctions de l'entreprise dans toutes leurs dimensions.	S'intéresse à l'ensemble des fonctions dès l'instant qu'elles génèrent des chiffres et des données pouvant

<p>La périodicité des audits</p>	<p>Il est permanent au sein de l'entreprise.</p>	<p>influencer les résultats, surtout que ces données sont saisie à la source .</p> <p>Effectue sa mission à des moments intermittents : fin de trimestre, fin d'année. Mais il existe des cas ou l'auditeur externe est permanent tout au long de l'année l'auditeur externe est en relation avec ses interlocuteurs en permanence.</p>
<p>La méthode</p>	<p>Il utilise des méthodes spécifiques.</p>	<p>Utilise plusieurs méthodes pour effectuer ses missions : Analyses, inventaires, états de rapprochements.</p>
<p>L'indépendance</p>	<p>Déjà évoqué précédemment.</p>	<p>Est celle du titulaire d'une profession libérale.</p>
<p>Les complémentarités</p>	<p>L'audit interne est un complément de l'audit externe : l'auditeur externe amené à utiliser certains travaux de l'audit interne pour étayer sa démonstration en vue d'apprécier la régularité et la sincérité et l'image fidèle des comptes. L'auditeur interne qui, par</p>	<p>L'audit externe est un complément de l'audit interne : après la mission d'un professionnel (auditeur externe) pour l'appréciation des affaires, au sein de l'entreprise, l'auditeur interne peut prendre en considération cette appréciation, qui peut le conduire à en tirer davantage</p>

	nature, est moins informé sur l'environnement extérieur, a par contre une connaissance inégalée du fonctionnement interne de l'entreprise.	d'informations pour mieux appuyer ses arguments. L'auditeur externe dispose d'informationsetde connaissance sur l'environnement et sur d'autres entreprises de même nature et de même activité,
--	--	---

Les rapprochements entre l'audit interne et externe:

L'audit interne et externe sont rapprochés, comme le préconise les normes professionnelles de l'audit interne ¹³« le responsable de l'audit interne doit partager les informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes. »

a- Les Prestations Externes : Selon l'institut de l'audit interne comme l'assistance ponctuelle de cabinets externes spécialistes de la discipline auditée, au plan de la formation, de la méthodologie ou du conseil. Dans ce type de prestation, elle est prévu par la norme, ne concerne pas nécessairement et uniquement les auditeurs externes et Reste ponctuel.

b- la cotraitance :Elle est définie par l'institut de l'audit interne, comme étant une équipe composé d'auditeur interne et des consultants externe pour une mission précise. Elle est guidée par l'auditeur interne (leadership), et avec l'existence d'une concertation entre eux. Ce type de rapprochement s'accorde avec les observations citées précédemment, sauf l'élément de la ponctualité concerne la mission tout entière.

c- La Sous – Traitance_: L'institut de l'audit interne définie la sous-traitance en audit interne comme :¹⁴« Action consistant à confier d'une manière permanente ou ponctuelle à un

¹³ Jacques RENARD, LOIS GALLOIS « Théorie et Pratique de l'Audit Interne », organisation Eds Broché, étude : 12/2003, page 76

organisme extérieur, l'audit d'un ou plusieurs établissements ou d'une ou plusieurs fonctions ou activités spécifiques. Dans tous les cas de figure, le sous-traitant agit suivant les directives du directeur de l'audit interne. »

d- L'externalisation : Cette notion repose sur le fait, de déplacer ou d'évolué la fonction d'audit interne, c'est-à-dire la fonction va être exercé en dehors de l'organisation. Les questions qui peuvent être posé sont :

- L'externalisation implique le transfert du personnel concerné, pourquoi ce mouvement ?
- Comment concevoir d'exercer en externe ce qui est interne ?
- Quelles sont les réactions des professionnels ?

Les grands cabinets d'audit, exercent de plus en plus des missions de consultants et collaborent avec les auditeurs internes, alors les auditeurs externes sont tentés de prendre place. Le phénomène de sous – traitance, utilisés par l'auditeur interne pour des missions précise, et pourquoi pas l'audit interne ? Si nous parlons d'externalisation de l'audit interne, pouvant dire que c'est interne, puisque le mot essentiel est cantonné ? Des arguments confirment la nécessité de la fonction audit interne au sein de l'organisation :

- L'audit interne est mieux géré par un service intégré à la structure ; il est toujours plus efficace qu'un organisme extérieur.
- Les auditeurs internes adhèrent aux normes et au code d'éthique de la fonction.
- Ils ont une meilleure compréhension du contrôle interne.
- Ils peuvent apporter de meilleures réponses aux problèmes de confidentialité.
- Il n'est pas évident que l'externalisation entraîne une économie de coût, surtout si nous demandons une disponibilité de tous les instants.

Sur ces arguments de l'externalisation **I.I.A** a mis des dispositions pour améliorer cette fonction, qui sont :

¹⁴ Jacques RENARD LOIS GALLOIS « Théorie et Pratique de l'Audit Interne », organisation Eds Broché, étude : 12/2003, page 77

- Travailler mieux et à coûts réduits,
- Rechercher une meilleure coordination avec le management,
- Créer des opportunités d'innovation,
- Etre proactif : faire de l'audit interne un agent du changement en ligne avec les objectifs de l'organisation et la satisfaction du client.

5-2- L'audit interne et le conseil ou consultant externe :

Le consultant externe est appelé a faire une mission précise, dont il en est expert .Il ne faut pas confondre l'auditeur externe et le consultant externe, qui sont deux fonctions différentes, et précisé par le législateur. Les missions de consultant externe sont :

- Le consultant est appelé pour un problème particulier, bien identifié, correspondant à sa compétence technique et il n'a pas à intervenir dans l'entreprise en dehors de son domaine.
- Il a un objectif bien précis, avec une durée fixée.
- Il travaille pour un responsable déterminé.
- Sa mission peut se détendre du diagnostic jusqu' à la préconisation de nouvelles organisation et sa mise en œuvre.
- Les deux fonctions sont a reprochées, et complémentaire.

5-3-L'audit interne et l'inspection :

La fonction d'audit interne et l'inspection sont souvent confus, ces deux fonctions se trouvent à l'extérieur de l'entreprise, cette confusion est distingué en vocabulaire. Puisque nous trouvons parfois des inspecteurs qui à la fois font de l'audit, et de l'audit interne.

Au sein d'une organisation, nous y trouvons une fonction d'inspection ou une direction d'inspection. Dans le cas de l'absence de cette fonction, la hiérarchie assume cette fonction à la différence de l'audit interne.

- L'inspection n'a pas pour vocation d'interpréter les règles et directives.

- L'inspection réalise plus des contrôles exhaustifs que de simples tests.
- L'inspection peut intervenir spontanément, alors que l'audit interne n'intervient que sur un mandat.
- Elle va se saisir des révélations de l'audit interne pour inspecter les opérateurs impliqués.

5-4- L'audit interne et le contrôle de gestion

La fonction d'audit interne et le contrôle de gestion, ont évoluées de la même façon. L'audit interne est passé d'un simple contrôle de compatibilité à l'assistance au management quand au contrôle de gestion d'une simple analyse des coûts au contrôle budgétaire puis à un véritable pilotage de l'entreprise, pour cette raison, nous avons du mal à les différencier.

Malgré cette ressemblance, nous trouvons toujours des différences pour permettre de les identifier avec leurs particularités.

5-4-1-Les ressemblances

- Les deux fonctions couvrent l'ensemble des fonctions de l'entreprise donc elles sont universelles,
- Les deux fonctions ne sont pas opérationnelles (l'audit interne et le contrôle de gestion recommandent, et attirent l'attention),
- Elles sont récentes et en pleine évolution,
- Elles sont attachées à haut niveau de la hiérarchie.

5-4-2-Les différences :

Différence, aux objectifs : L'audit interne a pour objectif d'apprécier le contrôle

Interne, mais par contre le contrôle de gestion, s'intéresse à l'information plutôt qu'aux procédures. Les responsabilités du contrôle de gestion sont préconisées par l'association nationale des directeurs financiers et contrôleurs 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.

▪ différence quant au champ d'application : Le contrôle de gestion et l'audit interne sont universels, le contrôle de gestion s'intéresse au résultat réel ou prévisionnel, par contre l'audit interne va au delà de cette perceptible.

▪ différence quant à la périodicité : L'auditeur interne réalise sa mission tout au long de l'année en fonction du risque, alors que le contrôle de gestion est une activité largement dépendante des résultats de l'entreprise et de la périodicité du reporting .

▪ différence quand aux méthodes de travail : La méthode de travail de l'audit interne est spécifique, par contre, pour le contrôle de gestion , ses méthodes s'appuient sur les informations des opérationnels, elles sont analytiques et déductives .

5-4-3-les complémentarités :

L'auditeur interne apporte au contrôle de gestion des informations pertinentes pour lui permettre de juger le bon fonctionnement des processus .L'audit interne va se prévaloir du contrôle de gestion des informations à prendre en compte dans ces missions.

6-Les normes et le code de déontologie de l'audit interne :

Les Normes font partie du Cadre de Référence des Pratiques Professionnelles. Il comprend la définition de l'audit interne (1), le code de déontologie (2), les normes (3) et d'autres orientations.

6-1-Les normes de l'audit interne :

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

Les activités d'audit interne sont conduites dans différents environnements juridiques et culturels, dans des organisations dont l'objet, la taille, la complexité et la structure sont divers, ainsi que par des professionnels de l'audit, internes ou externes à l'organisation.

Bien que ces différences puissent influencer la pratique de l'audit interne dans chaque environnement, le respect des Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne est essentiel pour que les auditeurs internes puissent s'acquitter de leurs responsabilités. Lorsque certaines dispositions des Normes sont contraires à la législation ou à la réglementation en vigueur, les auditeurs internes doivent respecter les autres dispositions et communiquer les informations appropriées.

Les Normes ont pour objet :

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

Les Normes se composent des Normes de Qualification, des Normes de Fonctionnement et des Normes de Mise en Oeuvre. Les Normes de Qualification énoncent les

caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des activités d'audit interne. Les Normes de Fonctionnement décrivent la nature des activités d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant d'évaluer les services fournis. Tandis que les Normes de Qualification et les Normes de Fonctionnement s'appliquent aux travaux d'audit interne en général, les Normes de Mise en Oeuvre s'appliquent à des types de missions spécifiques.

6-2-Le code de déontologie :

Le *Code de Déontologie* de l'Institut a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne. L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. Compte tenu de la confiance placée en l'audit interne pour donner une assurance objective sur les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, il était nécessaire que la profession se dote d'un tel code.

Le code de déontologie va au-delà de la définition de l'audit interne et inclut deux composantes essentielles : des principes fondamentaux pertinents pour la profession et pour la pratique de l'audit interne ; et des règles de conduite décrivant les normes de comportement attendues des auditeurs internes. Ces règles sont une aide à la mise en œuvre pratique des principes fondamentaux et ont pour but de guider la conduite éthique des auditeurs internes.

6-2-1-Principes Fondamentaux :

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

6-2-1-1- Intégrité :

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

6-2-1-2- Objectivité :

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

6-2-1-3- Confidentialité :

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

6-2-1-4- Compétence :

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

6-2-2-Règles de Conduite

6-2-2-1. Intégrité :

Les auditeurs internes :

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

6-2-2.2. Objectivité :

Les auditeurs internes :

- Ne doivent pas prendre part à des activités ou établir des relations qui pourraient compromettre ou risquer de compromettre le caractère impartial de leur jugement.
- Ce principe vaut également pour les activités ou relations d'affaires qui pourraient entrer en conflit avec les intérêts de leur organisation.
- Ne doivent rien accepter qui pourrait compromettre ou risquer de compromettre leur jugement professionnel.
- Doivent révéler tous les faits matériels dont ils ont connaissance et qui, s'ils n'étaient pas révélés, auraient pour conséquence de fausser le rapport sur les activités examinées.

6-2-2.3. Confidentialité : Les auditeurs internes :

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

6-2-2.4. Compétence : Les auditeurs internes :

- Ne doivent s'engager que dans des travaux pour lesquels ils ont les connaissances, le savoir faire et l'expérience nécessaires.
- Doivent réaliser leurs travaux d'audit interne dans le respect des Normes pour la Pratique.
- Professionnelle de l'Audit Interne (*Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*).
- Doivent toujours s'efforcer d'améliorer leur compétence, l'efficacité et la qualité de leurs travaux.

SECTION 2 : METHODOLOGIE DE L'AUDIT INTERNE :

1- L'organisation de la fonction audit interne :

La création d'une fonction, en l'occurrence l'audit interne, est un évènement et une remise en cause radicale, bien plus que ne l'est une simple réorganisation. Particulièrement dans le cas de l'audit interne, car auditer c'est regarder d'un autre point de vue et faire penser différemment. La décision de créer une fonction d'audit interne dépend de la direction générale, car c'est un changement de la culture, une modification des règles, du pouvoir et un coût.

L'audit interne est maintenant une fonction d'assistance au management. La déclaration des responsabilités de l'audit interne de l'I.I.A (The Institute of Internal Auditors) indique¹⁵ : « L'audit interne est, à l'intérieur d'une entreprise (ou d'un organisme), une activité indépendante d'appréciation du contrôle des opérations ; il est au service de l'entreprise (ou de l'organisme). C'est, dans ce domaine, un contrôle qui a pour fonction d'estimer et d'évaluer l'efficacité des autres contrôles.

Son objectif est d'assister les membres de l'entreprise (ou l'organisme) dans l'exercice efficace de leurs responsabilités. Dans ce but, l'audit interne leur fournit des analyses, des appréciations, des recommandations, des avis et des informations concernant les activités examinées. Ceci inclut la promotion du contrôle efficace à un coût raisonnable.

Le champ de l'audit interne comprend l'examen et l'évaluation de la suffisance et de la réalité du système de contrôle interne de l'entreprise (ou l'organisme), ainsi que la qualité de l'action dans la mise à exécution des responsabilités assignées ».

La connaissance des objectifs, des outils et de la méthode ne servirait à rien si l'audit interne ne s'organisait pas pour réaliser ses missions. Organiser le service d'audit interne, se fait par l'organisation du travail, la gestion des hommes, et organisation des missions.

¹⁵ Olivier LEMANT « La conduite d'une mission d'audit interne », Dunod 1995, page 3

Avant de donner les éléments de définition de la structure audit interne, il faut savoir que :

- L'existence d'une structure audit interne est justifiée par la nécessité de fournir aux responsables des structures, les informations relatives à l'évolution des contrôles interne mis en œuvre au sein de l'entreprise pour qu'ils puissent remplir leurs fonctions en obtenant l'efficacité attendue d'eux.
- La fonction audit interne ne peut exister que si les structures opérationnelles existent et qu'elles sont régies par un contrôle interne, elle ne constitue pas un monde à part.
- La structure audit interne sera définie après cette précision :
- Les organes composants la structure audit interne,
- L'établissement de la division de travail entre ses organes et les autres organes de l'organisation,
- La définition des liaisons existant entre ces organes et les autres organes de contrôle du groupe.

Il existe plusieurs types de structures à adopter, cette variété s'est développée au fil du temps. Ce développement touche en particulier le niveau de rattachement de la fonction audit interne à la hiérarchie de l'organisation. Le rattachement de la fonction audit interne est passé par des étapes, commençant par son rattachement au chef comptable, ensuite à la direction financière, cela se rencontre fréquemment dans la pratique, après à la direction générale, en dernier à la comité d'audit. Le choix l'une des situations précédemment citées, est selon un certain nombre de critères, qui sont largement en fonction de la dimension de l'organisation et le choix d'un audit centralisé ou décentralisé. Il est évident que l'audit interne d'une PME (Petites Et Moyennes Entreprises) n'est pas organisé de la même façon que l'audit interne d'un groupe. Un groupe peut se prévaloir d'un audit centralisé ou d'un audit décentralisé, le premier regroupe tous les auditeurs internes au sein d'une même équipe au siège social, et le second, constitue autant d'équipes d'audit interne que d'unités et filiales autonomes d'une certaine importance.

Pour réaliser ses missions de contrôle, une cellule audit doit nécessairement disposer de moyens matériels et surtout d'un potentiel humain. Du fait que les travaux exigent des techniques, de la réflexion et du bon sens, l'élément humain constitue par conséquent un facteur décisif.

1-1-Les auditeurs internes :

L'exercice de la fonction requiert d'une manière incontournable des qualités bien précises et si elles ne sont pas réunies à un niveau convenable, ce sera l'échec. Etre auditeur c'est d'abord savoir écouter, apprendre à discerner l'important, savoir mobiliser en toute circonstance son attention et sa concentration pour saisir le fil conducteur, faute de quoi l'auditeur risque de passer à côté de points importants. L'auditeur doit avoir le souci de bien appréhender la réalité qui lui est décrite maladroitement ou incomplètement. C'est aussi avoir l'humilité et la simplicité de reconnaître son incompetence dans une technique particulière et ne pas hésiter à l'avouer à un interlocuteur qui, trop souvent, croit s'adresser à un spécialiste de sa propre discipline. L'audit interne qui fait de l'écoute la base même de sa crédibilité constitue une excellente école d'ouverture à l'entreprise et à la vie en général.

Le but de l'auditeur interne est remédié aux dysfonctionnements, ce métier est passionnant mais difficile. Il demande des qualités personnelles et des connaissances variées, notamment des connaissances en management. L'auditeur interne c'est d'abord est avant tout sa connaissance méthodologique et sa pratique des outils d'observation, nous ne pouvons dire qu'il y un profil type, à exiger lors du recrutement de bonnes aptitudes à communiquer et une solide connaissance des techniques d'audit. Par contre les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne constituent un corps de doctrine commun à l'ensemble des auditeurs internes des divers pays.

L'auditeur interne est d'abord un bon communicateur, il doit en permanence manifester les qualités d'un bon pédagogue, ne jamais se lasser pour expliquer et convaincre. Toutes les occasions sont bonnes à saisir qui permettent d'expliquer les concepts fondamentaux.

Le plus délicat, est le recrutement des auditeurs internes, nous trouvons deux origines concernant les techniques de recrutement.

Le premier, le recrutement externe, il procède au même habitudes de recrutement et qui ne sont pas spécifiques à l'audit interne.

Le second, le recrutement interne, sa qualité est largement en fonction de l'image de l'audit interne dans l'entreprise. La qualité et la variété du recrutement interne dépendent de la mobilité du personnel dans l'entreprise et de l'image de la fonction au sein de cette même entreprise, qui est également un facteur essentiel pour le développement du recrutement interne.

Les auditeurs recrutés doivent avoir la définition de la fonction suivante : Appliquer complètement et correctement le programme de travail qui lui a été assigné, respecter la méthodologie du service, assumer la responsabilité de ses travaux : fiabilité, qualité.

1-2-Le secrétariat :

Secrétariat ne signifie pas ici « dactylographie », son rôle va bien au-delà. Dans une équipe dont l'essentiel de l'effectif est absent en permanence, qui est dispersée un peu partout et jamais au même endroit, le secrétariat joue un rôle essentiel de ciment, de force et crée le sentiment d'appartenance à un même groupe. C'est pourquoi cette cellule, souvent exerce deux fonctions essentielles : une fonction de liaison et d'information, et une fonction logistique.

2-L'organisation du travail :

La communication de l'audit interne c'est d'abord le comportement de l'auditeur. Quand il y a plusieurs auditeurs, une dimension s'ajoute car le responsable de l'audit interne ne peut être partout tout le temps. Il doit prévenir les auditeurs que ce sont eux les vecteurs de la communication, leur donner un cadre de cohérence, valider tout écrit avant diffusion, et organiser le retour d'information. Il existe des outils de communication pour faire connaître la fonction d'audit interne, ces outils sont largement décrite et commentée dans les normes professionnelles, au sommet la charte d'audit, puis l'indispensable plan d'audit.

2-1- la charte d'audit :

Selon la première norme professionnelle norme 1000 indique que ¹⁶: « la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte... ».

La charte de l'audit interne définis par IFACI comme « document définissant la mission, la déontologie, les prérogatives et la responsabilité d'un service d'audit »¹⁷.

Définit par olivier Lemant ¹⁸« c'est la loi fondamentale des auditeurs, qui reconnaît leur rôle et leur donne une identité ; cela explique à quoi sert l'audit interne et surtout décrit les règles du jeu décidées, les pouvoirs et devoirs des audités et des auditeurs [la déontologie de l'audit interne] ».

La charte d'audit a pour rôle d'exprimer la philosophie audit de la direction générale puis d'expliquer sa mise en œuvre, en ce qui concerne d'une part les interactions[de l'audit interne] avec les audités potentiels, et d'autre part l'organisation générale de la fonction.

C'est le document constitutif de la fonction d'audit interne, il est destiné à le présenter et à la faire connaître aux autres acteurs du groupe .Son contenu varie d'un groupe à l'autre. Il doit contenir les éléments suivants :¹⁹

- La décision de la direction de la création d'une fonction audit interne,
- Les finalités des activités de l'audit interne,
- Le responsable du programme d'audit interne et le (s) responsable(s) au sein de l'entreprise habilité(s) à initier les audits internes non programmés,
- Les structures opérationnelles assujetties aux opérations d'audit interne,
- L'obligation du respect des délais relatifs à l'exécution des opérations d'audit interne,
- L'engagement des structures opérationnelles à mettre en œuvre les recommandations retenues,
- L'accès direct et sans limitation à l'ensemble des activités, documents, actifs et agents de l'entreprise,

¹⁶ Jacques RENARD, L. GALLOIS, « Théorie et pratique de l'audit interne » *organisation Eds Broché, étude :12/2003* page 395

³ IFACI, IAS « Les mots de l'audit » *broché, éditeur : liaisons* 2002 page 35.

¹⁸O.LEMANT « créer, organiser et développer l'audit interne », Maxima, 1999, page 5

¹⁹ Lionnel COLLINS, Gerard VALLU « audit et contrôle interne », Dalooz, 1992 pages 135

- La nécessité d'informer, par l'élaboration d'un compte rendu écrit, le responsable du programme d'audit interne et ou le responsable au sein de l'entreprise ayant initié l'audit interne non programmé,
- Les règles de conduite conforme au code déontologique de la fonction : l'indépendance, l'objectivité, l'intégrité, la compétence, le secret professionnel, l'attitude positive, la loyauté et le dévouement.
- La définition des droits et devoirs des acteurs de l'audit interne.

2-2- le plan d'audit :

Comme le préconise la norme 2010²⁰ « le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation. ». Toutes les entreprises élaborent un plan, exige en effet un contenu exhaustif. Ce contenu doit comporter tous les sujets susceptibles d'être audités. Exige aussi d'avoir un étalement sur plusieurs années (3à5ans) et une analyse globale des risques, pour y parvenir, il élabore aussi la structure de la société.

2-3- le manuel d'audit :

Il est différent de la charte d'audit et le plan d'audit, il est à usage interne et reflète les habitudes de travail du service d'audit interne, c'est un élément important du contrôle interne. Il a pour objectif de définir de façon précise le cadre de travail, aide à la formation de l'auditeur débutant et sert de référentiel. Il est exigé par la norme 2040.

2- Les outils

Les outils utilisés par l'auditeur interne ne sont pas spécifiques ni employé de façon systématique.

Les outils d'audit peuvent avoir ce classement qui traduit deux démarches possibles de l'auditeur :

²⁰ Jacques RENARD L. GALLOIS, « Théorie et pratique de l'audit interne » *organisation Eds Broché*, étude : 12/2003 page 111 .

3-1-Les outils d'interrogation :

Vont aider l'auditeur à formuler des questions ou à répondre à des questions qu'il se pose sont :

3-1-1 - les tests et sondages :

Pour répondre à ces exigences, l'auditeur dispose d'un certain nombre de techniques à savoir « les tests et sondages. En situation normale, les tests et sondages sont les moyens classiques pour appréhender la réalité à condition qu'ils soient conduits selon la règle de technique statistique. L'auditeur lorsqu'il effectue un sondage, ne doit pas prêter toujours attention aux événements exceptionnels tels qu'un changement de système, ou un nouvel atelier qui perturbent le fonctionnement de l'organisation, affectent la signification de l'échantillon prélevé sur cette période et conduisent à des conclusions trompeuses.

3-1-2-l' entretien :

Le travail sur le terrain est également fait d'entretien. Ils sont source d'information mais aussi l'occasion de valider les constats et d'amorcer la réflexion. Il y a beaucoup à dire, de conseils élémentaires à rappeler : structurer et préparer les questions, veiller à leur formulation claire et sans ambiguïté, noter les réponses, s'assurer de la bonne compréhension des questions et des réponses. Il faut savoir mener des entretiens ouverts et pour cela il faut créer un climat propice au dialogue, ne pas confondre un audit avec une audition conduite par le juge d'instruction lors d'une enquête. C'est en tenant un bon entretien que nous comprenons vraiment les problèmes. Cette disponibilité d'esprit aidera l'auditeur à construire une réflexion plus pertinente.

Il faut refuser de se laisser prendre à témoin dans des polémiques internes. IL faut plus encore se refuser à formuler des opinions sur les personnes et sur la manière dont elle gère les choses.

3-1-3- Les outils informatiques et bureautique:

L'informatique et la bureautique sont et seront de plus en plus une aide pour l'auditeur de par ses nombreux déplacements et son rôle « nomade », est donc l'un des premiers consommateurs d'informatiques. Ces outils permettent à l'auditeur d'optimiser la qualité et la durée du travail sur le site comme à distance. L'auditeur doit connaître ces outils maîtriser leur emploi, en faire usage judicieux, sans perdre de vue l'objectif final et en veillant à ce que leur emploi ne perturbe pas l'attention et ne se substitue pas à la réflexion.

3-1-4- vérifications et rapprochements divers :

Ce ne sont pas des outils à proprement parler mais plutôt des procédés utilisés par l'auditeur au cours du travail sur le terrain.

3-2- les outils de description

Nous pouvons presque dire de révélation, qui ne présupposent pas de questions particulières, mais aide à mettre en relief les spécificités des situations rencontrées .Nous pouvons trouver l'observation physiques, la narration, et l'organigramme.

3-3-Les papiers De Travail :

Toutes ces analyses, tests, entretiens sont consignés sur les fameux papiers de travail. Ils doivent être bien tenus de manière à permettre leur contrôle ou leur consultation ultérieure par un tiers mais surtout parce que la bonne tenue des papiers de travail reflète la rigueur de la démarche, et que l'auditeur devrait tout de même y noter soigneusement les références de ses tests, les constats de ses analyses, le compte rendu mis au clair de ses entretiens, tout cela d'une manière structurée.

La feuille de couverture est un document établi en deux temps ; dans un premier temps il décrit les modalités de mise en œuvre d'une tâche définie dans le programme de vérification. Dans un second temps il met en évidence les conclusions qui ont été tirées. Elle est établie par l'auditeur en charge de section du programme de vérification, approuvée par le chef de mission avant l'exécution de l'action.

Pour un test la feuille de couverture doit préciser le type et le nom des documents à consulter, la population globale testée, les modalités d'échantillonnage. Pour un entretien la feuille de couverture précisera, le nom, titre et le contenu de l'entretien. Cette feuille permet d'apprécier l'action d'audit sans qu'il ait besoin de consulter les papiers de travail détaillés.

Chaque auditeur procède à des tests sur le terrain par échantillonnages, ces tests et observations sont élaborés à l'aide de ces questionnaires, ils mettent en œuvre des FRAP (Feuille De Révélation Et D'analyse De Problème ». LA FRAP, préconisée par la norme 2320²¹ « les auditeurs internes doivent fonder leur conclusions et les résultats de leurs mission sur des analyses et évaluations appropriées ». L'auditeur ouvre une FRAP dès la rencontre d'un problème qui nécessite d'être creusé. Cette méthode assure un degré d'exhaustivité appréciable à la mission qui pour assurer son efficacité ne doit rien oublier. La FRAP se doit d'être un document bref et précis (moins de 2 pages) pour les raisons suivantes :

- La capacité d'attention et de mémorisation des lecteurs : la longueur du document risque d'affecter la cohérence et la continuité du raisonnement,
- l'efficacité de la communication qui permet la concentration sur les points importants et la possibilité de mémorisation,
- préférence des responsables de la concision par rapport l'action au style long et parfois fatigant.

Les techniques utilisées par les auditeurs dans leur travail et qu'ils leur permettent d'élaborer leur opinion de manière objective et efficace, elles sont diverses :

- les observations physiques directes de toutes natures et indirectes tels que la consultation de documents authentiques, documents résultant de liens juridiques, documents résultants de liens contractuels.
- les rapprochements et reconstitutions,
- les questionnaires,
- les interrogations de fichiers informatiques,
- l'analyse économique et financière,
- les sondages statistiques.

²¹ Jacques RENARD L. GALLOIS, « Théorie et pratique de l'audit interne » *organisation Eds Broché*, étude : 12/2003 page 115

3- La mission d'audit et ses différentes phases :

L'audit interne couvre toutes les fonctions de l'entreprise. Il a pour rôle l'examen et l'évaluation et de la réalité du contrôle interne mis en place par les responsables des structures. L'audit est devenu une fonction d'assistance au management. La mission de l'auditeur interne consiste à effectuer des contrôles par comparaison à des normes.

Les bases d'une mission d'audit se reconnaissent dans ses méthodes d'approche, d'exécution, de synthèse dans la mise en évidence des risques et de la formulation des recommandations. Une des singularités de l'audit interne, quel que soit l'objet de la mission, la méthode est toujours la même.

La mission d'audit obéit à une méthodologie et des règles précises propre qui lui assure un ordre de progression : Le travail est réparti en phases successives organisées en fonction du champ d'investigation, le temps et les moyens à mettre en œuvre.

Jaquie RENARD définit la mission d'auditeur interne²² « la mission de l'auditeur interne est bien ce travail temporaire qu'il sera chargé d'accomplir dans l'intention...de la direction général. ». De cette définition nous pouvons déduire que cette mission est apprécié selon deux critères : le champ d'application et la durée. Le champ d'application d'une mission d'audit peut varier de façon significative en fonction de deux éléments : l'objet et la fonction.

La durée permet de distinguer les missions courtes des missions longues. Une mission dite courte quand elle est inférieure ou égale à quatre semaines. La durée exprimée en semaine ou en mois sous entend pour « un auditeur au travail » : la durée réelle d'une mission de dix semaines est à diviser par deux s'il y a deux auditeurs. La mission courte est généralement une mission uni fonctionnelle et particulière, sur un sujet précis. Pour la mission longue constitue des dossiers volumineux et documentés et nous concluons par un rapport d'audit riche de recommandations nombreuses et constructives. ans la mission courte comme dans la mission longue, la méthodologie appliquée dans ses moindres détails ou plus ou moins condensée, doit être toujours respectée dans ses principes et en particulier dans ses trois phases fondamentales. Ces trois phases sont nommées : phase de préparation, phase de réalisation et la phase de conclusion.

²² Jacques RENARD L. GALLOIS, « Théorie et pratique de l'audit interne » *organisation Eds Broché, étude : 12/2003* page 199

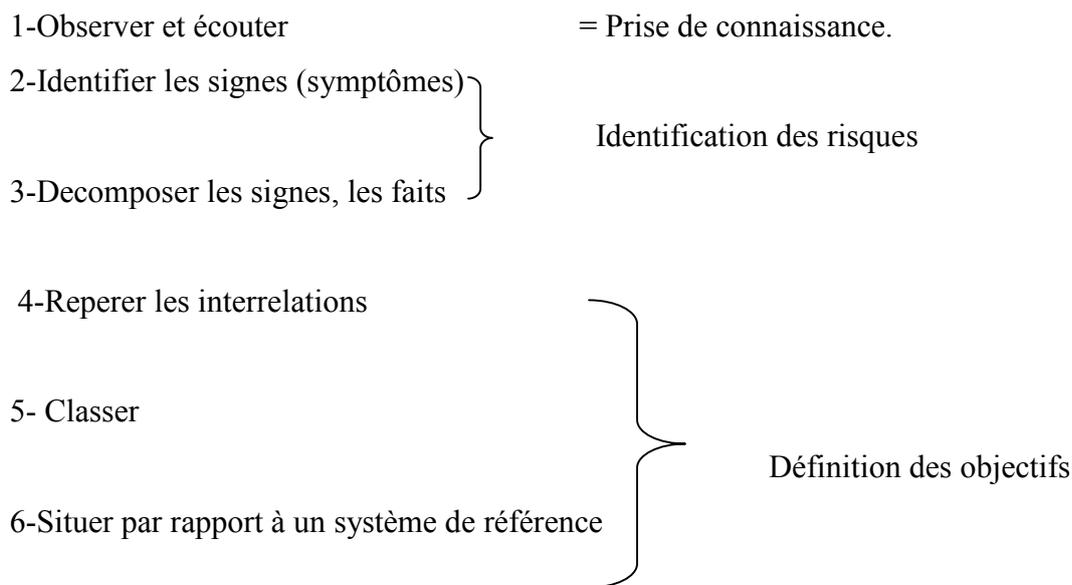
4-1-La phase de préparation :

Qu'elle soit planifiée de longue date ou qu'elle soit imprévue, une mission d'audit doit faire l'objet d'une préparation rigoureuse. Cette phase exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage. Tout d'abord l'intervention se définit par un certain nombre d'objectifs qui doivent être clairement formulés dans ce que nous appelons l'ordre de mission.

Défini par olivier lemant ²³« l'ordre de mission est le mandat, donné par la direction générale à l'audit interne, qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs ».

L'ordre de mission formalise le mandat donné par la direction générale au service de l'audit interne. Il contient des mentions obligatoires, qui est la signature du mandat, et désigne les noms des mandataires et celui du destinataires. Mais l'essentiel du document est constitué par l'objet de la mission.

Une démarche proposée par certains auteurs²⁴, concernant cette phase « phase de préparation », se décompose en plusieurs phases :



²³ Olivier Lemant « La conduite d'une mission d'audit interne », Dunod,1995, page 35

²⁴ Jacques RENARD L. GALLOIS, « Théorie et pratique de l'audit interne » *organisation Eds Broché, étude : 12/2003* page 213

4-1-1-prise de connaissance :

C'est une étape essentielle qui ne saurait être négligé, nous ne pouvons pas imaginer qu'il soit possible de réaliser l'audit de trésorerie, sans rien connaître de la gestion de la trésorerie. Sans connaître le métier de celui qu'il a à auditer, l'auditeur doit au moins en avoir la culture pour être en mesure de comprendre les explications qu'il va chercher et solliciter, pour se faire admettre facilement.

Cette étape consiste à recueillir les informations générales utiles à la mission relatives à l'environnement économique, monétaire et fiscal, celle concernant les marchés, la structure, l'activité, l'organisation.

Les auditeurs cherchent également des informations relatives aux domaines à auditer. Ils examineront aussi les rapports et les dossiers des missions antérieures Leur lecture doit être faite avec beaucoup d'attention, car une phrase peut être le fruit d'une longue démarche d'audit. C'est un premier constat avec le terrain qui fera gagner du temps et de l'efficacité. Cette lecture est si importante qu'elle sera utilement reprise en cours et en fin de mission car elle sera alors beaucoup plus évocatrice et garantira la continuité de l'audit.

4-1-2 -L'identification et l'évaluation des risques :

La norme 2210.A1 « *En planifiant la mission, l'auditeur interne doit relever et évaluer les risques liés à l'activité soumise à l'audit..* »²⁵ met en œuvre cette étape.

L'identification et l'évaluation des risques a pour objectif d'identifier les endroits ou les risques les plus dommageables sont susceptible de se produire, que d'analyser les risques eux même.

La démarche utilisée lors de cette phase, est le tableau de risque. Ce tableau doit prendre en compte les trois facteurs susceptibles de générer des risques de toute nature, qui sont ; l'exposition (ce sont les risques qui pèsent sur les biens), l'environnement (tous les risques liés aux opérations), et la menace (c'est les risques qui peuvent conduire à la multiplication des procédures et contrôles).

²⁵ Jacques RENARD L. GALLOIS, « Théorie et pratique de l'audit interne » *organisation Eds Broché, étude : 12/2003 page114*

4-1-3- La définition des objectifs :

A partir du tableau de risque que l'auditeur interne va préciser les objectifs de sa mission, ce tableau n'est qu'une aide à la décision et qu'il faudra l'interpréter.

La définition des objectifs appelé aussi le plan de mission, recommandé par la norme 2240 « ce programme de travail doit être formalisé »²⁶, il doit contenir la définition des objectifs de la mission : objectifs généraux, spécifiques, et champ d'action.

Le plan de mission a les caractères suivants :

- Un contrat passé avec l'audité et qui va préciser objectifs et champ d'action de la mission d'audit.
- Caractère contractuel est essentiel : il souligne à quel point il est indispensable qu'auditeurs et audité connaissent parfaitement l'objet de la mission.
- Il reprend les éléments de l'identification des risques.

De cette étape « phase de préparation » dépend toute la qualité de la mission d'audit. C'est donc une étape à la fois importante et délicate de préparation du travail sur lequel vont se baser les vérifications et les recommandations qui en découlent et qui constituent l'objet de la mission.

4-2-phase de réalisation :

C'est, en effet, à ce moment que l'auditeur va procéder aux observations et constats qui vont lui permettre d'élaborer la thérapeutique. C'est le travail d'audit proprement dit. Son objet est de conduire à des conclusions indiscutables et pertinentes aux réponses des interrogations du management.

Tout commence par une réunion relativement solennelle et nommée « réunion d'ouverture », cette réunion doit nécessairement se tenir chez l'audité, sur les lieux mêmes où la mission d'audit doit se dérouler.

Cette phase est concernée par le travail de vérification sur le terrain. Elle s'appuie sur deux éléments : les moyens matériels de l'auditeurs et les techniques de l'audit.

²⁶ Jacques RENARD L. GALLOIS, « Théorie et pratique de l'audit interne » *organisation Eds Broché, étude : 12/2003* page115

Les moyens matériels de l'auditeurs nous trouvons le planning, la feuille de couverture, la feuille de révélation et d'analyse du problème (FRAP) (ces deux feuilles précédemment définies) .Le planning est un document échéancier dont l'utilité est de répartir le travail dans le temps en fixant la durée des interventions ainsi que les dates de début et d'achèvement, et dans l'espace en déterminant les sites d'intervention et l'affectation des auditeurs. IL reflète l'état d'avancement des travaux et nécessite d'être mis quotidiennement à jour.

Les techniques de l'audit, ce sont les méthodes et procédés de travail qui permettent à l'auditeur d'élaborer son opinion de manière objective et efficace. Elles sont diverses et peuvent être présentées comme suite : les observations physiques directes de toutes natures et indirectes tels que la consultation de documents, les rapprochements et reconstitutions, les questionnaires, les interrogations de fichiers informatiques, l'analyse économique et financière, les sondages statistiques.

Le questionnaire de contrôle interne, est un document utilisé par l'auditeur interne, il devra se composer de toutes les bonnes questions à se poser pour réaliser une observation complète. Ce questionnaire va donc être le guide de l'auditeur dans la démarche qui sera la sienne pour réaliser son programme : c'est véritablement un fil conducteur, d'où son importance comme outil méthodologique. Cinq questions fondamentales permettent de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle, en couvrant tous les aspects : Qui (questions relatives à l'opérateur), quoi (permet de regrouper toutes les questions permettant de savoir de quoi il s'agit), où (pour ne pas omettre de tester tous les endroits), quand (permet de regrouper les questions relatives aux temps), comment (questions relatives à la description du mode opératoire).

4-3-La phase de conclusion :

Cette phase exige et avant tout une grande faculté de synthèse et une aptitude certaine à la rédaction, encore que le dialogue ne soit pas absent de cette dernière période.

Une réunion de clôture est tenue par les mêmes participants que la réunion d'ouverture, elle permet une ultime confrontation des esprits qui doit logiquement conduire à une conclusion commune. C'est un échange autour d'un certain nombre de problèmes. La réussite d'une telle réunion, est conditionnée par l'instauration d'un climat de convivialité.

Le choix des participants en particulier est déterminant. Une telle réunion ne s'improvise pas, elle doit être minutieusement préparée et positionnée au niveau de préoccupation et de responsabilité des interlocuteurs.

La phase de conclusion consiste en un travail de synthèse qui aboutit à l'ossature du rapport, permet la communication du compte rendu final. Elle se poursuit avec le rapport d'audit : projet, validation et définitif et se termine par les recommandations. Après leur retour au bureau, les auditeurs en possession de l'ensemble de leur FRAP et de leurs papiers de travail et des conclusions figurants sur les feuilles de couvertures, ils élaborent l'ossature du rapport. L'ossature du rapport est un document qui reprend l'ensemble des énoncés des problèmes, qu'il classe par thèmes dans l'ordre et avec les titres de regroupements sous lesquels ils apparaîtront dans le rapport. C'est donc un travail de synthèse qui consiste à reprendre les problèmes des FRAP en les réordonnant, sans modification d'énoncé. Un compte rendu oral, fait par le chef de mission au chef de division d'audit et se résume aux observations les plus importantes lors d'une réunion. Sur le plan de la régularité, le compte rendu nécessite de la part de l'équipe d'audit une parfaite maîtrise des conclusions ; toute contradiction qui risque d'apparaître sur le rapport final risque d'affecter la crédibilité de l'équipe d'audit.

Le rapport d'audit interne obéit à un certain nombre de principes, il respecte une certaine forme et son contenu obéit à des normes. Sur le plan régularité : la forme doit être écrite pour prendre acte, s'efforcer d'éviter toute déformation et dans les circonstances graves fournir la preuve nécessaire.

Le rapport d'audit est le produit fini de l'auditeur, celui ou l'on trouvera tout ce qui mérite de retenir l'attention. L'auditeur doit faire l'effort pour que le rapport soit facile à comprendre. Le rapport est source d'information, de réflexion et d'action et sa structure permettra son exploitation aisée par tous les destinataires, du directeur général au chef de service. Sur le plan de la régularité la forme du rapport doit être écrite pour prendre acte, s'efforcer d'éviter toute déformation et dans les circonstances graves fournir la preuve nécessaire. Sur le plan de l'efficacité, la discussion du projet de rapport d'audit vise à s'assurer de la clarté de la présentation des idées, à assurer la compréhension des conclusions de l'auditeur. Il doit se baser sur les critères suivants :

- objectivité : le rapport se base sur des faits, sans préjugé, fidèle à la réalité et mis en perspective,

- clarté : facilement compréhensible, logique, sans expression ou terme compliqué, avec suffisamment d'informations,
- concision : va droit au fait, exprime les idées de façon complète en évitant l'excès de mots,
- utilité : constructif à contenu favorisant la réflexion et suscitant des améliorations,
- convaincant : qui produit l'adhésion et motive l'action. Sa formulation doit revêtir une expression de message en direction du lecteur et non de compte rendu.

Sa rédaction doit commencer par rappeler au lecteur les thèmes traités, ceux qui n'ont pu être et pourquoi. Rappel de l'environnement géographique, économique, monétaire et fiscal, présentation de l'activité, de l'organisation et des résultats de cette entité. Le rapport comportera une synthèse de une ou deux pages qui dégage les principaux renseignements de la mission, relativise les problèmes rencontrés, les places dans le contexte de l'entreprise et fournit à la direction générale une image globale. Quant au corps du rapport, sa construction sera adaptée à l'attente de l'entreprise et variera avec la nature et l'ampleur des sujets traités. Ainsi lorsqu'il existe une certaine unicité entre les thèmes abordés, il pourra apparaître judicieux de développer l'essentiel des constats et des propositions en une dizaine de hiérarchique et fonctionnaires concernés la matière qui leur est nécessaire pour savoir, décider, agir et s'assurer que les choses évoluent comme elles doivent.

5-L'appréciation du contrôle interne :

Dans la note de synthèse du rapport d'audit, l'auditeur interne porte un jugement sur la qualité du contrôle interne de l'activité ou de la fonction audité. Avec la complexité croissante des organisations et des missions confiées à l'auditeur ont conduit ce dernier à se méfier de ses intuitions et de ses déductions rapides. C'est pourquoi se sont développés des techniques d'appréciation de plus en plus complexes, et ce en application de la norme 2120 « contrôle : aider à maintenir un dispositif de contrôle.... ». C'est pourquoi également, afin de mieux faire jouer l'appropriation du contrôle interne mises en œuvre par les méthodes d'appréciation du contrôle interne mises en œuvre par les opérationnels eux mêmes ont vue le jour et continuent de se développer.

L'objet de l'appréciation du contrôle interne, d'une part, la fiabilité des procédures conduit l'auditeur à procéder à des sondages peu nombreux, au contraire l'existence de procédure peu fiables l'incite à des tests de validation particulièrement exhaustifs. D'autre part, l'inefficacité éventuelle des procédures conduit l'auditeur à recommander des améliorations, d'un coût raisonnable, ayant pour objectif d'éliminer toute source de risque évitable. L'auditeur contribue ainsi à l'amélioration des performances de l'entreprise.

Au vu des différents constats auditeurs internes et chef de mission se concertent et portent un jugement nécessairement empreint de subjectivisme et nécessairement global : contrôle interne adapté, contrôle interne insuffisant, contrôle interne avec lacunes graves. Cette appréciation estimative se singularise par trois aspects :

- Elle est globale et porte donc sur l'ensemble de la mission. Elle est donnée dès la fin de la seconde phase même si l'opinion se forge au fur à mesure des constats.
- Elle se fait à partir de l'importance des constats figurant sur les FRAP et la mesure des conséquences est ici essentielle.
- Elle ne peut résulter de l'opinion d'un seul mais doit résulter d'une concentration entre auditeurs.

SECTION 3 : LA FINALITE DE L'AUDIT INTERNE OU CONTROLE INTERNE

A partir des définitions de l'audit interne présentées dont nous retenons « qu'il donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations ... ». Comment pouvons nous aider à une maîtrise des opérations ? Le contrôle interne apparaît comme un socle sur lequel s'appuie cette maîtrise des opérations. Le contrôle interne est un ensemble de dispositions au sein d'une entité .En aucun cas nous ne pouvons dire que le contrôle interne est une fonction .L'audit interne est un service chargé d'apprécier et juger le contrôle interne. Les auditeurs externes, commissaires aux comptes, utilisent le contrôle interne, comme un moyen_pour atteindre leurs objectifs : la sincérité, l'image fidèle, certification des comptes. Par contre, pour les auditeurs internes, il s'agit d'un objectif. Le contrôle interne est une terminologie, qui a crée beaucoup de confusions et de malentendus. Une étude, est faite pour définir les besoins des différentes parties concernées et décrire les normes par rapport aux quelles les entreprises et autres organisations peuvent évaluer leurs propres dispositifs de contrôle.

1-L'actualite du contrôle interne :

Les définitions du contrôle interne sont nombreuses, mais l'accord se fait sur l'essentiel. Les auditeurs externes, commissaires aux comptes, experts-comptables ont été les premiers en France à développer et à approfondir la notion de contrôle interne, et ce pour atteindre les objectifs spécifiques assignés à leur fonction. Le contrôle interne est donc pour eux un moyen alors que pour les auditeurs internes il s'agit d'un objectif.

1-1- Les définitions du contrôle interne:

La définition selon l'ordre des experts-comptables:« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un coté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances.

Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci. ».²⁷

Selon le consultative committee of accountancy de Grande Bretagne:« Le contrôle interne comprend l'ensemble des systèmes de contrôle financiers et autres, mis en place par la direction afin de pouvoir diriger les affaires de l'entreprise de façon ordonnée et efficace, assurer le respect des politiques de gestion sauvegarder les actifs et garantir autant que possible l'exactitude et l'état complet des informations enregistrées. »

L'American institute of Certified Public Accountants définit 1978 le contrôle interne comme : « Le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de direction. »

Définit par l'Institut de l'audit 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 :

- La réalisation et l'optimisation des opérations ;
- La fiabilité des informations financières ;
- La conformité aux lois et aux réglementations en vigueur. »²⁸

Pour mieux comprendre cette définition, et afin d'éviter les multitudes confusions, nous allons essayer de se reposer sur certains concepts :

- Le contrôle interne est un processus. Il constitue un moyen d'arriver à ses fins et non pas à une fin en soi.
- Le contrôle interne est mis en œuvre par des personnes. Ce n'est pas simplement un ensemble de manuels de procédures et de documents ; il est assuré par des personnes à tous les niveaux de la hiérarchie.

²⁷ Jacques RENARD, LOIS GALLOIS « Théorie et Pratique de l'Audit Interne », *organisation Eds Broché, étude : 12/2003*, p 130.

²⁸ Institut de l'audit interne « La pratique du Contrôle Interne » *maxima, Broché étude : 09/2002, collection comptabilité et audit* p 24

- Le management et le conseil d'administration ne peuvent attendre du contrôle interne qu'une assurance raisonnable, non une assurance absolue.
- Le contrôle interne est axé sur la réalisation d'objectifs dans un ou plusieurs domaines qui sont distincts mais qui se recoupent.

1-1-1-Le Processus :

Le contrôle interne n'est pas un évènement isolé, ou une circonstance unique, mais un ensemble d'actions qui se répandent à travers toutes les activités de l'entreprise, ces actions sont perceptibles à tous les niveaux et sont inhérentes à la façon dont l'activité est gérée. C'est un outil de gestion pour les dirigeants.

Bien que le contrôle interne soit un processus, son efficacité dépend de la qualité des opérations effectuées à chaque étape, pour cela, ce système doit être incorporé dans l'infrastructure de l'entreprise et fait partie de la culture de celle-ci. Le système du contrôle interne doit être intégré non rajouté. Cette intégration a une incidence directe sur la capacité de l'organisation à atteindre ses objectifs.

La notion de qualité, précédemment évoquée, est liée à la façon dont l'entreprise est gérée et contrôlée. Des décisions sont prises pour atteindre cette qualité, ces actions menées confectionnent en ce sens et dispose de la trame de l'entreprise comme suit :

- Le management s'assure que la qualité est une valeur qui protège l'activité de la société.
- Des objectifs de qualité sont déterminés en fonction des informations collectées, de l'analyse de ces dernières ainsi qu'en fonction d'autres processus.
- La connaissance de la concurrence et des attentes de la clientèle stimule les actions visant à améliorer la qualité.

1-1-2-Les Hommes :

Le conseil d'administration, les dirigeants et les employés constituent les individus de l'entreprise, le contrôle interne est l'affaire de tous. Nous ajoutons à ces individus le management. Ils fixent les objectifs et mettent en place les mécanismes du contrôle interne et apportent l'expérience et les compétences techniques.

Chaque individu est en mesure d'influencer sur le système du contrôle interne, à cet effet, il est nécessaire que les responsabilités soient clairement définies et connues.

1-1-3- Assurance Raisonnable :

L'expression « assurance raisonnable » ne devait pas être employée, mais en définitive a été conservée, elle a été jugée la mieux adaptée pour décrire les limitations inhérentes au contrôle interne.

Le contrôle interne est un processus mis en place par la direction, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité. La probabilité d'atteindre ceux-ci est soumise aux limites inhérentes à tout système de contrôle interne qu'il s'agisse du jugement exercé lors d'une prise de décision peuvent être défaillante, de la nécessité d'étudier le rapport coût/ bénéfices avant la mise en place de contrôle, ou qu'il s'agisse des dysfonctionnements qui peuvent se produire à la suite d'une simple erreur humaine. Il est toujours possible pour le management de ne pas respecter le système de contrôle interne.

1-1-4- Objectifs :

Chaque entreprise fixe des objectifs et met en place des stratégies pour les atteindre, afin de conserver une image favorable et de présenter des états financiers fiables. Nous pouvons classer ces objectifs dans les catégories suivantes :

- Réalisation et optimisation des opérations ; cet élément comprend tous les objectifs de base, et ceux relatifs aux performances, à la rentabilité et à la protection des ressources.
- Fiabilité des informations financières : concerne la préparation des états financiers fiables publiés,

- Conformité aux lois et aux réglementations en vigueur.

1-2-Elements du contrôle interne :

La mise en œuvre du système de contrôle interne diffère d'une entité à une autre, mais toutes se repose sur cinq éléments (qui vont être détailler ultérieurement), ces éléments découlent de la façon dont l'activité est gérée. Chaque structure d'une entreprise est dotée d'un système de contrôle interne unique, il est un processus itératif et multidirectionnel dans lequel tout éléments peuvent influencer sur un autre.

1-3- Le concept et son évolution :

Le contrôle interne s'est trouvé placé au centre des préoccupations des managers. Il trouve sa source dans une conjonction de phénomènes, nous citons deux d'entre eux :

- La complexité croissante des entreprises, la dispersion des centres d'activités, a fait croître et développer la délégation du pouvoir, seul moyen permettant au responsable de diriger à distance en réunissant les compétences nécessaires parmi ses délégataires.
- Le domaine du normatif : lois, règlements, contraintes professionnelles, enserrent de plus en plus le gestionnaire dans un réseau de règles à respecter.

1-4-Les spécificités du contrôle interne en audit interne :

Elles peuvent s'apprécier sous trois aspects :

1-4-1-La dimension culturelle :

L'auditeur interne qui a à apprécier les contrôles internes de la fonction ne peut le faire qu'en se plaçant dans le cadre culturel de son entreprise. De cela nous pouvons définir deux types d'organisation, celles qui sont relativement jeunes et/ou en plein développement, à l'opposé, les organisations en phase de maturité.

L'auditeur interne au sein d'une organisation en pleine phase de croissance, cette dernière ne cherche qu'acquiescer des marchés pour développer son chiffre d'affaire, il recommande des procédures légères, adaptées, et cela ne traduit pas l'absence ou l'insuffisance du contrôle interne.

Dans le cas d'une organisation mature, nous accordons l'importance à la précision de procédure, l'auditeur interne, doit adapter le contrôle interne à la dimension culturelle et recommande des ajustements qui visent à construire un ensemble de dispositifs précis, complets, complexes.

Nous pouvons dire, que le contrôle interne s'adapte à la culture du milieu où il se développe, pour permettre de faire face à l'évolution des risques et ne pas en faire un ensemble figé.

1-4-2-la dimension universelle :

Le contrôle interne concerne toutes les fonctions de l'entreprise, son appréciation est l'objectif de l'audit interne.

Toute fonction met en place un système de contrôle interne, qui lui permettra de maîtriser en respectant les objectifs évoqués dans la définition suivante de l'ordre français : «Ces principes ne sont bien évidemment pas la propriété des seuls experts-comptables, commissaires aux comptes ou auditeurs internes car le contrôle interne fait partie du système entreprise et en constitue son mode de vie : l'entreprise est un système qui, tel le corps humain, a besoin d'organes de régulation, de stabilité et d'adaptation ...ainsi les procédures de contrôle interne recourent-elles celles mises en place par le contrôleur de gestion pour établir les chiffres du reporting mensuel, ou celles du chef magasinier pour connaître les tonnages sortis des aires de stockages . »²⁹.

²⁹ Jacques RENARD, LOIS GALLOIS « Théorie et Pratique de l'Audit Interne », *organisation Eds Broché, étude : 12/2003*, p 136

1-4-3-La dimension relative :

Le contrôle interne doit être universel et d'application relative. Nous ne pouvons pas faire du contrôle interne pour le plaisir d'en faire, pour cela un bon auditeur sera souvent celui qui allège et simplifie dans l'appréciation critique qu'il fera du contrôle interne de chacun.

Il faut dire que le contrôle interne n'est pas la propriété ni des experts-comptables, ni des commissaires aux comptes, ni des auditeurs internes, il est la propriété des managers. Une entreprise est gérée par des dirigeants, choisis par les actionnaires, ces dirigeants s'occupent de l'enregistrement comptable et de la présentation des états financiers annuels.

Les enregistrements comptables s'effectuent quotidiennement, pour cela les dirigeants délèguent à des collaborateurs, et ils exercent leur responsabilité en implantant des contrôles pour s'assurer de l'efficacité et le déroulement du travail. Afin de s'assurer de la sincérité et la fiabilité des comptes, les dirigeants s'appuient aussi sur le système de contrôle interne, pour éviter tous les risques d'erreurs et les risques de disparition d'éléments d'actifs de l'entreprise.

Le PDG assure la responsabilité du contrôle interne devant ses actionnaires et assiste des responsables de divisions et de services, définit et met en place le système de contrôle interne.

Dans ce cas, le contrôle interne assure la fiabilité des informations, la mise en place de ce système de contrôle au sein d'une entreprise dépend de sa taille, sa nature et son volume de transactions et également le degré de contrôle exigé par les dirigeants.

2- Le contrôle interne d'une entité ou le cadre de maîtrise d'une organisation

Le contrôle interne est un processus, son efficacité dépend de la qualité des opérations effectuées à chaque étape. Le contrôle d'une entité va présenter les éléments du contrôle interne et les liens entre les objectifs de l'organisation et les éléments de contrôle.

2-1- Eléments du contrôle interne :

Le contrôle interne dans une entité est représenté selon COSO(Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) par une pyramide , celle – ci comporte cinq éléments essentiels :un environnement de contrôle, l'évaluation des risques, des activités de contrôle, information et communication ,et en dernier le pilotage.

2-1-1-Environnement de contrôle :

L'environnement de contrôle est un élément très important de la culture d'une entreprise, il constitue le fondement de tous les autres éléments de contrôle interne, puisqu'il exerce une influence et impose discipline sur la façon dont les activités sont structurées. Les facteurs ayant un impact sur l'environnement de contrôle sont énuméré ci dessous.

2-1-1-1- les éléments de l'environnement de contrôle

a- Intégrité et éthique :

Ce sont deux facteurs essentiels de l'environnement de contrôle. L'intégrité est défini par la commission Treadway comme : « Un environnement fortement imprégné d'éthique à tous les niveaux hiérarchiques de l'entreprise est vital au bien –être de celle-ci , à celui des entreprises et des personnes rentrant dans son rayon d'influence et à celui du public en général. Un tel état d'esprit contribue de manière importante à l'efficacité des politiques et des systèmes de contrôle mis en place par l'entreprise et exerce une influence sur les comportements, qui échappent aux systèmes de contrôle, aussi sophistiqués soient-ils ? . »³⁰

L'efficacité des procédures de contrôle interne dépend de l'intégrité et de l'éthique, celle-ci est souvent difficile à l'établir.

³⁰ Institut de l'audit interne « La pratique du Contrôle Interne » maxima, Broché étude : 09/2002, collection comptabilité et audit p 36

b- Compétences :

Traduite par le management pour l'accomplissement des tâches de chaque poste, en fonction des objectifs fixés par la société et les plans stratégiques.

C- Conseil d'administration et comité d'audit :

Le conseil d'administration et le comité d'audit ont une influence sur l'environnement de contrôle, et ils sont des facteurs essentiels de l'efficacité du contrôle interne.

Le conseil d'administration est composé d'administrateurs indépendants, en partie, afin qu'ils puissent examiner soigneusement les activités de la direction. Il possède les compétences appropriées, notamment sur le plan technique, et avoir la volonté nécessaire pour diriger, guider et contrôler efficacement.

D- Structure de l'entreprise :

La structure des activités d'une entité fournit le cadre dans lequel les activités nécessaires à la réalisation des objectifs généraux sont planifiées, exécutées, contrôlées et suivies.

La structure des activités d'une entité est en fonction de ses besoins. Certaines organisations disposent d'une structure centralisée, alors que d'autres optent pour la décentralisation. De même, certaines choisissent une structure hiérarchique pyramidale et d'autres une structure matricielle.

Dans tous les cas, ces structures doivent être organisées de façon à faciliter la mise en œuvre des stratégies destinées à assurer la réalisation des objectifs généraux.

e- Délégation de pouvoirs et domaines de responsabilités :

La mise en place d'une structure adéquate permet d'identifier les principaux domaines d'autorité et de responsabilité, et à la remontée des informations et les règles en matière d'approbation. La délégation de pouvoir signifie que la direction centrale délègue dans la

limite des objectifs à réaliser les responsabilités afin que le personnel le plus proche du terrain participe à la prise de décision.

F -Politique en matière de ressources humaines :

La politique de gestion des ressources humaines traduit les exigences de l'entreprise en matière d'intégrité, d'éthique et de compétence.

2-1-2-Evaluation des risques :

Toutes les organisations, quels que soient leur taille, leur structure, la nature de leurs activités et le secteur économique dans lequel elles évoluent, sont confrontées à un ensemble de risques externes et internes qui doivent être évalués. Cependant, il est surtout important que les dirigeants déterminent le niveau de risques acceptables, pour éviter de mettre en péril la survie de l'entreprise, sa compétitivité au sein du secteur économique, et sa situation financière

Compte tenu de l'importance de ces risques, fixer des objectifs est une condition préalable à l'évaluation des risques. Le management doit fixer des objectifs avant d'identifier les risques qui sont susceptibles d'avoir un impact sur leur réalisation et prendre les mesures nécessaires. L'établissement des objectifs est donc une étape clé de la conduite des affaires. Bien que n'étant pas un élément du contrôle interne, cette étape constitue une condition préalable qui permet d'assurer le contrôle interne.

2-1-3- Activités de contrôle :

Les activités de contrôle peuvent se définir comme l'intégration et l'application des normes et procédures qui contribuent à garantir la mise en œuvre des orientations émanant du management. Ces activités de contrôles sont les dispositifs spécifiques de chacun qui vont lui permettre de gérer ses activités dans le respect des objectifs généraux du contrôle interne. Il existe plusieurs catégories des activités de contrôle, sont effectuées par le personnel à tous les niveaux de l'organisation :

- Analyses effectuées par le management : les performances réalisées sont analysées par rapport aux budgets, aux prévisions, aux résultats réels des périodes précédentes et aux résultats des concurrents.
- Gestion des activités ou des fonctions : chaque responsable est tenu d'analyser les performances.
- Traitement des données : les données saisies doivent faire l'objet de nombreux contrôles visant à vérifier exactitude, exhaustivité et autorisation des transaction.
- Contrôle physiques : le matériels, le stocks, les titres, les disponibilités et autres actifs font l'objet d'une protection physique et d'inventaires.
- Indicateurs de performance : l'analyse combinée des différents ensembles de données, la mise des facteurs clés, et la mise en œuvre d'actions correctives, constituent des opérations de contrôle. Ces indicateurs de performances concernent les variations de prix, à titre d'exemple, le management peut prendre en considération la situation ou les objectifs liés aux approvisionnements risquent de ne pas être atteints.
- Séparation des taches : pour éviter tout risque d'erreur et d'irrégularité des transactions.

Chaque entreprise est dotée de ses propres objectifs et mettant en œuvre sa propre stratégie, il existera des différences hiérarchiques comme dans les opérations de contrôle se rapportant à ces objectifs. La complexité d'une entreprise, comme la nature et l'étendue de ses activités, jouent un rôle sur ses activités de contrôle.

Les systèmes d'information, qui jouent un rôle croissant dans la gestion des entreprises, doivent impérativement faire l'objet d'un contrôle, quelle que soit leur taille et que les informations produites soient de nature financière, liées aux activités ou au respect de la réglementation.

Les opérations de contrôles peuvent être réparties en deux groupes, le premier consiste à des contrôles globaux, qui portent habituellement sur les opérations du centre de traitement, ces informations s'appliquent à l'ensemble des systèmes. Le second, concerne les contrôles applicatifs, il contrôle le fonctionnement des traitements des transactions. Ces deux catégories du système informatique sont indépendantes, puisque, l'insuffisance des contrôles globaux, ne permet pas d'utiliser les contrôles applicatifs, cela est interdit. Il faut qu'il y ait un équilibre entre contrôles, globaux et contrôles applicatifs est encore illustré par une méthode de contrôle de l'exhaustivité, fréquemment utilisé pour certains types de transactions pour lesquelles des

documents pré-numérotés sont utilisés (il s'agit des documents internes comme les bons de commandes. La relation qui existe entre les deux contrôle,est telle que ces derniers sont indispensables au fonctionnement des contrôles applicatifs alors même que les deux types de contrôle sont nécessaires pour garantir un traitement exhaustif et exact des données.

2-1-4-Information et communication

Les systèmes d'information et de communication sont articulés autour de ces activités de contrôles. Ils permettent au personnel de recueillir et échanger les informations nécessaires à la conduite, à la gestion et au contrôle des opérations.

2-1-4-1- Information :

Toutes les entreprises doivent recueillir les informations pertinentes relatives aux événements et activités, externes comme internes, identifiées par le management comme étant utiles à la conduite des affaires. Transmises sous une forme et dans des délais adéquats qui permettent aux personnes d'assumer leurs responsabilités et d'effectuer les contrôles qui leur incombent.

La gestion de l'entreprise et l'atteinte des objectifs, impliquent que l'information est disponible à tous les niveaux de l'entreprise.

Les systèmes d'information produisent, entre autres, des données opérationnelles, financières, ou encore liées au respect des obligations légales et réglementaires, qui permettent de gérer et contrôler l'activité. Ces systèmes traitent non seulement les données produites mais également celles qui, liées à son environnement externe, sont nécessaires à la prise de décisions pertinentes.

Les systèmes d'information permettent d'identifier, recueillir traiter puis diffuser ces données, mais encore les traiter et les diffuser dans les délais et sous forme facilitant les activités de contrôle. Ils fonctionnent parfois comme des outils de pilotages en assurant la collecte régulière de certaines données .Ces systèmes peuvent être formels, comme ils peuvent être informels.

Il devient particulièrement important que les informations collectées continuent de correspondre aux besoins de l'organisation, lorsque cette dernière opère dans un environnement en profonde mutation, où la concurrence fait preuve d'une grande capacité d'innovation et de réactivité et où la demande évolue de façon importante : les systèmes d'information doivent alors évoluer pour répondre aux nouveaux objectifs de la firme.

La qualité de l'information dégagée par le système influe sur la capacité du management lors des décisions prises. Il est essentiel que les informations soient à jour, et contiennent suffisamment de données pertinentes. La qualité de l'information est mesurée par les réponses aux questions suivantes :

- Contenu : Toutes les informations nécessaires y-sont-elles ?
- Délai : L'information peut-elle être obtenue en temps voulu ?
- Mise à jour : Est-ce la dernière information en date disponible ?
- Exactitude : L'information est-elle exacte ?
- Accessibilité : Les parties intéressées peuvent-elles obtenir cette information aisément ?

2-1-4-2- La communication

Elle doit être élargie à des sujets importants, tels que les attentes et les responsabilités des individus et des groupes. La communication peut utiliser plusieurs formes, les manuels de procédures, notes internes, tableaux d'affichages.

Au sein de l'entité, tous les membres du personnel impliqués dans le contrôle interne, doivent avoir conscience des différents aspects du système, l'absence de cette conscience génère des difficultés. Il existe un besoin plus large de communications efficaces, impliquant une circulation multidirectionnelle des informations, c'est-à-dire ascendante, descendante et transversale. La direction doit transmettre un message très clair à l'ensemble du personnel sur les responsabilités de chacun en matière de contrôle. Les employés doivent comprendre le rôle qu'ils sont appelés à jouer dans le système de contrôle interne, ainsi que la relation existant entre leurs propres activités et celles des autres membres du personnel. Ils doivent être en mesure de faire remonter les informations importantes.

La communication entre le management et le conseil d'administration, d'une part, et les comités constitués par ce dernier, d'autre part, revêt une importance capitale. La direction doit informer le conseil d'administration régulièrement des développements et risques, et des grands projets, et de tout événement significatif.

La nécessité d'une bonne communication s'impose non seulement au sein de l'organisation, mais aussi en dehors de celle-ci. Les informations provenant de sources externes jettent souvent un éclairage précieux sur le fonctionnement du système de contrôle interne.

2-1-5- Pilotage

Un système de contrôle interne n'est pas un instrument que nous mettons en place une fois pour toutes, car de nombreux changements dans l'environnement peuvent rendre certains aspects du système de contrôle interne inadaptés. C'est pourquoi un système de contrôle interne doit être lui-même contrôlé. Pour cela, il convient de mettre en place un système de pilotage permanent, de procéder à des évaluations périodiques ou encore de combiner les deux méthodes. En général, la combinaison des deux méthodes permettra d'assurer que le système de contrôle interne conserve toute son efficacité.

Le pilotage permanent s'inscrit dans le cadre des activités courantes et comprend des contrôles réguliers effectués par la direction et le personnel d'encadrement ainsi que d'autres techniques utilisées par le personnel à l'occasion de ses travaux. L'étendue et la fréquence des évaluations dépendront essentiellement du niveau de risques et de l'efficacité du processus de surveillance permanente. Plusieurs opérations permettent d'exercer un suivi de l'efficacité du contrôle interne, elles comprennent les activités de gestion et de supervision et autres tâches.

Les opérations courantes de pilotages fournissent habituellement d'intéressantes informations sur l'efficacité des autres éléments du contrôle interne, il peut être utile de porter un regard sur l'efficacité du système, ce qui peut être également l'occasion de déterminer si les opérations courantes de surveillance continuent d'être efficace.

Les auditeurs internes effectuent souvent des évaluations du contrôle interne, soit dans le cadre de leurs interventions courantes (sans demande), soit à la suite d'une demande parvenue du conseil d'administration, du management. Sans pour autant oublier, que le management utilise aussi les travaux et les évaluations des auditeurs externes.

Les faiblesses du système de contrôle interne d'une organisation peuvent être identifiées lors des opérations courantes de pilotage, des évaluations séparées du système de contrôle, ainsi que par des tiers. Le terme faiblesse, tel qu'il est utilisé ici, définit, dans un système de contrôle interne, un élément auquel il convient de prêter attention. Une des meilleures sources d'informations en matière de faiblesses du contrôle interne est le système lui-même, les opérations de pilotage, permettent d'obtenir des informations auprès des personnes liées aux activités. Les évaluations ponctuelles constituent une autre source d'informations sur les faiblesses du système de contrôle interne.

2-2-Liens entre les objectifs de l'organisation et les éléments du contrôle interne :

Chaque objectif de l'organisation précédemment évoqués doit s'assurer de l'existence des éléments du contrôle interne, d'où la relation et le lien objectifs/ composants, et ce que l'entreprise cherche. Ce lien est représenté par une matrice à trois dimensions :

- Les trois catégories d'objectifs – opérationnels, informations financières et conformité sont représentées sur la face supérieure du cube ;
- Les cinq éléments du contrôle interne sont représentés dans les lignes horizontales de la face avant cube ;
- Les unités ou activités de l'organisation concernées par le contrôle interne s'inscrivent dans la troisième dimension de la matrice.
-

Le système de contrôle interne fonctionne à différents niveaux d'efficacité, s'il s'avère efficace, alors le conseil d'administration et le management estiment qu'ils disposent d'une assurance raisonnable leur permettant de considérer :

- Qu'ils savent clairement dans quelle mesure les objectifs opérationnels de l'entité seront atteints ;
- Que les états financiers publiés sont établis sur base fiable ;
- Que l'entreprise est en conformité avec les lois et règlements en vigueur.

Un système de contrôle interne est efficace, lorsqu'il est fondé sur la présence des cinq éléments et leur bon fonctionnement. Ce fonctionnement diffère d'un élément à l'autre. Il est important de préciser que le contrôle interne faisant partie du processus de gestion, les éléments qui le composent sont définis en fonction des décisions prises par les dirigeants pour gérer les opérations. Toutefois, toutes les initiatives prises par le management ne constituent pas systématiquement des éléments de contrôle interne.

Les principes étudiés s'appliquent à toutes les entreprises, quelle que soit leur taille.

3-La mise en œuvre du contrôle interne au sein d'une organisation et les outils d'évaluation :

Pour le manager ou le responsable, il ne suffit pas d'avoir bien compris ce que le contrôle interne, encore faut-il savoir comment s'y prendre pour le mettre en œuvre et connaître les outils d'évaluation.

3-1- la mise en œuvre de la méthode

Le système du contrôle interne mis en place dans une organisation doit être adapté, assure le respect d'un nombre de principes (la séparation des tâches, la supervision et la conservation des actifs), et doit être adapté aux différentes tâches pour réduire les sources d'erreurs. La mise en place du système de contrôle interne au sein d'une organisation, passe par trois étapes : l'appréciation des préalables, l'identification des contrôles internes spécifiques, et le reclassement par dispositifs permanents du contrôle interne.

3-1-1-Appreciation des préalables :

Les préalables à la mise en place d'un dispositif de contrôle interne, quel qu'il soit, sont : la définition de la mission, l'identification des facteurs de réussite, et la connaissance des « règles à respecter. ».

3-1-1-1- Connaissance de la mission :

Chaque activité est partie intégrante du cadre de contrôle de l'entité .Toute activité est dotée d'une politique, ou plusieurs. Chaque politique va donc définir quelle est la mission du responsable en précisant : quelles actions il doit entreprendre, dans quel domaine il va les exercer, et Pour atteindre quelle finalité.

Chaque responsable d'une mission doit se poser la question suivante « quelle est ma mission ? » « Quoi ? » et « *pourquoi ?* ».

La bonne connaissance de la mission de chacun pourra lui éviter à l'avenir toute surprise, et d'être assuré de construire sur du solide. Dans le cas, où un responsable a des incertitudes sur sa mission, et qu'elle n'est pas clairement définie, alors il fait appel à la hiérarchie, pour redéfinir le contenu de sa mission ou mieux la préciser.

3-1-2-Identification des dispositifs de contrôle interne

Les dispositifs spécifiques ou activités de contrôle sont propres à chaque organisme et chaque activité, et ils sont d'un nombre indéfini. Nous pouvons les classer en trois groupes, ce classement est par rapport à leur nature qui se superpose au classement par destination des dispositifs permanents de contrôle interne : les contrôles internes spécifiques, les contrôles internes détecteurs, et les contrôles interne directifs .Ils pourrait y avoir d'autre classement .Mais comment identifier ces dispositifs ? En suivant ces quatre étapes :

3-1-2-1- Première étape : découper l'activité ou le processus en tâches élémentaires :

C'est une démarche connue par l'auditeur, c'est celle qu'il utilise pour identifier les zones à risques et pour construire son questionnaire de contrôle interne. De la même façon le responsable va identifier et lister toutes les tâches élémentaires de son activité et, lorsque c'est possible, de façon séquentielle. C'est pour lui un travail plus facile à réaliser que pour l'auditeur puisqu'il connaît bien son activité.

3-1-2-2- Deuxième étape : identifier le ou les risques attaché à chaque tâche et les évaluer :

Afin d'identifier et éviter toute erreur, dans le déroulement des tâches sein d'une organisation, le contrôle interne doit en premier identifier les risques, et mettre en place un contrôle adapté. 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 la réactivité au système. Pour faciliter le contrôle, une tâche doit être définie et exécutée de façon simple. Une tâche est née pour répondre à un besoin au sein d'une entreprise. Un bon contrôle ne vise pas à multiplier les contrôles, mais à définir et faire appliquer les contrôles pertinents.

Nous pouvons se demander si l'étape d'identification et l'évaluation des risques était mal faite ou n'était pas faite du tout? Cette identification sera réalisée en travail de groupe, connaissant bien la fonction ou le processus, afin d'être sûr de ne rien omettre. Après cette identification, nous procédons à une évaluation du risque pour savoir s'il est Important (**I**), Moyen (**M**), ou Faible (**F**), cette évaluation diffère de celle évoqué dans la cartographie des risques. Nous percevons souvent, que même si nous aurons l'occasion de quantifier, cette évaluation sera toujours une estimation (aléatoire). Cette estimation pourra mesurer l'absolue nécessité du dispositif identifié de l'apprécier comme perfectionnement non indispensable.

3-1-2-3- Troisième étape : identifier les dispositifs :

Le contrôle interne doit définir les risques à supprimer, et il met en place un dispositif spécifique de contrôle adéquat. Nous allons essayé de répondre à la question suivante : Que faut-il faire –ou mettre en place –pour que le risque ainsi identifié ne se manifeste pas ? La

définition du contrôle à effectuer détermine les moyens à mettre en œuvre. Nous obtiendrons ainsi la liste théorique des dispositifs nécessaires pour une bonne maîtrise de chaque tâche élémentaire. Mais il est essentiel de ne pas perdre de vue le résultat relatif de cette démarche : un risque ne peut jamais être totalement éliminé, nous pouvons seulement prétendre en réduire la probabilité et ce pour deux raisons : le risque de contrôle interne, c'est-à-dire celui inhérent au dispositif lui-même qui, conçu et mis en œuvre par des personnes incompétent. Le second, le risque d'audit lui-même, la démarche de l'audit elle-même porte en soi sa relativité.

3-1-2-4-Quatrième étape : qualification :

Ces dispositifs spécifiques étant identifiés, il reste à les qualifier, c'est-à-dire à les rattacher à leur famille d'origine, au dispositif permanent de contrôle interne dont ils font partie : objectifs, moyens, système d'information, organisation, méthodes et procédures, supervision.

3-1-3-Validation de la cohérence

Chaque dispositif spécifique sera alors regroupé dans sa famille d'appartenance :

- ceux qui sont de la nature « objectifs » s'inscrivent-ils bien dans le cadre de la mission à réaliser ?
- ceux qui sont de la famille des « moyens » concourent-ils à la réalisation des objectifs ?
- ceux qui sont de la famille des « système d'information et pilotage » permettent-ils de mesurer l'avancement des objectifs et rien d'autre ?

Par conséquent, nous obtiendrons soit : des dispositifs spécifiques n'apparaîtront pas cohérents avec l'ensemble, ou certaines catégories de dispositifs permanent apparaîtront pleines ou vides. Dans ces deux cas, cités, nous procéderons à un mouvement cyclique qui permettra d'atteindre un niveau raisonnable.

3-2-Outils d'évaluation :

Cette partie contient un ensemble d'outils destinés à l'évaluation du système de contrôle interne d'une entité. Ces outils peuvent être utilisés de plusieurs manières :

- Individuellement, lors de l'évaluation d'un élément spécifique du contrôle interne, ou lors de l'évaluation de tous les composants du contrôle interne.
- Dans le cadre de l'évaluation de contrôles s'inscrivant dans une catégorie spécifique ou plusieurs catégories.
- Lorsque l'évaluation est axée sur certaines activités ou sur l'ensemble des activités.

Les outils d'évaluation se présentent comme suit :

- Un ensemble d'outils servant de modèle et organisés par composante, et un outil spécifique destiné à récapituler les résultats en vue de parvenir à une évaluation globale.
- Un manuel de référence destiné à aider la personne chargée de l'évaluation à compléter la « feuille de travail sur l'évaluation des risques et des activités de contrôle ».

Ces outils d'évaluation sont destinés à guider et à assister les sociétés dans l'évaluation de leur système de contrôle interne, par rapport aux critères d'efficacité du contrôle interne.

3-2-1-Outils d'évaluation des composantes du contrôle interne :

Les outils d'évaluation sont au nombre de cinq, chaque composante du contrôle interne étant associée à un outil. Les questions clés à aborder sont présentés sous la rubrique « points à aborder ». Chaque personne chargé d'évaluée doit adapté ces points en fonction de l'utilité de l'entreprise, et elle doit traité chaque point pour obtenir à la fin une conclusion, recueillant quant à l'efficacité des contrôles en question et aux mesures qu'il pourrait être nécessaire de prendre ou d'envisager, ces conclusions sont mentionné à la fin de chaque section dans un espace prévu.

3-2-2-Feuille de travail sur l'évaluation des risques et des activités de contrôle :

Comme nous l'avons mentionné dans les outils consacrés à l'évaluation des risques aux activités de contrôle, les dirigeants fixent des objectifs pour chaque activité, analysent les risques susceptibles de mettre en cause leur réalisation, développent un certain nombre de plans, de programmes et d'autres actions pour traiter les risques et mettent en place des activités de contrôle visant à s'assurer que ces actions sont effectivement mises en œuvre. Les outils proposés pour l'évaluation des risques et des activités de contrôle ne permettent pas

d'évaluer ce processus au niveau de l'activité. Une feuille de travail spécifique est prévue à cet effet. Ce processus est formalisé par les dirigeants par écrit, si tel n'est pas le cas, la feuille de travail (avec l'aide des dirigeants), de façon à évaluer le processus et les liens correspondants.

Le manuel de référence permet l'identification des objectifs opérationnels, l'analyse des risques et l'identification des actions prises, types d'opérations de contrôle interne à mettre en place.

3-2-3- Evaluation globale du système de contrôle interne

Cet outil permet l'analyse des résultats de chaque élément, et facilite aux membres du conseil d'administration ou les dirigeants l'étude des résultats préliminaires par membres du conseil d'administration ou les dirigeants.

4- Les Limites du contrôle interne :

Le contrôle interne peut aider une entreprise à réaliser ses objectifs en matière de performances et de rentabilité, tout en prévenant la perte de ressources. Il peut également contribuer à garantir la fiabilité des informations financières et à assurer la conformité aux lois et à la réglementation en vigueur.

Tout système de contrôle interne, est considéré par certains, comme une garantie de succès pour l'entreprise, aussi bien conçu et appliqué soit-il, ne peut fournir au plus qu'une assurance raisonnable au management et au conseil d'administration quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise.

Les limites du contrôle interne se présente sous deux ensembles :

Le premier : réside du faits que des mouvements et des solutions échappent au contrôle des dirigeants déjà évoqué dans la section 2 « réalisation des objectifs ».

Le second : présume qu'aucun système mis en place ne peut réaliser ce que l'on peut attendre du contrôle interne, de fournir « une assurance raisonnable ». Le concept « assurance

raisonnables » n'implique en aucun cas que les systèmes de contrôle interne soient fréquemment défaillants, plusieurs éléments peuvent étayer ce concept, mais en aucun cas nous pourrions dire que le système de ce concept est « assurance absolue ».

En effet, étant donné qu'elle est essentiellement basée sur le facteur humain lors de la prise de décisions, toute structure de contrôle interne peut être affectée par une erreur de conception, de jugement ou d'interprétation, la fatigue ou encore la distraction.

Les personnes responsables de telles décisions doivent exercer leur jugement dans le temps qui leur est imparti, en se basant sur les informations disponibles et en faisant face aux pressions liées à la conduite des affaires.

Même les systèmes de contrôles internes 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.

Un système de contrôle interne ne peut pas être plus efficace que les personnes responsables de son fonctionnement. Même au sein des entreprises efficacement contrôlées un responsable peut être en mesure d'« outrepasser », l'utilisation de mot « outrepasser » signifie la dérogation illégitime aux normes et procédures prescrites, dans le but d'en tirer profit personnel ou l'amélioration de la présentation des états financiers. Le responsable d'une division ou d'une entité, ou dirigeant, pourrait être amené à outrepasser le système de contrôle interne pour de nombreuses raisons. Les infractions au système de contrôle interne ne doivent pas être confondues avec les interventions du management, visant à annuler ou déroger pour des raisons légitimes, à des normes ou des procédures prescrites. Ces interventions sont généralement nécessaires dans le cas de transactions ou d'événements non récurrents ou inhabituels qui seraient traités de façon inappropriée par le système de contrôle interne.

La collusion entre deux personnes ou plusieurs personnes peut déjouer le système de contrôle interne. Des individus agissant collectivement pour accomplir et dissimuler une action peut fausser les informations financières ou de gestion d'une manière qui ne puisse être détectée par le système de contrôle interne. Un employé chargé d'effectuer des contrôles peut réduire ceux-ci à néant en agissant en collusion avec d'autres membres du personnel ou des tiers externes.

Enfin, une autre limite réside dans la nécessité de tenir compte du coût des contrôles et de le comparer aux avantages attendus. Les ressources ne sont jamais illimitées et les organisations doivent comparer les coûts et avantages relatifs des contrôles avant de les mettre en place. Lorsque nous cherchons 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'organisation, 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. Les coûts et les bénéfices attachés aux contrôles sont calculés à différents degrés de précision. Généralement, il est plus facile de traiter la question des coûts car dans beaucoup de cas ils peuvent être évalués de façons relativement précises. Le calcul du rapport coût/ bénéfice est rendu encore plus compliqué par la corrélation entre les contrôles et les activités. Lorsque les contrôles sont intégrés dans les processus de gestion et d'exploitation, il est difficile d'en isoler le coût ou l'avantage que l'on en retire. Le calcul du rapport coût/bénéfice peut également varier de façon considérable en fonction de la nature de l'activité. La difficulté consiste à trouver le bon équilibre. Des contrôles excessifs sont coûteux et vont à l'encontre du but recherché. Un juste équilibre est nécessaire dans un environnement hautement compétitif et, malgré les difficultés, des décisions fondées sur le rapport coût/ bénéfice continueront d'être prises.

5- Rôle responsabilités du contrôle interne :

Le contrôle interne est assuré par plusieurs parties. Chacune assure des responsabilités, tous les membres du personnel ont une grande responsabilité, elle relève du management, et, en tout premier lieu du président directeur général. Un certain nombre de tiers, tels que les auditeurs externes et les autorités de tutelle sont parfois impliqués. Toutes les personnes appartenant à l'entreprise font partie du système de contrôle interne. Elles contribuent, chacune à sa façon, à l'efficacité du contrôle interne, c'est-à-dire à l'obtention d'une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation.

Le management. Le président directeur général est responsable en dernier ressort du système de contrôle interne et doit ainsi en assumer la paternité. Plus que toute autre personne, il doit donner l'exemple en matière d'intégrité, d'éthique, ainsi que dans les autres domaines contribuant à un environnement de contrôle favorable. Les responsabilités du

président directeur général comprennent notamment la supervision de la mise en place de l'ensemble des éléments du contrôle interne. En règle générale, le PDG remplit cette fonction en montrant la voie à suivre aux membres de son équipe de direction et en supervisant la façon dont ils contrôlent l'activité.

Pour leur part, les membres de l'équipe de direction délèguent aux personnes en charges des différents services ou fonctions la responsabilité de la mise en place des procédures de contrôle interne plus spécifiques pour lesquelles ils seront généralement plus directement impliqués. Au sein des organisations de taille moins importante, le président directeur général, qui est souvent également l'actionnaire principal, exerce une influence plus directe. Dans une structure de responsabilités en cascade, chaque responsable est en quelque sorte le président directeur général de l'unité ou de la fonction qui lui est rattachée. Les cadres financiers et leurs équipes jouent un rôle de pilotage particulièrement important, puisque leurs activités de contrôle sont exercées sur la structure de l'entreprise non seulement de haut en bas, mais également de façon horizontale à travers les autres unités opérationnelles et fonctionnelles.

Le conseil d'administration. Le management doit rendre compte de ses actions au conseil d'administration, qui a pour rôle de surveiller et piloter les activités de la société, d'apporter des conseils sur la conduite des affaires. Le conseil définit ses attentes en matière d'intégrité et d'éthique par le choix des personnes auxquelles il confie la direction de la société. Les administrateurs efficaces sont ceux qui sont objectifs, compétents et curieux. De même, en conservant la responsabilité de certaines décisions clés, le conseil peut jouer un rôle dans l'établissement d'objectifs et dans la planification stratégique à l'échelle de la société. Le management peut être en mesure d'outrepasser des contrôles ou d'ignorer des informations émanant des personnes placées sous son autorité. Il est ainsi possible, pour une équipe de direction faussant volontairement les résultats, de dissimuler ses agissements. Un conseil d'administration fort et actif est souvent bien placé pour identifier et corriger un tel problème, surtout lorsqu'il bénéficie à la fois d'un système de communication efficace dans la remontée des informations et d'équipes financières, juridiques et d'audit interne compétent.

Les auditeurs internes procèdent à un examen direct du système de contrôle interne et recommandent des améliorations, pour qu'ils contribuent à maintenir à un niveau d'efficacité

satisfaisant. Par ailleurs, en raison de leur position au sein de l'organisation et de l'autorité dont ils sont investis, les auditeurs internes jouent souvent un rôle important dans le suivi du fonctionnement du système de contrôle interne. Il convient de rappeler que, la fonction d'audit interne n'est pas directement impliquée dans la mise en place du système de contrôle interne.

Les normes émises par l'Institute of Internal Auditors précisent qu'un audit interne doit comprendre l'examen et l'évaluation du caractère suffisant et de l'efficacité du système de contrôle interne de l'organisation ainsi qu'une évaluation qualitative des performances réalisées par les individus lors de l'exécution des tâches qui leur sont attribuées³¹. Selon ces normes, les auditeurs internes doivent :

- Examiner la fiabilité et l'intégrité des informations financières et d'exploitation, ainsi que les moyens utilisés pour identifier, mesurer, classer et diffuser ces informations.
- Examiner les systèmes mis en place afin de vérifier la conformité aux normes, plans, procédures, lois et réglementations susceptibles d'avoir un impact significatif sur les activités, et s'assurer que l'entreprise soit conforme aux normes.
- Examiner les moyens utilisés pour assurer la protection des actifs et vérifier l'existence des actifs.
- Examiner la façon dont les ressources sont utilisées, afin de s'assurer qu'elles le sont efficacement et sans gaspillage.
- Examiner les activités afin de s'assurer que le résultat soit conforme aux objectifs que l'organisation s'est fixée et que ces activités ou programmes se déroulent conformément aux prévisions.

Le comité d'audit supervise le système de contrôle interne, les responsabilités du Comité d'audit et son niveau d'implication dans les activités varient d'une société à une autre. La fiabilité des états financiers relève de la responsabilité des dirigeants, mais un comité d'audit efficace y joue un rôle important. Le comité d'audit occupe une position privilégiée, agissant en collaboration ou en complément d'une fonction d'audit interne influente, est le mieux placé pour identifier les tentatives de la direction d'outrepasser le système de contrôle interne d'une part, et d'autre part, pour agir en conséquence.

³¹ Jacques RENARD L. GALLOIS, « Théorie et pratique de l'audit interne » *organisation Eds Broché, étude : 12/2003* p 122.

Les autres membres du personnel. Dans une certaines mesures, le contrôle interne relève de la responsabilité de tous les membres du personnel et il doit être mentionné, de façon explicite ou implicite, dans la description de poste de chaque employé. En principe, tous les employés produisent des informations utilisées par le système de contrôle interne ou accomplissement des tâches nécessaires pour assurer le contrôle.

Par ailleurs, tous les membres du personnel doivent informer leur supérieur hiérarchique des éventuels problèmes constatés au niveau de l'exploitation, des éventuels cas de non-respect du code de conduite, de toute violation des normes de l'entreprise et de toute action illégale.

D'autres personnes extérieures 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 et objectif par l'examen des états financiers, et indirectement, en fournissant des informations utiles à la direction et au conseil d'administration lors de l'exécution de la mission. Dans la plupart des cas, lors de la révision des états financiers, les auditeurs fournissent effectivement au management des informations utiles à l'accomplissement de ses responsabilités en matière de contrôle interne :

- En communiquant les conclusions d'audit, les résultats d'examens analytiques et les recommandations sur les actions correctives nécessaires afin de réaliser les objectifs de l'entreprise.
- En communiquant leurs conclusions sur les faiblesses de contrôle interne révélées au cours de leurs travaux, ainsi que leurs recommandations pour y remédier.

Le législateur et les autorités de tutelle ont une influence sur les systèmes de contrôle interne de nombreuses entreprises, en les obligeant à mettre en place des contrôles, ou en les contrôlant directement pour certaines d'entre elles. Les lois et les réglementations ne portent souvent que sur le contrôle interne appliqué aux informations financières. Sont également susceptibles de fournir des informations sur le contrôle interne, les clients et autres relations d'affaires, les analystes financières, les agences de cotation et la presse. Toutefois, il est important de rappeler que ces tiers ne sont pas responsables du système de contrôle interne et n'en font pas partie.

Conclusion

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.

C'est également une fonction indépendante et impartiale à l'intérieur de l'organisation, généralement rattachée à la direction générale et au service de l'ensemble des membres de l'organisation.

CHAPITRE II

LA PRISE DE DECISION

INTRODUCTION

La prise de décision revêt une importance capitale en matière de gestion d'entreprise. Ce chapitre est consacré à la décision. Dans ce cadre, la recherche est davantage centrée sur la notion de décision au sein de l'entreprise et particulièrement le groupe.

SECTION I : PRESENTATION DE LA NOTION DE DECISION :

1- La notion de décision

Prendre des décisions n'est qu'une tâche parmi tant d'autres dans l'emploi du temps d'un dirigeant. Nous pouvons nous interroger sur le concept décision, c'est pourquoi, nous allons essayer d'approfondir cette notion.

1-1-Approfondissement De La Notion De Décision :

La décision est la partie la moins visible de la politique d'entreprise .C'est pourtant son moteur principal puisque à travers elle, les idées, les sentiments et les ambitions des individus se transforment en action.

L'entreprise en tant que structure socialement organisée suppose que soient définies les modalités de la prise de décision dans l'entreprise. Cette action repose entre autre sur les informations détenues par les décideurs qui leurs permettent de prendre des décisions en adéquation avec les objectifs visés par l'entreprise.

Pour savoir comment une entreprise prend une décision, il faut se poser un certain nombre de questions relatives à la définition même de la notion de décision.

Il faut aussi distinguer avant de définir la décision ; les différentes situations dans lesquelles une décision doit être prise selon des écoles :³²

³² Laurent DELALOYE –Emmanuel FRAGNIERE –Martin HOESLI « Modélisation des décisions de gestion »
Economica septembre 2001 p 97

- 1- Situation de certitude : Le décideur est certain de l'état de la nature qui se produira .Il ne lui reste plus qu'à choisir l'action qui optimisera le résultat ;
- 2- Situation de risque : Le décideur ne connaît pas l'état de la nature qui se produira, mais peut assigner à chaque état une probabilité de réalisation ;
- 3- Situation d'incertitude : Le décideur ne peut estimer des probabilités pour les différents états de la nature.

1.1.1 Qu'est ce qu'une décision

Selon Laurent DELALOYE –Emmanuel FRAGNIERE –Martin HOESLI ont définît la décision comme étant un « acte par lequel un ou des décideurs opèrent un choix entre plusieurs options permettant d'apporter une solution satisfaisante à un problème donné ». ³³

Cette notion de décision a évolué dans le temps au fur et à mesure que ce sont transformés et complexifiés les procédures de prise de décision.

Au sens classique du terme nous assimilons la décision à l'acte par lequel un individu (disposant du pouvoir de décider) prend les mesures favorisant la création et la répartition des richesses dans une entreprise en s'appuyant sur un ensemble d'informations à sa disposition sur le marché.

Dans son approche plus moderne, la prise de décision apparaît plutôt comme³⁴ « un processus d'engagement progressif, connecté à d'autres, marqué par l'existence reconnue de plusieurs chemins pour parvenir au même et unique but ».

³³ Laurent DELALOYE –Emmanuel FRAGNIERE –Martin HOESLI « Modélisation des décisions de gestion » Economica septembre 2001 p 57

³⁴ Laurent DELALOYE –Emmanuel FRAGNIERE –Martin HOESLI « Modélisation des décisions de gestion » Economica septembre 2001 P 58

Les évolutions du concept de décision sont révélatrices d'un certain nombre d'évolutions dans la manière d'appréhender le processus de la prise de décision³⁵ :

- La décision n'est plus un acte unique et constant fondé sur la recherche du profit mais repose sur un ensemble successif de décisions de moindre portée.
- La décision n'est plus fondée sur la recherche d'un seul objectif mais intègre un nombre plus important de variables
- La décision intervient dans un contexte plus aléatoire dans le sens où la manière d'atteindre l'objectif poursuivi peut passer par différents types d'actions.

Ces évolutions sont compréhensibles car elles ne font que souligner les mutations du système productif : l'environnement de l'entreprise est devenu plus complexe, plus incertain aussi et la prise de décision ne repose plus sur un seul individu mais peut être partagée entre un nombre élevé d'acteurs agissant au sein de l'entreprise.

Cette multiplication du nombre de décideurs reflète par ailleurs la diversité des décisions qui doivent être prises dans une entreprise.

Il faut remarquer que les décisions prises dans les organisations ne sont pas seulement des décisions en groupe, mais aussi du découpage en fonctions ou en divisions, la décision dans une organisation ne se résume pas à une décision de groupe, mais elle est plus complexe. Le décideur individuel ou collectif, même pour des décisions quotidiennes, est inclus dans des processus organisationnels qui le dépassent et conditionnent ses choix par :

- Les structures, qui déterminent le pouvoir,
- La configuration des intérêts et jeux de pouvoir : s'il existe un accord sur le problème les objectifs et les moyens ;
- La culture de l'organisation.

³⁵ Laurent DELALOYE –Emmanuel FRAGNIERE –Martin HOESLI « Modélisation des décisions de gestion »
Economica septembre 2001 p 69

1.1.2-la complexité de la prise de décision en management :

Les managers rencontrent de plus en plus de situations complexes, ces situations complexes impliquent le plus souvent l'existence d'objectifs contradictoires ; surtout lors des décisions concernant le domaine marketing ; puisqu'il est difficile de prédire la réponse du marché, les principales raisons de cette difficulté sont :

a- l'effet sur les ventes ou sur les profits d'une décision marketing :

Il est difficile de prévoir la réponse du marché pour une décision prise par le manager dans le marketing.

b-les différentes décisions interagissent de manière complexe :

Une difficulté supplémentaire est d'évaluer l'interaction entre les différentes décisions où entre les différentes variables d'un marketing mix.

c-la présence et l'action des concurrents :

Les plans marketing sont directement influencés par les actions des concurrents. Comme nous pouvons ajouter à ces raisons la multiplicité des marchés et des produits.

1-2- Les différents types de décisions possibles

Nous distinguons traditionnellement trois grands types de décisions qui doivent être prises dans une entreprise.

1-2-1-Les décisions stratégiques :

Les décisions stratégiques engagent l'entreprise sur une longue période puisqu'elles conditionnent la manière dont l'entreprise va se positionner sur un marché de manière à retirer le maximum de profit des ressources qu'elle mobilise.

Ce type de décision a une incidence plutôt globale, c'est à dire sur l'ensemble de l'entreprise et sur le long terme.

Le point de départ d'une théorie réaliste de la décision stratégique est l'étude empirique des comportements des entreprises ³⁶. Elle repose sur une définition de la décision stratégique comme un processus par lequel une entreprise modifie sa stratégie réelle.

Nous cherchons alors à répondre à la question essentielle de l'entreprise qui est « quoi produire ? » et son corollaire qui est « quels moyens mettre en œuvre de manière efficace pour produire ? ». En définitive, il s'agit de définir la manière dont l'entreprise va s'insérer dans son environnement.

1-2-2-Les décisions administratives ou tactiques

Les décisions administratives doivent alors permettre de définir comment les ressources de l'entreprise doivent être utilisées pour parvenir à réaliser les objectifs définis dans le cadre des décisions stratégiques. Il s'agit alors d'organiser la collecte et l'affectation des ressources matérielles, humaines, financières et technologiques au sein de l'entreprise.

1-2-3-Les décisions opérationnelles :

Ces décisions s'appliquent dans le cadre de la gestion courante de l'entreprise et concerne l'utilisation optimale des ressources allouées dans le cadre du processus productif de l'entreprise (gestion des stocks, gestion de la production...).

Les décisions opérationnelles appelées encore décisions d'exécution, car elles font référence aux actes réalisés quotidiennement par les agents dans le cadre de moyens et d'objectifs fixés.

³⁶ JEAN PIERRE DETRIE « Strategor politique générale de l'entreprise » 3eme édition DUNOD 1993, p 375

1-3- Caractéristiques des différents types de décision :

La classification par l'entreprise des différents types de décisions (stratégiques, tactiques et opérationnelles) est importante car elle conditionne l'élaboration des processus internes de prise de décisions adaptés à leurs spécificités. Le processus interne de prise de décision suit en général différentes étapes :

1-3-1-analyse de l'objectif : cette première étape vise à définir de manière précise et formulable l'objet de la prise de décision future (sur quoi porte la prise de décision).

1-3-2-collecte de l'information : qui porte à la fois sur les facteurs externes (environnement concurrentiel de l'entreprise) et sur les facteurs internes (inventaire des ressources disponibles pouvant être utilisées dans le cadre de la décision).

1-3-3-définition des options possibles : l'analyse de l'information permet de définir un ensemble de décisions susceptibles de fournir une réponse au problème posé.

1-3-4-comparaison et évaluation de ces options : dans le processus de décision, il est nécessaire de pouvoir comparer les différentes options possibles ce qui nécessite de pouvoir en évaluer les coûts et les gains probables.

1-3-5-choix d'une option : la décision proprement dite consiste à choisir une option de manière rationnelle, c'est à dire en choisissant celle qui permet à l'entreprise d'optimiser l'utilisation de ses ressources.

Bien que la démarche soit identique pour l'ensemble des prises de décisions de l'entreprise, il est possible d'identifier certaines caractéristiques propres à chacun des types de décision ³⁷:

Caractéristiques	Type de décision		
	stratégique	administrative	opérationnelle
Domaine de la décision	Relations avec l'environnement	Gestion des ressources	Utilisation des ressources dans le processus de transformation

³⁷ DEALLOYE L, FRAGNIER E, HOESLI M « Modélisation des décisions de gestion » Economica septembre 2001, page 198

Horizon de temps	Moyen et long terme	Court terme	Très court terme
Effet de la décision	durable	bref	Très bref
Réversibilité de la décision	nulle	faible	Forte
Actions correctives	impossibles	difficiles	Faciles
Répétitivité des choix	nulle	faible	Forte
Procédure de la décision	Non programmable	Semi-programmable	Programmable
Niveau de la prise de décision	Direction générale	Directions fonctionnelles	Chefs de services, chefs d'atelier
Nature des informations	Incertaines et exogènes	Presque complètes et endogènes	Complètes et endogènes

2-La Décision Efficace

Face à une décision, les dirigeants efficaces essayent de la conceptualiser au maximum.

Pour résoudre ce problème avant tout et en l'absence du critère de rapidité, ils s'efforcent d'en identifier les constantes et de réfléchir à ses aspects stratégiques et génériques. Leur décision se doit d'être judicieuse avant d'être intelligente.

Pour les dirigeants efficaces, l'étape de la prise de décision n'est pas longue en comparaison avec son processus d'application ; une décision non concrétisée n'est qu'une bonne intention.

Une prise de décision efficace est fondée sur un maximum d'intelligence conceptuelle ; sa mise en application doit correspondre le plus étroitement possible aux compétences de ceux qui en sont chargés.

Les dirigeants efficaces savent surtout qu'une prise de décision obéit à un processus systématique spécifique et à des éléments clairement définis.

2-1- Les étapes de prise de décision efficace :

Toute décision est une prise de risque ; le chef d'entreprise n'aboutira pas à une bonne décision ; encore moins à une décision efficace.

Chaque manager doit accomplir ses trois fonctions suivant la figure suivante :

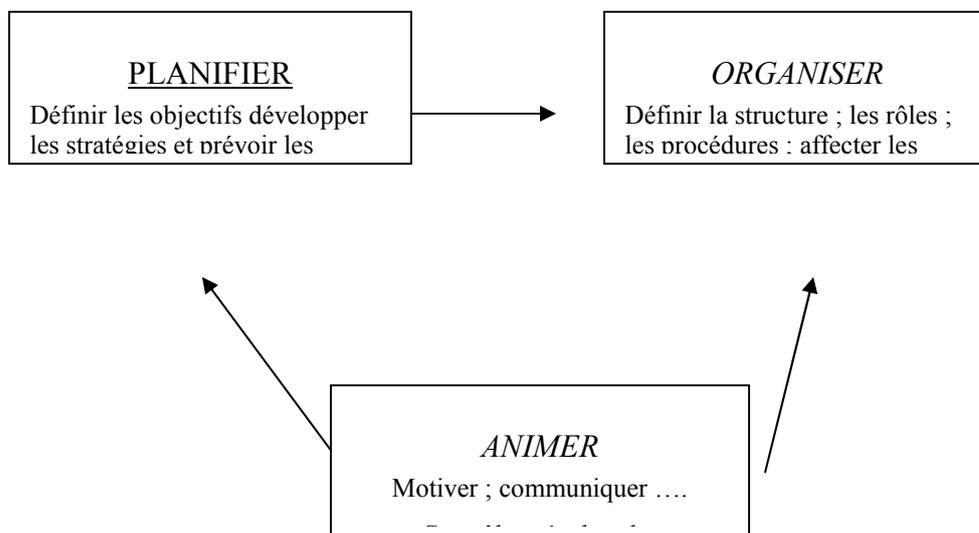


Figure -1-³⁸

Il existe six étapes conduisant à la prise de décision, nous allons essayer de les morceler;

- Classifier le problème.
- Définir le problème.
- Spécifier la réponse au problème.
- Décider de ce qui est bien et non de ce qui est acceptable afin de remplir les conditions limites.
- Elaborer un plan d'action pour appliquer la décision.
- Tester la validité et l'efficacité de la décision sur le terrain.

³⁸ Robert REIX « Systèmes d'information et management des organisations » 2eme édition Gestion Septembre 1998. page 176

1^{ère} Etape : La Classification

Les décideurs efficaces sont tenus avant toute chose à répondre à la question principale qui est : « est ce le symptôme d'un problème de fond ? Ou ne s'agit il que d'un évènement isolé ? ».

A vrai dire, le dirigeant d'entreprise doit distinguer quatre et non deux types d'évènements différents.

Les dirigeants devront faire la différence entre les quatre sortes d'évènements auxquels ils peuvent être confrontés :

- problèmes génériques, trouvant leurs solutions dans l'application d'une règle ou d'un principe.
- Ce problème, est à la fois exceptionnel et générique, exemple : la fusion.
- Evènements exceptionnels.
- Evènements isolés, rares.

Deux sortes d'erreurs peuvent surgir :

- Lorsque le décideur se trompe de catégorie d'évènement, alors sa décision sera inappropriée.
- Traiter un problème nouveau comme la résurgence d'un problème plus ancien et donc lui appliquer les règles anciennes.

2^{ème} Etape : Définition :

Après la classification du problème nous procédons à sa définition :

- à quoi sommes nous précisément confrontés ?
- quels sont les éléments importants dans cette affaire ?
- quelle est la solution ?

Le problème qui se pose dans cette étape, n'est pas de donner une définition erronée, mais d'en fournir une qui, soit plausible et incomplète.

Le décisionnaire, doit toujours se demander si sa définition lui permet d'expliquer tous les faits observés, mettre par écrit ce qu'elle est sensée apporter, mais également repenser au problème et l'analyse de toutes situations atypiques.

Un décisionnaire efficace doit sans arrêt guetter les signes annonciateurs d'une situation inhabituelle.

Les décideurs efficaces cherchent toujours des signes susceptibles d'indiquer quelque chose d'anormal ou d'inhabituel et se demandent toujours : la définition explique t'elle les phénomènes observés et les explique –t-elle tous ? Ils notent toujours par écrit ce qu'ils attendent d'une définition.

3^{eme} étape : les spécifications :

Chaque décision doit respecter des spécifications qui vont être clairement étayées dans cette étape, mais avant il faut répondre aux questions suivantes :

- quels sont les objectifs que la décision doit respecter ?
- quels sont les objectifs qu'il faut impérativement atteindre ?
- quelles sont les conditions à satisfaire ? ou conditions aux limites ?

Le dernier point est essentiel, vu que son non respect aboutit à une décision pire qu'une décision erronée.

Le décisionnaire doit savoir quand une décision doit être abandonnée ou faire l'objet d'un changement de politique.

Certaines décisions conduisent à un échec, non pas parce qu'elles sont mauvaises au départ mais suite au changement d'objectif.

4^{eme} étape : la décision :

Le décisionnaire doit savoir commencer par ce qui est bien, et non pas par ce qui est seulement acceptable, mais il ne gagnera rien en commençant sa réflexion en se demandant « ce qui est acceptable ? » cela lui fera perdre de vue les éléments véritablement essentiels.

Un dirigeant efficace doit commencer par ce qui est « préférable » plutôt qu'acceptable précisément parce qu'un compromis est finalement toujours nécessaire.

Il doit faire la différence entre le bon et le mauvais compromis il sait qu'il existe deux sortes de compromis. Le premier est exprimé par le vieux proverbe « faute de grives ; « on se contente de merles ». Le deuxième tiré de l'histoire du jugement de Salomon découle clairement de la prise de conscience.

5^{ème} étape : le plan d'action :

Une décision doit faire l'objet d'une application, sinon elle sera toujours une intention, cette concrétisation par le biais d'un plan d'action qui est le 5^{ème} élément majeur du processus de décision.

Dans le cadre de l'élaboration d'un plan d'action à partir d'une décision, le décisionnaire doit répondre aux questions énumérées ci dessous :

- qui doit être mis au courant de cette décision ?
- quelle action doit-on entreprendre ?
- qui sera chargé d'appliquer le plan d'action ?

Le plan d'action doit concorder avec les compétences des personnes chargées de l'appliquer.

Qu'il soit porté à la connaissance de tous les managers, qu'ils doivent réfléchir à la mise en œuvre de leurs décisions, et à l'assignation des tâches aux personnels disponibles pour les accomplir.

Transformer une décision en action nécessite de répondre à plusieurs questions bien distinctes : Qui doit avoir connaissance de cette décision ? Quelle action entreprendre ? Qui va l'entreprendre ? Quelle doit être l'action pour ceux qui sont chargés de la mener?

6^{ème} étape : le retour d'information ou feed back

Les décisionnaires prennent des décisions qui peuvent s'avérer mauvaise et la plus efficace d'entre elles sera un jour obsolète ; l'erreur est humaine.

Les dirigeants ont besoin d'informations et de rapport comme support de la prise de décision.

Ces informations doivent être organisées, les décisionnaires doivent être confrontés à la réalité soit en se rendant sur place et observer soit par délégation évitant ainsi les communications abstraites, cela ne signifie aucunement que les décisionnaire n'ont pas confiance en leur subordonnés mais qu'ils ont appris à se méfier.

Le retour d'information non organisé et non confronté à la réalité aboutira inéluctablement au dogmatisme stérile.

2-2- Le juste échange :

Une méthode rationnelle pour trouver un compromis .Certaines décisions sont faciles à prendre, surtout si les décisionnaires n'ont qu'un seul objectif.

Régulièrement, les dirigeants sont confrontés à atteindre plusieurs objectifs, cela rend la décision bien plus compliquée, donc ils doivent trouver un bon compromis entre les objectifs et les différentes options qui s'offrent, ce qui est extrêmement difficile, pourtant ceci représente un véritable défi, mais comment trouver un compromis entre des éléments aussi dissemblables.

Pour aider les décideurs à trouver le meilleur compromis ; une méthode appelée le juste échange, cette dernière est une forme de troc qui force les managers à comparer entre elles, les valeurs de chacun des objectifs, mais cette méthode ne transformera pas une décision complexe en une facile.

2-3-Une Prise De Décision Humble

Autrefois la décision relevait de la science, ce qui n'est plus le cas, désormais et vu la complexité du monde, l'importance du flot d'information amenant les managers à s'y noyer ainsi que la difficulté d'en extraire les plus pertinentes, découragent certains décisionnaires qui se remettent aux astrologues et aux médiums.

Nous assistons à l'émergence d'une nouvelle méthode « la prise de décision humble », étant plus adaptée aux cadres dirigeants qui doivent souvent prendre une décision alors qu'ils manquent d'information et de temps pour les analyser.

La prise de décision rationnelle, autrefois de rigueur, reposait sur une étude détaillée de toutes les données récoltées et alternatives (ce qui impossible aujourd'hui), et cela pour une meilleure comparaison et un choix plus adéquat.

La prise de décision prétendue facile par les rationalistes, est insuffisante, vu sa considération comme étant agressive, cette méthode présente des inconvénients :

- les évènements inattendus (imprévus) et le manque de temps pour analyser l'important flot d'information.
- Les psychologues pensent que l'esprit humain est incapable de gérer des décisions importantes en raison de leur grande complexité, et la lenteur dont nous faisons preuve lors de notre apprentissage et lors de notre réajustement de nos estimations et attentes.
- L'impossibilité d'être rationnel sans que l'émotion n'interfère dans la prise de décision.
- Les facteurs politiques influencent la prise de décision au niveau de la constitution d'une coopération entre les directeurs responsables des services et autres.
- La prise de décisions est le plus souvent considérée comme professionnelle ou technocratique sans pour autant être politique.

Actuellement deux approches existent :

La première, la méthode par approximations successives, débrouillardise, cette méthode a deux avantages :

- elle ne nécessite pas un grand flot d'information et se limite à quelques domaines et les traite un par un.
- elle évite les dangers des grandes décisions politiques, en n'en prenant aucune, et son principal défaut est le conservatisme.

En résumé, elle préconise de ne pas essayer de se rapprocher de son objectif mais plutôt chercher à fuir le problème, en avançant pas à pas.

La deuxième méthode, l'antithèse de la réflexion et de l'analyse ; elle repose sur la saisie des opportunités en laissant les managers se fier à leur expérience et d'écouter leurs intuitions ainsi que leur instinct, les conduisant à refaire le monde au lieu d'essayer de le comprendre.

Le balayage mixte qui a aussi pour nom, la prise de décision humble ou décision évolutive précédemment citée.

Le balayage mixte fut utilisé par les hommes d'affaire depuis l'annonce du commerce, cette méthode étant plus utilisée car son principe comble les brèches des autres méthodes (rationnelles antithèses de la réflexion et approximations successives).

Ce nouveau modèle émergent repose sur deux séries de décision à savoir :

- la fixation d'une direction et politique que l'entreprise suivra.
- Décision incrémentielle servant de terrain pour la prise de décision ultérieure.
- « Le balayage mixte implique l'examen à la fois superficiel et approfondi des données ».

Le balayage mixte est moins exigeant et détaillé en comparaison à la méthode rationnelle qui incite à l'imprudence excessive et ne prend pas de décision des informations partielles comme c'est le cas de la méthode approximation successive, qui elle même se différencie par une analyse moins vaste et moins exhaustive que le balayage mixte.

La prise de décision humble comprend des règles :³⁹

- utiliser des approximations successives très contrôlées, utilisées le plus couramment lors du manque d'information.
- Accepter la précarité, les cadres dirigeants doivent prendre des décisions sur des sujets qui leur échappent, ils s'attendent à devoir l'améliorer au fil des événements.
- Remettre au lendemain, c'est une règle évolutive utilisée lorsqu'on perçoit des limites au savoir.
- L'échelonnement de la décision, utilisé pour retarder la prise de décision.
- Le fractionnement, il rejoint la remise au lendemain.

L'échelonnement et le fractionnement permettent à la société d'imbriquer le processus de décision et du tournant décisif de l'information de façon à ce que l'une serve de relais à l'autre au moment crucial :

- répartition des risques, il s'agit de répartir les investissements entre plusieurs actions, en cas de manque de renseignement limitant ainsi le risque.

³⁹ Christian Morel « La prise de décision » Editeur *organisation Ed*, 2002, page 62.

- Disposer de fonds stratégiques de réserve ; pour la répartition des risques les décisionnaires doit prendre des décisions facilement réversibles.

2-4- Les Pièges Cachés De La Prise De Décision

Le fonctionnement de l'esprit humain peut introduire des failles dans la prise de décision, en effet il peut nuire aux choix que nous faisons.

Nous nous proposons d'analyser les différents pièges psychologiques pouvant affecter la manière de prendre des décisions.

Ils sont au nombre de huit :

2-4-1-L'ancrage :

Il est défini comme étant un moyen habile d'influencer la décision.

Les managers sont souvent influencés par les premières impressions, estimations ou données reçues, cette approche peut aussi bien être bénéfique que maléfique.

2-4-2-Le piège du statu quo :

Il répond à un besoin d'autoprotection puisque les décisionnaires ont surtout tendance à préférer l'alternative qui perpétue le statu quo, c'est à dire préserver leur position actuelle afin d'éviter la responsabilité de s'exposer à des critiques et regrets, ce phénomène nous rends récalcitrants aux changements même si de meilleures alternatives se présentent.

2-4-3-piège des frais fixes :

Nos décisions passées deviennent ce que les économistes appellent « frais fixes », ils nous incitent à persister dans les erreurs du passé dans l'espoir d'obtenir un retour sur l'investissement de retour.

Ces décisions que nous prenons servent souvent à justifier des choix que nous avons fait dans le passé, cela parce que nous sommes incapables consciemment ou non d'admettre nos erreurs.

2-4-4-le piège de la preuve biaisée :

Lorsque nous sommes en recherche de données réconfortant notre premier avis et rejetant tout ce qui vient à son encontre, alors nous tombons dans le piège de la preuve biaisée.

Les managers ont tendance à prendre des décisions inconsciemment de ce qu'ils veulent faire avant même de savoir pourquoi en premier lieu, et en second lieu leur inclination, à être attirés d'avantage vers des choses qu'ils aiment.

2-4-5-le piège formulation de l'alternative ou problème :

Une première formulation insidieuse peut avoir une grande influence sur la prise de décision. Ce piège peut se présenter sous plusieurs formes, et entre en corrélation avec les précédents pièges psychologiques.

Un problème mal formulé peut saper la meilleure des décisions, il faut savoir qu'aucune formulation n'est immuable, alors il faut toujours reformuler le problème de diverses manières et repérer les distorsions éventuelles.

2-4-6-une trop grande confiance en soi

La plus part des décisionnaires ont tendance à surestimer leur facultés à prédire ou juger un environnement incertain, ce piège peut avoir des conséquences dramatiques en entreprise.

2-4-7-piège de la prudence :

Les dirigeants doivent se méfier de l'excès de prudence en un environnement incertain pouvant montrer beaucoup de circonspect.

Il faut savoir que trop de prudence peut être aussi nuisible que pas assez.

2-4-8-piège de la mémoire

C'est notre fondement à prendre une décision pour évaluer un environnement futur en se référant aux environnements passés, c'est à dire un événement tragique survenu peut également perturber le mode de pensée et de la décision.

Savoir se fier à son intuition :

Nous admettons qu'un grand nombre de décisions sont prises de manière intuitive en se fiant aux intuitions pressentiments et en écoutant l'instinct, sans aucune explication rationnelles, logique et précise.

Les dirigeants doivent cependant limiter leurs décisions intuitives, ceci en se méfiant de certains modes de penser.

3 -Les bases de la prise de décision en management

Il y a une certaine difficulté à concevoir la décision comme un problème, comme chacun le sait d'expérience, un choix peut être difficile à faire en raison de l'insuffisance des informations qu'il dispose ou l'incertitude qui pèse sur ses conséquences.

Que les problèmes soient complexes ou au contraire facilement résolus, le manager prend une multiplicité de décisions .Comment les prend-il? Sur quelles démarches repose la prise de décision ?

3-1-Les Sources De La Prise De La Décision

Le manager utilise plusieurs combines ou sources pour atteindre son objectif : son expérience, Les standards, les données et les faits, les modèles, et les systèmes experts.

3-1-1- l'expérience :

Le manager qui a acquis une expérience est une qualité capitale dans la prise de décision, puisque la plus part des décisions deviennent routinières et précédemment rencontrées, mais dans le cas de problèmes complexes, l'expérience l'aidera à identifier les critères de décisions et évaluer leur importance.

3-1-2-les standards :

Les entreprises bâtissent des politiques standard ou des règles de décisions standard en partant de leurs expériences passées .Ceci peut aider à la prise de décision mais peut également nuire à la créativité ou à la recherche de solutions originales.

3-1-3-les données et les faits :

Les managers sont souvent conduits à collecter un grand nombre de données sur le marché lorsqu'ils sont face à des problèmes complexes .Ainsi que les recommandations d'actions ou les plans d'actions sont toujours justifiés par les faits.

Les managers interprètent leurs données et faits au travers de leurs expériences.

3-1-4-Les modèles :

Dans le domaine du management et pour la prise de décision, l'utilisation des modèles devient plus fréquente.

3-1-5- Les systèmes experts :⁴⁰

Le système expert peut être considéré comme un intermédiaire entre des experts humains qui transmettent leurs connaissances au système et un utilisateur qui se sert du système pour résoudre ses problèmes et pour acquérir lui-même un savoir faire .Ces systèmes sont en plein développement et leur utilisation effective par les managers est encore limitée.

3-2- Les Systèmes D'aide A La Décision :

Les éléments des systèmes d'aide à la prise de décision sont constitués de cinq éléments suivant John Little(1979)⁴¹ :

- les données : possédées par l'entreprise.
- les modèles : une représentation de la manière dont le phénomène se déroule.

⁴⁰ VUIBERT « La prise de décision en management », Septembre 1987 page 20

⁴¹ VUIBERT « La prise de décision en management », Septembre 1987 page 20

- les statistiques : pour traiter les données disponibles.
- l'optimisation : pour la recherche de la meilleure décision possible
- l'interaction avec le manager : est déterminante pour le bon fonctionnement du système d'aide à la décision.

Les systèmes d'aide à la décision sont de plus en plus utilisés par les managers depuis une dizaine d'années. Nous pouvons dire que ces systèmes sont parfois difficiles à comprendre, qu'ils sont incomplets et coûteux.

3-2-1 l'organisation comme système d'aide à la décision :

La structure des organisations est selon l'hypothèse de Simon⁴² le palier qui permet la limitation de la rotation individuelle et absorbant l'incertitude :

- la division du travail permet de réduire la zone d'attention de l'individu à des dimensions plus facilement appréhendables.
- La hiérarchie évite aux subordonnés de réfléchir au bien fondé des ordres qu'ils reçoivent.
- Les règles les normes et procédures sont des solutions toutes faites qu'il suffit d'appliquer lorsqu'un problème se présente.
- Les circuits d'information dispensent l'individu de la phase de recherche d'information et ceux qui récoltent l'information ne sont pas ceux qui l'utilisent.

3-2-2 – le système de contrôle de gestion est un système d'aide à la décision :

Ce système va dépendre du poids donné à chaque niveau de décisions dans l'entreprise, des outils utilisés, des procédures, de la périodicité des contrôles.

⁴² Armand DAYAN « Manuel de gestion volume1 » Volume 1, Universités Franco Phones, Edition : ELLIPSES1999. page 104

SECTION II : RISQUES D'AIDE A LA DECISION

1-Le processus d'aide à la décision

Le processus d'aide à la décision consiste à effectuer une analyse coût/bénéfice formelle et à définir des rôles et des responsabilités sur l'ensemble de l'entreprise. L'analyse coût/bénéfice fournit des informations pertinentes et exhaustives afin d'identifier, d'évaluer et de déterminer les solutions les plus efficaces et les plus rentables qui permettront de minimiser les risques à un niveau acceptable.

Lors de la phase d'aide à la décision, l'équipe de gestion des risques doit déterminer comment traiter les risques les plus importants de la manière la plus efficace et la plus rentable possible. Un programme concis permettant de contrôler, d'accepter, de transférer ou d'enrayer les risques les plus importants identifiés lors du processus d'évaluation pourra ainsi être établi. La phase d'aide à la décision consiste en six étapes :

1. Définir les exigences fonctionnelles
2. Sélectionner les solutions de contrôle.
3. Comparer les solutions par rapport aux besoins.
4. Évaluer le degré de réduction des risques apporté par chacun de ces contrôles.
5. Estimer les coûts de chaque solution.
6. Sélectionner une stratégie de minimisation des risques.

La figure .1⁴³ ci-après illustre les six étapes de l'aide à la décision ainsi que l'importance de cette phase dans le processus général de gestion des risques de sécurité.

Comparer la valeur d'un contrôle spécifique à celle d'un autre n'a rien de simple. Le processus peut s'avérer assez difficile pour de multiples raisons, par exemple, certains contrôles peuvent avoir un impact sur plusieurs ressources. L'équipe de gestion des risques doit définir une stratégie d'évaluation qui lui permettra de comparer la valeur de différents contrôles pouvant avoir un impact sur différentes combinaisons de ressources.

⁴³ Figure n°2 page 116

Il faut également prendre en compte que les contrôles entraînent d'autres coûts que ceux liés à leur mise en place. Il convient donc de se poser les questions suivantes :

1. Combien de temps les contrôles mis en place seront-ils efficaces ?
2. Combien d'heures (hommes) par an faudra-t-il pour surveiller et gérer le contrôle ?
3. Quels sont les inconvénients que peut représenter un contrôle pour les utilisateurs ?
4. Quel sera le temps de formation nécessaire pour permettre aux personnes en charge de mettre en place, surveiller et gérer le contrôle ?
5. Le coût du contrôle est-il rentable par rapport à la valeur de la ressource ?

Pour que le processus d'aide à la décision soit efficace, il est indispensable que l'entreprise dispose d'un objectif clair et que tous les participants comprennent leurs rôles respectifs à chaque étape. Le schéma⁴⁴ illustre le processus d'aide à la décision établi par l'équipe de gestion des risques. Les responsables de la minimisation des risques proposent dans un premier temps des contrôles qui permettront de réduire les risques, puis évaluent ensuite le coût de chaque contrôle. Pour chaque contrôle proposé, l'équipe de gestion des risques évalue le degré possible de réduction des risques que le contrôle peut apporter.

Ces informations permettront à l'équipe d'établir une analyse coût/bénéfice efficace du contrôle, pour ensuite proposer sa mise en place ou non. Le comité de contrôle de la sécurité peut alors décider des contrôles à mettre en place.

Une définition précise des rôles permet d'éviter le ralentissement du processus de gestion car les décisions ne sont prises que par un seul groupe. Cependant, l'expérience montre que le programme de gestion des risques est encore plus efficace lorsque chaque groupe responsable travaille en étroite collaboration avec les autres parties intéressées.

⁴⁴ Figure 1 page 115

2- Participants et Informations de La Phase D'aide A La Décision

Le tableau suivant⁴⁵ récapitule les rôles et les responsabilités principales de chaque groupe participant au processus d'aide à la décision.

Rôle	Responsabilité
Opérations	Identifie les contrôles de procédures disponibles pour gérer les risques
Responsable de l'entreprise	Responsable de l'analyse coût/bénéfice établie pour les ressources
Finance	Participe à l'analyse coût/bénéfices et éventuellement au budget et à son contrôle.
Ressources humaines	Identifie les formations requises pour le personnel ainsi que les contrôles nécessaires.
Audit interne	Identifie les exigences en matière de conformité et analyse l'efficacité des contrôles
Service juridique	Identifie tous les contrôles juridiques, réglementaires et contractuels et valide les estimations des valeurs établies en fonction de l'impact sur l'entreprise.
Relations publiques	Valide les estimations des valeurs établies en fonction de l'impact sur l'entreprise.
Equipe de gestion des risques de sécurité	Définit les exigences fonctionnelles des contrôles pour chaque risque, communique le statut du projet aux parties intéressées et aux utilisateurs affectés si nécessaire.

Le tableau⁴⁶ ci-dessous répertorie tous ces éléments qui sont décrits en détail dans les sections suivantes de ce chapitre.

Informations à recueillir	Description
Choix d'une méthode de gestion pour chaque risque	Evaluer si chacun des risques principaux doit être contrôlé, accepté, transféré ou enrayé
Exigences fonctionnelles	Instructions décrivant les fonctionnalités

⁴⁵ REIX R « Système d'information et management des organisations » 2eme édition Gestion Septembre 1998, page 59.

⁴⁶ REIX R « Système d'information et management des organisations » 2eme édition Gestion Septembre 1998, page 69.

	requis pour minimiser les risques
Solutions de contrôle potentielles	Liste de contrôles identifiés par les responsables de la minimisation des risques de sécurité susceptibles de minimiser les risques
Réduction des risques pour chaque solution de contrôle	Evaluation de chaque solution de contrôle proposée afin de déterminer le degré de réduction possible du risque associé à la ressource.
Coût estimé de chaque solution de contrôle	Tous les coûts en matière d'acquisition, de mise en place, d'assistance et d'évaluation de chaque contrôle proposé.
Liste des solutions de contrôle à mettre en place.	

3- Les Etapes D'aide A La Décision :

Nous allons définir les six étapes d'aide à la décision, chacune d'entre elle illustrée par un schéma. (Figure 2).

3-1-Première étape : définition des exigences fonctionnelles

Les exigences fonctionnelles de sécurité sont des instructions décrivant les contrôles requis pour minimiser les risques. Le terme « fonctionnel » est révélateur : les contrôles doivent s'exprimer en termes de fonctions souhaitées et non en termes de technologies utilisées. D'autres solutions d'ordre technique peuvent être possibles, et toute résolution est acceptable si elle se conforme aux exigences fonctionnelles de sécurité. L'équipe de gestion des risques est en charge de la définition des exigences fonctionnelles, définition qui constitue la première étape du processus d'analyse coût/bénéfices. Pour parvenir à identifier du mieux possible les contrôles potentiels, l'équipe de gestion des risques de sécurité doit définir les objectifs de ces contrôles de manière à réduire les risques potentiels pour l'entreprise.

Même si l'équipe demeure l'entité décisionnaire, il est vivement recommandé de consulter le responsable de la minimisation des risques.

Des exigences fonctionnelles doivent être définies pour chaque risque évoqué lors du processus d'aide à la décision ; le document final se nomme « Définitions des exigences fonctionnelles ». La définition et la propriété des exigences fonctionnelles constituent l'une des clés de voûte du processus d'analyse coût/bénéfices. Le document définit la *nature* des solutions permettant de réduire le risque identifié. En revanche, il n'indique pas *dans quelle mesure* le risque doit être réduit et ne définit aucun contrôle spécifique. Cette distinction garantit à l'équipe de gestion des risques de sécurité une responsabilité totale dans son domaine de spécialisation tout en permettant au responsable de la minimisation des risques, en charge de la mise en place de la solution de minimisation, de conserver le pouvoir décisionnaire en matière de gestion et d'application à l'échelle.

3-2- Deuxième étape : identification des solutions de contrôle :

La deuxième étape de cette phase d'aide à la décision correspond à la constitution d'une liste des nouveaux contrôles potentiels correspondant aux exigences fonctionnelles répondant à chacun des risques. Cette liste doit être constituée par les responsables de la minimisation des risques. Dans de nombreux cas, les membres du groupe de sécurité pourront les aider en identifiant un ensemble de contrôles potentiels pour chacun des risques déterminés et caractérisés lors de la phase précédente. Les entreprises ne disposant pas des qualifications suffisantes en interne pour effectuer ce type de travail peuvent éventuellement faire appel à des consultants pour assister les responsables de la minimisation des risques.

Le processus d'identification des contrôles potentiels peut apparaître comme une tâche décourageante, notamment si les responsables de la minimisation des risques ne sont pas ou peu familiarisés avec ce type d'opération. Deux approches sont susceptibles de faciliter les tâches des équipes dans leur recherche d'idées ; de nombreuses entreprises adoptent ces deux approches afin d'optimiser le processus.

La première est basée sur l'organisation de sessions de réflexion ; la seconde, plus méthodique, est basée sur la manière dont il est possible de catégoriser et d'organiser les

différents contrôles. Il est recommandé à l'équipe de gestion des risques d'adopter une approche hybride.

Lors de l'organisation de sessions de réflexion, pour chaque risque, le facilitateur d'évaluation des risques pose la série de questions ci-dessous à l'équipe. Le preneur de notes d'évaluation des risques répertorie toutes les réponses. Ces opérations se répètent jusqu'à ce que la liste des risques ait été passée en revue. Ensuite, l'équipe procède à l'évaluation des coûts associés aux différents contrôles.

- Quelles actions l'entreprise peut-elle mener pour minimiser ou éviter l'occurrence d'un risque ?
- Quelles actions l'entreprise peut-elle mener pour se rétablir suite à l'occurrence d'un risque ?
- Quelles mesures l'entreprise peut-elle prendre pour détecter l'occurrence d'un risque ?
- Comment auditer et surveiller le contrôle de manière à garantir sa mise en place ?
- Comment l'entreprise peut-elle valider l'efficacité du contrôle ?
- Quelles sont les autres actions susceptibles de favoriser la gestion du risque ?

3-2-1-Contrôles organisationnels

Les contrôles organisationnels désignent des procédures et des processus permettant de définir l'organisation du travail des employés d'une entreprise.

Pour cette catégorie, les contrôles de prévention incluent notamment les éléments suivants : Des rôles et des responsabilités clairement définis. Il est important de définir et de diffuser les rôles et les responsabilités de chacun de manière à ce que les dirigeants et les employés soient informés de la fonction des différents intervenants dans le cadre de l'application d'un niveau de sécurité.

Le choix des données à partager est bien souvent soumis à des obligations légales ou réglementaires, notamment lorsqu'il s'agit de données concernant la santé financière de l'entreprise.

Pour cette catégorie, les contrôles de détection incluent notamment les éléments suivants :

- Programmes de gestion des risques menés en continu et visant à déterminer et à contrôler les risques au niveau des ressources essentielles de l'entreprise.
- Révisions périodiques des contrôles visant à évaluer leur efficacité.
- Audits système périodiques visant à garantir l'intégrité et la conformité de configuration du système.
- Réalisation d'enquêtes d'intégrité sur les candidats potentiels ; nous pouvons mettre en place un système de recherche d'informations complémentaires sur les employés postulant pour des promotions pour lesquelles ils doivent bénéficier d'un accès beaucoup plus large aux ressources informatiques de l'entreprise.
- Mise en place d'un roulement des tâches. Ce système de roulement constitue un moyen efficace d'identifier les membres de l'équipe informatique ou les utilisateurs ayant accès à des informations confidentielles auteurs de violations de sécurité.

Pour cette catégorie, les contrôles de gestion incluent notamment les éléments suivants :

- Planification des réponses aux incidents. L'entreprise a ainsi la possibilité de réagir plus rapidement face aux violations de sécurité, minimisant leur impact et empêchant la contamination d'autres systèmes.
- Planification de la continuité des opérations. L'entreprise peut ainsi se rétablir au mieux dans l'éventualité d'un incident grave affectant l'infrastructure informatique à grande échelle.

3-2-2-Contrôle opérationnel

Le contrôle opérationnel définit les procédures de gestion des données au sein de l'entreprise. Il comprend également les protections environnementales et physiques.

La sécurité environnementale pour protéger l'entreprise des menaces environnementales comme les inondations et les incendies.

3-3 Troisième étape : comparaison de la solution avec les besoins

L'équipe de gestion des risques doit approuver la solution de contrôle afin de garantir que les contrôles répondent bien aux exigences fonctionnelles définies.

La collaboration des processus d'analyse coût/bénéfices présente un autre avantage : la capacité d'anticiper le système de biens et de contreponds inhérent au processus.

Par exemple, si le responsable de la minimisation des risques est compris dans la définition des exigences de sécurité, la solution correspond généralement aux exigences. Les contrôles ne répondant pas aux exigences fonctionnelles pour un risque spécifique sont supprimés de la feuille de calcul Risques détaillés.

3-4 Quatrième étape : estimation de la réduction des risques

Après l'accord de l'équipe de gestion des risques de sécurité pour une possible minimisation, la réduction du risque global doit être recalculée en tenant compte des activités de l'entreprise. La quantité de réduction des risques sera comparée au coût de la solution de minimisation. Il s'agit de la première étape pour laquelle un montant peut optimiser l'analyse coût/bénéfices. L'expérience montre que la réduction des risques est habituellement évaluée en augmentant la probabilité de l'impact sur l'entreprise. Il ne faut pas oublier que pour chaque niveau de probabilité (élevé, moyen ou faible) est prévue une date butoir avant laquelle l'impact risque de se produire.

La réduction du risque à court terme présente un autre avantage : la tendance habituelle des coûts des contrôles techniques qui baissent peu à peu alors que les contrôles sont de plus en plus efficaces.

Lorsque vous déterminez le degré relatif de réduction du risque pour un contrôle, Il convient donc de se poser les questions suivantes :

- Le contrôle empêche-t-il une attaque spécifique ou un ensemble d'attaques ?
- Minimise-t-il le risque d'un certain type d'attaques ?
- Le contrôle reconnaît-il une exploitation lorsqu'elle se produit ?
- S'il reconnaît une exploitation, est-il capable de résister ou de suivre l'attaque ?
- Le contrôle aide-t-il à récupérer les ressources ayant subi une attaque ?
- Quels autres avantages offre-t-il ?

- Quel est le coût total du contrôle par rapport à la valeur de la ressource ?
- Ces questions peuvent devenir complexes lorsqu'un contrôle spécifique touche plusieurs vulnérabilités et plusieurs ressources. Finalement, cette étape vise à évaluer la baisse des niveaux de risque en fonction de chaque contrôle.

3-5 Cinquième étape : évaluation du coût de la solution :

L'étape suivante de cette phase consiste, pour le responsable de la minimisation des risques, à évaluer le coût relatif de chaque contrôle proposé. L'équipe doit savoir comment mettre en place chaque contrôle et fournir des estimations suffisamment précises sur le coût de chaque contrôle en termes d'acquisition, de mise en place et de gestion.

Il n'est pas nécessaire de calculer des coûts précis : des estimations devraient suffire. L'analyse coût/bénéfices porte sur les valeurs et les coûts relatifs de chaque contrôle et non sur des chiffres financiers absolus. Lorsque l'équipe effectue ces estimations, elle doit tenir compte des dépenses directes et indirectes suivantes, pouvant être associées à un contrôle.

3-6-Sixième étape : choix d'une solution de minimisation des risques :

La dernière étape de l'analyse coût/bénéfices consiste à comparer le niveau de risque après la mise en place de la solution de minimisation avec le coût de la solution elle-même. Le risque et le coût impliquent des valeurs subjectives difficiles à mesurer en termes financiers précis, utiliser des valeurs quantitatives comme test de comparaison raisonnable, et ne pas tenter de négliger les coûts intangibles de l'occurrence d'un risque. Il faut demander au propriétaire des ressources les conséquences de la concrétisation de ce risque. Demandez-lui de documenter sa réponse pour permettre d'évaluer l'importance de la solution de minimisation. Cette stratégie peut s'avérer tout aussi persuasive qu'une comparaison chiffrée de valeurs quantitatives.

L'une des erreurs courantes commises lors d'une analyse coût/bénéfices consiste à insister sur l'ampleur de la réduction des risques au lieu de s'attacher au niveau de risque après mise en place de la solution de minimisation, souvent appelé risque résiduel.

En résumé, Lors de cette phase d'aide à la décision, l'équipe de gestion des risques de sécurité rassemble plusieurs éléments clés d'informations supplémentaires, concernant les principaux risques identifiés au cours de la phase d'évaluation des risques. Elle permet de déterminer l'action appropriée à entreprendre pour chaque risque : contrôler, accepter, transférer ou enrayer.

L'équipe définit alors des exigences fonctionnelles pour chaque risque, puis les responsables de la minimisation des risques, en collaboration avec l'équipe de gestion des risques de sécurité, élaborent une liste de solutions de contrôle possibles. L'équipe évalue ensuite le niveau de réduction des risques engendré par chaque solution de contrôle et les coûts associés. Enfin, le comité de contrôle de sécurité choisit les solutions de contrôle à mettre en place par les responsables de la minimisation des risques.

4-Les Risques concernant les informations de l'entreprise

Les entreprises, au même titre que les Etats, ont développé une puissance militaire, et des savoir-faire qui leur sont propres pour assurer leur position sur l'échiquier international. Elles doivent mettre en œuvre les moyens nécessaires à la prévention de ces savoir-faire afin de pouvoir participer durablement à la compétition.

En tant que moyen, la sécurisation de l'information doit être intégrée comme nécessité, qui garantit à l'organisation sa pérennité.

4-1-La méconnaissance

L'Histoire nous montre que le manque de connaissance ou de compréhension des situations provoque souvent des craintes, des troubles du comportement, voire de la violence.

Les risques, d'une manière générale, quand ils sont mal connus et donc mal maîtrisés, entraînent des attitudes passives ou défensives irrationnelles.

Depuis quelques années, dans le cadre de la mondialisation et de la déréglementation générale, nous avons assisté au déferlement des techniques de l'information dans les entreprises, les commerces et les foyers.

Pour finir, les pertes et la chute brutale du moral et de l'économie, ont entraîné une prise de conscience et le développement d'une certaine forme de pragmatisme.

Ainsi beaucoup d'entreprises ne gèrent pas l'information et ne protègent pas leurs informations stratégiques de la bonne manière.

4-2-Des dispositions inappropriées :

Quand la direction de l'entreprise ne prend pas en compte la dimension stratégique des informations qui circulent au sein de celle-ci, il n'existe pas de politique, pas d'organisation ad hoc, pas de sensibilisation et encore moins de formation adaptée. La culture et les mentalités restent orientées exclusivement vers le cœur de métier et les spécialités qui produisent des richesses. Il n'y a pas d'« intelligence économique », le plus souvent le symptôme apparaît sous forme d'une dépendance technique des managers et une absence de pilotage. Ainsi, les techniciens se voient confier des responsabilités qui ne sont pas de leur niveau, confrontés à des réductions budgétaires qui les contraignent à fermer les yeux sur une réalité qui les dépasse.

Aussi, si l'on peut imaginer profiter des informations des autres en faisant l'économie de donner à son tour une contribution, le processus s'arrête de lui-même. D'une part les partenaires lucides se lassent assez rapidement de l'exploitation, et d'autre part l'absence de partage d'information nuit au fonctionnement de l'entreprise.

4-3-La perte du patrimoine immatériel⁴⁷ :

Pour accomplir sa mission, toute entreprise, communique des éléments sur ses innovations, ses travaux de recherche et de développement, ses orientations stratégiques, ses plans marketing, ses capacités de production, son système de management, ses méthodes de gestion, sa politique de communication, ses circuits d'approvisionnements ou l'organisation de sa distribution, etc.

⁴⁷ **Patrimoine immatériel** : La richesse d'une entreprise, repose en grande partie sur son patrimoine intellectuel, son expérience, son savoir-faire, ses processus de fabrication, ses fournisseurs, etc. Ses clients et ses parts de marché n'existent que par la qualité des informations que produisent ses membres, la stabilité de des emplois en est directement liée.

C'est ainsi qu'une entreprise diffuse de nombreuses informations à ses employés, ses actionnaires, ses clients, ses fournisseurs, ses prestataires de services, ses prospects, à l'administration, à la presse, à des auditeurs externes, à des visiteurs, etc., mais aussi pour accroître son efficacité et sa réactivité à des partenaires qui peuvent être parfois ses concurrents.

En partageant ainsi ses informations, elle accroît potentiellement sa vulnérabilité.

Toute organisation doit concilier la nécessité d'exposer des informations en interne comme en externe et l'obligation de protéger certaines d'entre elles en fonction de leur niveau de sensibilité.

La mise en place d'une protection adaptée implique que l'organisation ait au préalable identifié les informations qu'elle détient, qu'elle connaisse et maîtrise les circuits et moyens de diffusion, de traitement et de stockage associé.

Mais elle a aussi besoin d'avoir confiance dans l'aptitude et la volonté de ses employés et de ses interlocuteurs externes, à préserver la confidentialité des informations qu'elle leur confie.

Toute organisation est potentiellement menacée par des actions susceptibles de mettre en péril la qualité de la confiance dans sa capacité à protéger des informations sensibles.

Ces actions de personnes agissant contre les intérêts de l'organisation, prennent des formes très variées : diffusion d'informations confidentielles par malveillance, ignorance ou insouciance, vol ou copie de documents, intrusion dans les systèmes d'information, fouille de poubelle, extorsion par la menace, le chantage, la corruption, la subornation ou la manipulation, etc.

Il existe également des situations difficilement maîtrisables pouvant conduire à une diffusion non contrôlée d'informations : réponse à des appels d'offres, enquêtes statistiques, sondages ou demandes de renseignements téléphoniques, rotation de personnel «ayant eu à en connaître», prises de participation indirectes dans le capital, pour les entreprises partenaires, etc.

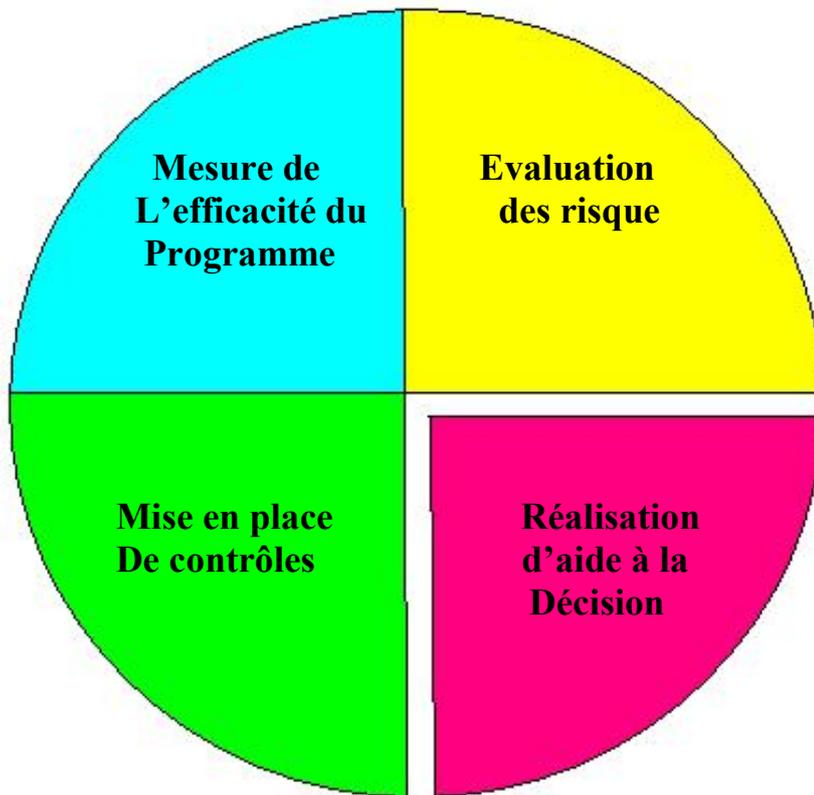
4-4-Les menaces intentionnelles

Les menaces intentionnelles sur l'ensemble des infrastructures, des organisations, le personnel et les composants, les processus, le stockage, la transmission, l'affichage, la dissémination, et les actions concernant l'information.

4-5-Les poursuites judiciaires

Des dysfonctionnements ou des délits commis au sein de l'entreprise peuvent entraîner des recours en justice de la part du personnel ou de concurrents.

Si les dispositions sont inappropriées ou insuffisantes, en matière de gestion des systèmes d'informations, les conséquences peuvent être plus ou moins grave.



- Définir les exigences fonctionnelles.
- Identifier les solutions de contrôle
- Comparer la solution aux besoins.
- Estimer la réduction des risques
- Estimer le coût de la solution
- Sélectionner une stratégie de réduction des risques.

FIGURE 1
Processus d'aide à la décision
6

⁶ Site internet WWW.google.fr

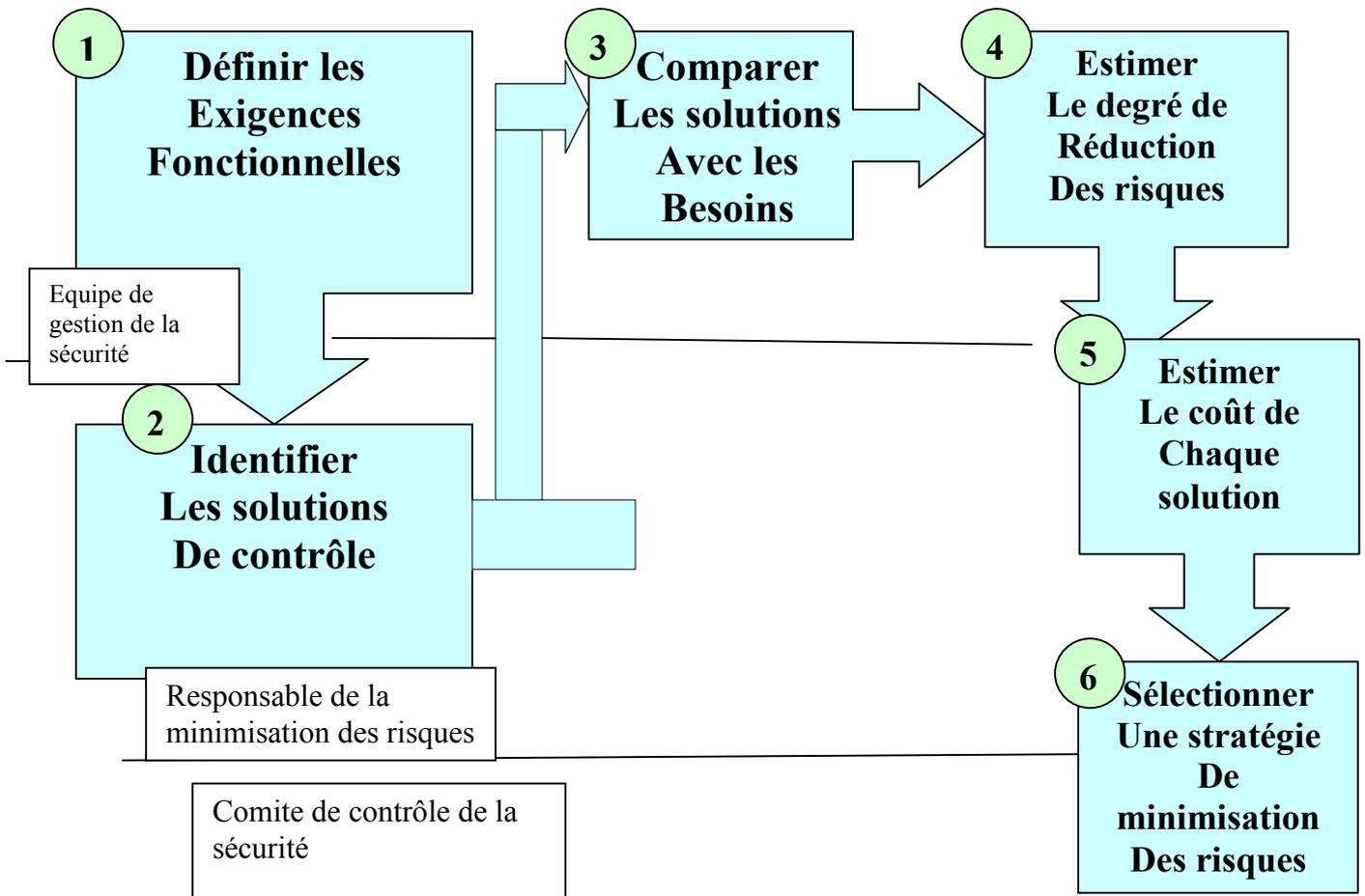


FIGURE 2
LES ESCAPES D'AIDE A LA DECISION

⁷ site internet www.google.fr

SECTION 3: LA DECISION AU SEIN DU GROUPE

1-Notion sur le groupe :

L'étude de l'activité des groupes nationaux et multinationaux est devenue l'un des objets fondamentaux de l'analyse économique. C'est à partir de cette constatation, que nous allons préciser et expliquer le groupe.

1-1-Definition et organes du groupe :

D'un point de vue économique, un groupe est composé d'un ensemble d'unités juridiquement autonomes qui dépendent d'un même centre de décision appelé société -mère. Très généralement, la relation de dépendance qui résulte de cette organisation s'inscrit dans la perspective d'une stratégie globale de développement et se traduit par la détention directe ou indirecte de droit de vote dans le capital de plusieurs sociétés.

Le terme groupe a aussi une définition très précise en consolidation comptable pour désigner l'ensemble constitué par la maison mère et les entreprises qu'elle contrôle de manière exclusive.

Le groupe se définit par l'encyclopédie de comptabilité et contrôle de gestion comme « c'est par référence aux liens multiples et variés qui mettent les sociétés d'un groupe sous le contrôle d'une même unité de décision que l'on peut juger de la façon dont la réglementation identifie les sociétés dont les comptes participeront au processus d'élaboration des comptes de groupes et définit ce qu'il est convenu d'appeler le périmètre de consolidation »⁴⁸.

Le groupe de sociétés est une pluralité d'entités juridiquement indépendantes soumises à une direction unique ou comme une pluralité de sociétés dominées effectivement par l'une d'elles dans le but de la maximisation du profit de l'ensemble.

¹ B.Colasse« Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », p 569, audit sous la direction de Bernard COLASSE, édition économisa 2000.

Le groupe comprend donc une entité dominante la société mère, des entités contrôlées ou dominées et les filiales. Une entité dominante est celle qui exerce une influence déterminante sur une autre entité.

Bien que la notion de groupe soit difficile à cerner, nous pouvons en donner la définition suivante, d'après François HAFFEN: « le groupe est un ensemble de sociétés juridiquement indépendantes les une des autres mais en fait soumises à une unité de décision économique »⁴⁹.

Souvent les sociétés d'un même groupe ont leur siège dans des pays différents afin de profiter au mieux des diverses possibilités de développement économique.

Le groupe peut être considéré comme un ensemble de sociétés apparemment autonomes mais soumises à une direction économique unitaire, assumée par une ou plusieurs d'entre elles.

Le groupe de sociétés peut revêtir différentes structures, notamment la structure verticale « groupe de subordination », dans laquelle les sociétés dépendantes sont placées sous le contrôle exclusif de la société mère ou la structure horizontale « groupe de coordination », dans laquelle la direction unique est exercée par une direction collégiale.

Dans la notion d'un groupe résultent trois catégories de liens : les liens juridico-financiers : Se matérialisent par la détention d'une fraction du capital de la société émettrice. Ce critère permet de définir la notion de la filiale .En effet lorsqu'une société détient la majorité du capital d'une autre société, les liens technico –commerciaux : Ça concerne les contrats d'exclusivités de concession. Les liens de personnes : une même personne physique contrôle plusieurs sociétés sans qu'existent entre elles des liens financiers, ne constituent pas des critères justifiant le rattachement au groupe des sociétés contrôlées par ce type de liens.

⁴⁹ François HAFFEN « Le contrôle des filiales dans la stratégie de groupe » édition d'organisation 1999, p 6.

1-1-1-Les Groupes De Sociétés

Le groupe de sociétés est l'ensemble constitué par plusieurs sociétés, ayant chacune leur existence juridique propre, mais unies entre elles par des liens divers en vertu desquels l'une d'elles, dite société mère exerce un contrôle sur l'ensemble et fait prévaloir une unité de décision.

La notion de groupe de sociétés est envisagée en droit algérien au travers des définitions des concepts de filiales, de participation, et de contrôle.

1-1-2-Différentes Structures Des Groupes :

Le groupe se présente comme un noyau de sociétés financièrement liées, exerçant une influence parfois déterminante. Il peut avoir les structures suivantes :

Le groupe verticale : Est constitué par la société mère et les sociétés placées sous son contrôle exclusif.

Le groupe horizontal : Est constitué de sociétés non liées par une relation de dépendance ; soumises à une direction unique résultant ; non de la domination financière de l'une d'elles mais d'une direction collégiales ces sociétés sœurs sont administrées selon les modalités concertées et dans un intérêt commun .

En définitive la définition d'un groupe repose sur deux éléments fondamentaux :

Le premier d'ordre juridique Définition : au sens fiscal, "le Groupe de Sociétés s'entend de toute entité économique de deux ou plusieurs sociétés par actions juridiquement indépendantes dont l'une appelée "société mère" tient les autres appelées "membres" sous sa dépendances par la détention directe de 90% ou plus du capital social et dont la capital ne peut pas être détenu en totalité ou en partie par ces sociétés ou a raison de 90% ou plus par une tierce éligible en tant que société mère"(Article 138 bis du code des impôts directs et taxes assimilées).

Le second, d'ordre économique insiste sur les rapports de pouvoir leur hiérarchie et par voie de conséquence sur l'existence d'un centre de décision unique.

Une des différences qui oppose le mieux un groupe à une entreprise peut se résumer dans le rôle qui est assigné à la fonction financière. Dans l'entreprise cette fonction est étroitement coordonnée avec les autres fonctions de l'entreprise ; dans le groupe au contraire cette fonction ; parce que considérée comme stratégique est séparée des autres fonctions .Elle est gérée centralement par la société mère du groupe qui en fait sa principale activité .Dès lors, les sociétés filiales se voient confier par délégation et décentralisation les autres fonctions traditionnelles de l'entreprise.

Qu'il s'agisse d'un groupe multinational ou à assise locale ; d'un groupe public ou d'un groupe privé ; d'un groupe industriel ou d'un groupe financier ; dans tous les cas de figure, c'est la société mère du groupe qui gère en principe l'allocation centrale des capitaux.

Dans l'immense majorité des cas les sociétés filiales représentent les cadres juridiques adéquats pour la réalisation de la fonction commerciale.

1-1-3-Societe- Mère :

D'après François HAFFEN ⁵⁰« un groupe est un ensemble de sociétés ayant chacune leur autonomie juridique mais tenues sous la dépendance d'une société tête de pont, dite société mère ».

La société mère est une société dominante qui exerce son influence déterminante sur une ou plusieurs sociétés dans le but de la maximisation du profit de l'ensemble.

Le rôle de la société mère, à la fois un rôle industriel et financier, regroupe alors des activités économique identiques, proches ou complémentaires tout en exerçant elle même une activité industrielle et en conservant des actifs industriels .Parfois, elle conserve ses actifs mais n'assume pas elle même leur gestion.

L e plus souvent la société mère joue un rôle exclusivement financier, elle porte alors le nom de holding.

En résumé le rôle de la société-mère est généralement le suivant :

- Créer et maintenir une culture de groupe identifiée et forte.
- Gérer les ressources financières des filiales, principalement prendre en charges les opérations du haut de bilan.

⁵⁰ François HAFFEN « Le contrôle des filiales dans la stratégie de groupe » édition d'organisation 1999.

- Assurer les relations avec les investisseurs financiers et bâtir une communication adaptée.
- Etudier et choisir les axes de développements stratégiques.
- Approuver les plans opérationnellement.

1-2-La Filiale

1-2-1 - Définition De La Filiale

Art. 729. - (Ordonnance n° 96-27 du 9 décembre 1996 - JO n° 77)⁵¹ : « Lorsqu'une société possède plus de 50% du capital d'une société, la seconde est considérée comme filiale de la première. Une société est considérée comme ayant une participation dans une autre société, si la fraction du capital qu'elle détient dans cette dernière est inférieure ou égale à 50% ».

La filiale ou la société filiale est une société dépendante sur laquelle une autre société exerce une influence déterminante, qui a pour but la maximisation du profit de l'ensemble du groupe.

Par société filiale, on entend toute société, assurant l'exploitation d'une ou de plusieurs succursale d'une autre société, se trouve placée sous la dépendance ou la direction de celle-ci.

Le pourcentage minimal de participation de la société-mère dans le capital de la filiale doit être de 10%.

La notion de filiale possède un contenu plus large , il est donc inutile de distinguer plusieurs seuils de participation, tout d'abord les filiales à 100% c'est à dire les EURL dont l'associé unique est une société , les filiale constituée sous cette forme ne devrait pas entraîner de difficultés, leur fonctionnement sera encore plus aisé si la société mère accepte de se porter caution de son EURL . Lorsque la filiale est une société anonyme la société mère ne peut pas détenir la totalité du capital.

Le processus de filialisation d'une unité de production ou de service est donc une opération de réorganisation juridique de l'entreprise qui, à court terme n'a aucune incidence sur le processus de production.

⁵¹ Code de commerce page 514

1-2-2 : L'importance de la création d'une filiale

La filiale est une société juridiquement indépendante mais placée sous la direction d'une société mère.

En dépit des nombreuses recherches déjà réalisées, diverses hypothèses sont à tester pour installer plus sûrement les raisons du choix de la création d'une filiale.

En effet la constitution d'une filiale permet :

- de partager les risques ; puisque chaque société a au moins théoriquement son propre passif et ne répond pas des dettes des autres.
- de faciliter la gestion en déconcentrant les organes de décision tout en centralisant les objectifs. La direction du groupe fixe les buts qu'il convient d'atteindre ; mais laisse à chaque société la liberté dans les moyens d'exécution.
- de parvenir à une structure souple et adaptable .Les filiales sont des instruments commodes pour faire à l'aide de simples cessions d'actions des opérations de partage d'influence ou de transfert d'une branche d'activité à des groupes voisins ou concurrents.

Sur le plan, économique les objectifs d'une politique de filialisation sont nombreux, de natures différentes .Parmi ces objectifs nous pouvons citer :

- La grande dimension d'une entreprise est liée soit à des phénomènes technologiques soit à des phénomènes de marché ; dans ce contexte il sera possible de mettre en évidence un nouveau mode de structuration et d'organisation liées aux différentes structures productives.
- La pénétration de nouveaux marchés ;
- Le renforcement de la position de l'entreprise sur son marché actuel ;
- L'acquisition d'une expérience ou d'un savoir faire que l'entreprise ne détient pas ;
- L'obtention de ressources financières complémentaires par le biais des filiales dégageant des résultats importants et surtout dans le cas d'une création de filiale sous forme de sociétés mixtes avec des partenaires étrangers ;
- Permettre l'exercice d'un réel contrôle de gestion des entités à filialiser ;
- L'optimisation de la trésorerie des entreprises du groupe ;
- la rationalisation des effectifs des entreprises du groupe ;

- le processus de filialisation peut rendre les entreprises flexibles et les rapprocher de leur clientèle ;
- les filiales peuvent conduire à la création d'emplois ;
- la création de filiales appelées à prendre en charges l'ensemble des activités et métiers connexes aux métiers de base des entreprises permettra certainement une meilleure intégration de l'économie nationale ; ainsi la prise en charge des activités connexes de l'entreprise peut la rendre flexible et plus proche de son marché ;
- la stabilité de l'environnement ; les filiales communes sont plutôt choisies au sein d'environnement stables, les profits potentiels sont restreints dans le temps, l'implantation de filiales à l'étranger peut correspondre à deux stratégies bien distinctes .Il peut s'agir :
 - d'une substitution à l'exportation devenue insuffisante, non rentable dans le but de satisfaire le marché d'un pays tiers.
 - d'une stratégie plus ambitieuse consiste à abandonner le clivage habituel

Les conséquences de la filialisation peuvent être appréhendées de deux points de vue : marché domestique, marché étranger et à tirer parti globalement des différences économiques.

Lorsque les activités internationales atteignent une certaine taille à caractère mondial de la stratégie apparaît le clivage : marché domestique /marché étranger s'estompe et une conception de la stratégie qui transcende les frontières nationales tend à se faire jour .Exp. : si l'objectif est d'optimiser au niveau mondial la fabrication d'un produit, l'implantation sera décidée en fonction de considérations de coûts des facteurs de production, sans référence à une demande solvable pour le produit considéré dans le pays d'implantation, la filiale devient une unité spécialisée pour la filiale l'équipe dirigeante se trouve impliquée directement par les résultats qu'elle obtient pour l'entreprise – mère à l'origine de la filialisation elle se débarrasse des affaires inhérentes à la gestion opérationnelles directe . Elle peut ainsi se consacrer à la gestion stratégique de son portefeuille.

2- La Gestion de la filiale au sein du groupe

2-1-Les relations entre filiale et société- mère :

Les relations de complémentarité entre la société –mère et ses filiales, depuis quelques années les débats qui mobilisent les esprits.

Chaque filiale possède une personnalité morale aussi complète que si elle était indépendante du point de vue économique que juridique et une autonomie patrimoniale .Tout d’abord nous insistons en général sur la notion de centralisation de la prise de décision.

La notion de centralisation de la prise de décision consiste essentiellement à rendre compte du partage des responsabilités en matière de prise de décision entre la société mère et une ou plusieurs filiales. Une filiale décentralisée est celle qui jouit d’un degré élevé d’autonomie par rapport au siège social en matière décisionnelle, sans considérer la manière dont sont prises les décisions à l’intérieur de cette filiale.

Néanmoins, le mécanisme de la prise de décision entre sociétés –mères et filiales est encore mal connu.

La centralisation n’est pas un fait directement mesurable .Dans la pratique la grande majorité des décisions sont le résultat d’un processus de consultation ou de négociation et il est alors difficile de déterminer l’influence respective de la filiale et de la société –mère.

Du point de vue qui préoccupe, l’entreprise n’est pas un milieu homogène, toutes les fonctions ne sont pas également centralisées. Il n’existe même pas, dans chaque fonction certains domaines qui, traditionnellement, sont plutôt centralisés, alors que d’autres sont laissés à la discrétion de la filiale.

Enfin, il convient de définir avec exactitude les décisions sur lesquelles doit porter le jugement de centralisation, c’est à dire celles qui sont suffisamment importantes pour qu’une maison -mère envisage éventuellement de s’en réserver l’exclusivité.

2-1-1-Enjeux et contraintes des relations filiale et société- mère :

Généralement, l'auditeur qui a pour objet d'analyser les risques, doit s'assurer que :

a- la filiale est soumise à un environnement différent de l'environnement de la société- mère surtout, si celle ci est implantée à l'étranger.

b- la filiale doit faire comprendre ces différences à la société- mère : la société –mère s'avère être, réticente aux changements à apporter aux produits et à leur commercialisation.

Dans certains cas, la réussite de la filiale peut même conduire la société-mère à des réactions d'incompréhension, notamment lorsque la taille de la filiale excède la société- mère.

c-La société-mère doit être fortement impliquée dans les choix de sa filiale : si la société-mère doit être pertinente, compte tenu du long délai qui sépare l'installation des premières bénéfiques, si elle doit également comprendre les contraintes spécifiques du marché, elle doit cependant être fortement liée dans l'expérience menée par sa filiale.

Du coté de la filiale, il est essentiel que celle-ci associe le plus possible la société – mère dans l'examen de ses choix, et qu'elle l'en informe régulièrement.

enfin, dans une optique évolutionniste de cycle de vie des filiales , nous pouvons considérer que les « jeunes » filiales ou encore les premières implantations seront fortement dépendantes de la société –mère .En effet, les liens d'échanges peuvent être relativement intenses compte tenu des approvisionnements nécessaires au démarrage d'activité . A l'inverse, plus la filiale est mature et intégrée dans un réseau international, et plus elle sera autonome vis-à-vis de sa société –mère.

2-1-2-L'organisation Des Relations Société –Mère Et Filiale :

Elle comporte les éléments suivants :

2-1-2-1-Le choix de la structure de direction : dans cette section, nous allons analyser dans les différentes fonctions la notion de centralisation de la prise de décision.

a- L'organisation et la gestion du personnel : Sont donc nettement plus décentralisées que les autres fonctions.

- En matière d'organisation, la filiale est en pouvoir de changer son organisation telle décrite dans l'organigramme officiel sans autorisation préalable de la société –mère, et libre de déléguer les tâches et emplois en fonction de ses besoins.

- Dans le domaine du personnel, la gestion est partagée entre la société -mère et la filiale, et pour la négociation des conventions collectives relève de la compétence de la filiale.

b- la fonction production : Elle apparaît comme étant la plus décentralisée, donc pour le choix des fournisseurs, les filiales se considèrent libres, et fixent seules leurs volumes de fabrication. Par contre la fixation et l'extension de la gamme des produits est, soit imposée par la société-mère, soit soumise à l'autorisation de celle-ci. Quant à l'autonomie en matière de fixation des prix à l'intérieur du groupe, les filiales se considèrent totalement indépendantes.

c- la fonction marketing : La décision marketing ne dépend que des autorités de la filiale

d- la fonction finance : C'est la plus centralisée, donc en matière d'investissement, la décision est principalement du ressort de la société –mère, sauf si le montant de l'investissement est faible.

Lorsqu'il est nécessaire pour la filiale d'obtenir des financements à long terme, la décision appartient à la société –mère, par contre les décisions concernant les financements du cycle d'exploitation sont décentralisées.

2-1-2-2 la répartition des compétences entre société –mère et filiale :

La société –mère doit sélectionner des objectifs précis pour sa filiale, sans intervenir sur les moyens d'y parvenir. Elle doit ainsi effectuer les grands choix de politique de développement, ainsi que le contrôle financier de sa filiale.

La filiale doit, pour sa part, informer régulièrement la société-mère sur l'évolution à court terme, à l'aide de rapports mensuels auquel s'ajoutera un rapport annuel révisé en cours d'année.

2-2-Le Contrôle De La Filiale

La nécessité d'un contrôle efficace par un groupe de ses filiales et particulièrement d'actualité, compte tenu de nombreux dysfonctionnements de contrôles constatés de certaines filiales de groupes importants.

A cet effet, l'auditeur doit particulièrement apporter des propositions et recommandations pour éviter ces dysfonctionnements et répondre à des préoccupations fréquentes :

- Comment assurer le contrôle des filiales sans en brider l'initiative ?
- Jusqu'où pouvons-nous aller en matière de contrôle de filiales sans risquer d'être considéré comme dirigeant de fait, avec les responsabilités et les risques correspondants ?
- Comment faire pour éviter que les dirigeants des filiales et participations n'aient tendance à « cacher leur copie » ?
- Comment faire pour éviter que le système d'information remontant des filiales ne soit trop complexe ?
- Quelle organisation de contrôle faut-il privilégier en fonction de sa propre structure de groupe ? Faut-il adapter l'organisation au contrôle ou le contrôle à l'organisation ?
- Le contrôle d'une filiale à l'étranger est-il spécifique ?
- Suffit-il d'un bon contrôle interne pour mettre le groupe à l'abri de mauvaises surprises ?

Le contrôle consiste à s'assurer que :

- La décision a bien été prise correctement.
- Le déroulement des événements et résultats découlant des décisions est conforme à ce qui est prévu,
- Des mesures correctives éventuelles ont été ou seront prises,

Pour cela l'auditeur, doit s'assurer de :

A -l'orientation fondamentales du contrôle des filiales :

A-1-contrôler le management des filiales :

Ce contrôle s'effectue par, la vérification du choix initial des dirigeants, et si la direction générale du groupe a un rôle important dans la définition de la politique générale et fixation des objectifs, la stratégie opérationnelles relève du management de la filiale.

A-2-Contrôler La Stratégie Des Filiales :

La priorité principale de la direction générale de la société-mère est d'intégrer la stratégie des filiales dans celle du groupe.

A-3-Développer La Synergie Entre Les Différents Acteurs De Contrôle

Lorsque nous recensons les divers acteurs qui participent au contrôle des filiales, nous constatons qu'ils sont extrêmement nombreux, que ce soit à l'intérieur du groupe ou à l'extérieur de celui-ci.

Pourquoi avec tant de contrôleurs de haut niveau qui se penchent sur les filiales, nous constatons des dysfonctionnements graves pour le groupe, peut être c'est du au fait que ces contrôleurs travaillent d'une manière indépendante.

A-4- optimiser l'action des différents acteurs de contrôle :

L'objet de l'auditeur est d'examiner plus en détail le rôle et les limites d'intervention de chaque acteur de contrôle des filiales, dans l'objectif d'une recherche d'optimisation de leur action individuelle.

B- La mise en place du contrôle des filiales

La mise en place du contrôle des filiales, nécessite: d'abord, la maîtrise du matériau de base du contrôle d'information en provenance des filiales existe, ensuite l'optimisation des outils d'approche globale des filiales et surveillance de leurs propres procédures de contrôle, enfin, l'organisation du contrôle adapté à la structure générale du groupe.

3- La Dissolution De La Filiale :

3-1-Les Causes De La Dissolution De La Filiale (Echec De La Filiale)

Il faut noter tout d'abord que la dissolution des filiales d'un groupe n'a aucune raison d'être fondamentalement différente de ceux d'une société isolée. Tout au plus nous pourrions dire qu'ils sont susceptibles d'être amplifiés ou réduits par l'appartenance à un groupe :

Amplifiés, car les filiales de groupes présentent une plus grande sécurité financière qu'une société isolée et peuvent ainsi se permettre de prendre plus de risques et de se tolérer des écarts de gestion plus importants.

Réduits, car les filiales de groupe bénéficient de l'expertise du groupe, notamment en matière de stratégie, et sont soumises à des contrôles stricts et fréquents de leur société-mère.

Les causes de dysfonctionnements des sociétés (comme les raisons de leur succès) sont très nombreuses et quelque peu difficiles à classer compte tenu des nombreuses interférences qu'elles ont les unes avec les autres. Cependant, lorsque nous analysons les défaillances d'entreprises, nous constatons qu'elles peuvent être regroupées en deux grandes familles : les causes stratégiques et les causes de défaillances humaines de gestion.

Les causes stratégiques se décomposent en causes externes (modification du marché et de l'environnement) et internes (erreurs stratégiques : mauvais choix, sous-estimation des enjeux). Le regroupement de ces deux rubriques est justifié par le fait qu'à toute modification du marché doit correspondre une adaptation stratégique interne.

Les causes de défaillances humaines dans la gestion, concernent toutes les fonctions de l'entreprise : générale, commerciale, financière et sociale.

D'autres effets négatifs :

- La réduction de la flexibilité stratégique du fait du respect des directives,
- Les coûts liés à la coordination et au contrôle conjoint qui peuvent conduire à l'inefficience,

- L'accès à des informations stratégiques plus secrètes de la part de la filiale qui remet en cause les plans prévus,
- L'arrivé du terme,
- La réalisation ou l'extinction de l'objet de filiale,
- Absence de la personnalité morale des groupes,
- Cessions de contrôle du groupe,
- Politique de communication au sein du groupe en difficulté.

3-2 - Les conséquences de la dissolution de la filiale

Dans le cas ou la filiale est en difficulté, il est en général prévu d'appliquer un plan de redressement que la société-mère souhaitera contrôler de très près.

La société-mère, par l'intermédiaire de ses contrôleurs assure alors, au delà du contrôle financier, un contrôle de gestion.

L'organisation même du contrôle est aussi renforcée, la filiale étant mise sous surveillance avec des réunions de suivi et utilisant les indicateurs de progrès à court terme.

Le groupe peut aussi assortir son soutien financier éventuel, si cela n'a pas donné de résultat, alors cette filiale est face à une dissolution, qui entraînera :

A l'égard des sociétés du groupes : dans l'état actuel de notre législation, le groupe est essentiellement une situation de fait.

La société-mère et les filiales ont chacune la personnalité morale et tous les attributs qui en découlent, cette indépendance a d'ailleurs été voulue par les membres. La filiale doit aussi avoir une appellation, un siège et une nationalité, et tous les organes qui existent dans la forme de la société.

Par conséquent, à s'en tenir aux apparences juridiques, la filiale est une société comme les autres. Cette similitude se rencontre même dans le cas d'une filiale constituée sous forme d'une EURL, la société-mère est le seul associé.

A l'égard des tiers : l'autonomie juridique des société du groupe est aussi, en principe, sauvegardée à l'égard des tiers .Les conséquences en sont nombreuses.

Puisque chaque filiale a ses organes propres, le président du conseil d'administration de la société -mère n'a pas qualité pour représenter les filiales.

De même, puisqu'il y a indépendance juridique, la société-mère ne peut pas exercer les droits appartenant à sa filiale, ou inversement.

A l'inverse, et toujours en raison de cette autonomie juridique, la société-mère n'est pas, en principe, tenue d'exécuter les obligations contractées par sa filiale, ou réciproquement. Enfin, d'une manière générale, les sociétés d'un même groupe doivent être considérées comme des tiers les unes par rapport aux autres. Par conséquent, les interdictions applicables à la société-mère ne s'étendent pas à la filiale.

Dans une société de capitaux qui détient plusieurs filiales, si cette dernière est face à un déficit fiscal, donc, la compensation des pertes et des bénéfices s'effectue automatiquement, pour les filiales qui sont installées dans le même pays de la société-mère, par simple sommation. Le seul problème qui se pose pour les filiales implantées à l'étranger.

Les groupes ayant des filiales déficitaires relevant de l'impôt sur les sociétés peuvent, en l'absence d'agrément, recourir à des actions tactiques au coup par coup comme la manipulation des prix de transfert et l'abandon des créances.

Ce type d'action tactique suppose l'existence d'une créance d'une société-mère sur sa filiale. Si cette dernière vient à être déficitaire, la société-mère supposée bénéficiaire, peut avoir intérêt à abandonner sa créance. Cet abandon entraîne, sous certaines conditions, l'apparition de pertes chez la société-mère.

Les abandons de créance à caractère commercial supposent qu'aux liens financiers d'une société-mère avec sa filiale s'ajoute des relations commerciales.

Les abandons de créance à caractère financier concernent les sociétés d'un groupe qui n'entretiennent pas de relations commerciales. Le cas typique est celui d'un holding qui a fait un prêt à sa filiale et qui décide d'annuler la créance si cette filiale vient de connaître des difficultés et à faire des pertes. Du point de vue comptable : la société-mère annule sa créance et enregistre une charge financière.

Conclusion :

Prendre des décisions est le travail le plus important du manager ; c'est aussi le plus difficile et le plus risqué. Une mauvaise décision en management peut en effet avoir de sévères conséquences sur l'ensemble de l'exploitation, pour cela les décideurs ne cherchent donc pas à tout prix la rapidité dans une prise de décision, au contraire, la virtuosité dans la manipulation d'un grand nombre de variables et pour eux le signe d'un esprit qui manque de rigueur.

Les chefs d'entreprise savent lorsqu'une décision doit se fonder sur la théorie et lorsqu'elle doit être pragmatique, adaptée à la situation du moment, ils savent que la décision la plus difficile est de choisir entre le bon et le mauvais compromis, et ils ont appris à les distinguer, puisque dans la plupart des cas, que ce soit dans la vie courante ou dans le cadre de la gestion d'entreprise nous devons choisir parmi un ensemble d'actions possibles.

Aujourd'hui, les grandes entreprises ont le plus souvent une structure de groupe avec de nombreuses filiales. Cette forme d'organisation introduit certes des contraintes, néanmoins le mécanisme de la prise de décision et les relations entre maison-mère et filiales.

CHAPITRE III

ETUDE EMPIRIQUE

INTRODUCTION :

Ce chapitre se propose d'étudier en premier lieu, l'audit interne et son évolution en Algérie, pour ensuite montrer l'importance de la fonction audit interne au sein du groupe ERCO.

SECTION 1 : LA FONCTION AUDIT INTERNE EN ALGERIE :

1- Historique De La Fonction Audit Interne :

Au cours de ces dernières années, l'entreprise publique Algérienne s'est trouvée exposée à de fortes turbulences qui ont ébranlé beaucoup de ses certitudes.

D'assainissement en assainissement et de restructuration en restructuration, les entreprises publiques ont pensé un moment que l'état se devait de résorber tous les déficits et d'excuser toutes les insuffisances en raison de ses nombreuses injonctions et encore et surtout en raison d'insolvabilité avérée.

Pour beaucoup d'entreprises qui n'ont pas su ou compris en son temps que les réformes de l'économie engagée dès 1988, étaient appelées à s'approfondir et s'enraciner, parce que simplement l'économie mondiale se restructurait, se sont retrouvées fragilisées.

Il est bien facile d'expliquer aujourd'hui et à posteriori, ces nombreuses insuffisances de l'entreprise publique dont paradoxalement certaines étaient correctement encadrées et outillées en structures d'alerte et de surveillance (Audit et contrôle de gestion).

Aujourd'hui, il faut souhaiter que les cadres des entreprises aient compris que rien n'est acquis d'avance et que la gestion des entreprises relève autant de connaissances didactiques probantes que de l'art de conduire les organisations.

La structure audit est par conséquent un outil privilégié chargé d'assurer tant la protection et la sauvegarde du patrimoine, que l'amélioration des performances. Ceci ne peut se réaliser donc que par une définition précise de ses missions, de ses programmes et de ses méthodes. La pratique de l'audit est appelée encore à connaître de grandes applications, résultat des exigences des investisseurs et comme outil d'aide à la gestion.

La naissance de la fonction audit interne en Algérie est une fonction récente, elle est passée par plusieurs étapes. Durant la période de colonisation, l'appel à un commissaire aux comptes ne se réalisait que pour les sociétés les plus importantes. Après l'indépendance, c'est l'ordonnance N°69/107 portant loi des finances pour 1970 et son décret d'application qui définissait les missions et obligations des commissaires aux comptes. L'instruction N°3 du Ministère des finances confiait à ce ministère la responsabilité de désigner des commissaires aux comptes, chargés de vérifier la comptabilité des entreprises publiques et semi-publiques. La loi n° 80/05 du 1^{er} Mars 1980 accorde le monopole du contrôle légal des comptes des entreprises publiques à la cour des comptes. Cette loi abroge les textes précédents pris en application de l'ordonnance n°69/107.

La loi n° 88/01 du 12 Janvier 1988, portant orientation sur les entreprises publiques économiques (EPE), appelle les entreprises à organiser et renforcer la structure audit et notamment son article 40 qui dispose : « Les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et renforcer les structures internes d'audit d'entreprises et d'améliorer d'une manière constante les procédés de fonctionnement de gestion ».

La loi d'orientation⁵² sur les entreprises publiques économiques précise, que celles-ci sont tenues d'organiser et de renforcer des structures « d'audit d'entreprises » et d'améliorer d'une manière constante, leur procédé de fonctionnement et de gestion. Il est mis en évidence, que cette amélioration passe en priorité par la mise en place et le développement des structures d'audit, dans les deux directions possibles : audit d'entreprise interne et indépendant.

Nous constatons ainsi que, la loi n°88/01 réhabilite tant la fonction de commissariat aux comptes en tant qu'activité indépendante et de premier plan dans la surveillance et la moralisation de l'information financière que celle de l'auditeur interne.

⁵² Loi 88.01 du 12.01.88 portant orientation des entreprises publiques économiques art.40

L'assainissement des entreprises exige l'identification et la mobilisation de l'expertise nationale nécessaire et appropriée et de qualité pour les travaux d'audit. Contrairement d'autres mesures de diverses sources ont du encore inciter les entreprises à la mise en place de structures d'audit de nature à accompagner et conforter leur redressement.

Selon une communication de société nationale de comptabilité SNC⁵³, si le contrôle interne est le système au sein d'une entreprise qui lui permet de fonctionner correctement et de respecter les lois et règlements, l'audit se définit comme étant une fonction indépendante à l'intérieur d'une entreprise pour l'évaluation périodique de ses activités pour le compte de la direction générale ou du conseil d'administration.

En effet, en envisageant la nouvelle organisation de l'entreprise publique économique constituée en la forme de société par action SPA mais structurée autrement par rapport à ce qui a été prévu dans la loi 88-01⁵⁴, l'objectif est, finalement de trouver réponse au problème de la gestion.

L'entreprise publique économique n'est pas le produit des circonstances ; et les rapports de forces internes/internationaux sont tels que, à moyen terme, nous pouvons aboutir à l'étranglement de l'entreprise publique. Dans l'immédiat, le risque est de voir les règles du jeu de l'autonomie, mais également celles de l'économie de marché, se retourner contre l'EPE elle même tant il est vrai que l'application des règles de commercialité et de rentabilité financière rend l'EPE plus vulnérable et dépendante.

Vulnérable sur le marché national lorsqu'elle devra entrer en compétition avec les firmes privées locales pour l'écoulement des produits.

Vulnérable sur le marché national lorsque l'EPE devra entrer en compétition avec les entreprises privées pour le financement des investissements. La banque n'étant plus une banque d'état, mais une banque commerciale, aura donc à se soucier du risque de non remboursabilité.

⁵³ Hamini ALLEL « Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable » page 35

⁵⁴ Revue algérienne de comptabilité et d'audit n°9 1^{er} trimestre 1996.

Dépendante, mais cette fois sur le marché international à l'égard des firmes multinationales pour l'écoulement de sa production.

Pour toutes ces raisons, L'EPE devra se contrôler elle-même et de façon permanente. La mise en place d'un contrôle interne à l'entreprise est d'autant plus nécessaire que toute idée de contrôle externe au sens d'ingérence de tiers dans la gestion de l'EPE est totalement exclue. Par ailleurs, le risque de privatisation de l'EPE pour défaut de résultat, ou pour défaut de rentabilité financière de l'entreprise est imminent si l'audit interne n'est pas développé.

L'évolution actuelle de l'EPE engagée dans les processus de restriction- filialisation et privatisation des modes de gestion appelle à la réactivation de la fonction d'audit interne- activité indépendante voire même à repenser son mode de fonctionnement, tant les actes de gestion demandent à être appréciés et les choix stratégiques et organisationnels à être justifiés.

Autrement dit, la question de l'évolution de l'organisation et de la gestion de l'EPE rejoint celle de l'amélioration des procédés de fonctionnement des structures internes d'audit d'entreprise.

2-L'évolution de la fonction audit interne :

A l'intérieur des EPE, l'audit interne, en tant qu'activité indépendante d'appréciation du contrôle des opérations et dont le champ de compétence lui permet d'aller jusqu'à la remise en cause des actes de gestion des managers, n'est pas développé pour ne pas dire totalement ignoré. La relation audit et management n'est pas conjugué pour permettre à l'EPE d'être une entreprise moderne, d'aller de l'avant, d'être performante et compétitive aussi bien au plan national que sur le marché international. L'organisation efficace de l'audit interne est pourtant d'une extrême importance dans le contexte actuel d'économie de marché, dans lequel l'EPE est appelée à jouer un rôle. Pour cela, elle devra éviter les pratiques anticoncurrentielles, éviter les infractions aux dispositions législatives et réglementaires, échapper aux cas de concurrence déloyale...

En terme de stratégie des affaires, la démarche managériale se doit d'intégrer l'audit interne pour faire face aux multiples contraintes (financières, de commercialité, technologiques, de participation et filialisation,..) qui posent à chaque fois, de nouveaux problèmes à l'EPE.

La gestion des risques d'entreprise est le rôle crucial de la fonction audit interne, a cet effet, une rencontre organisée par l'Association des auditeurs et consultants internes algériens (AACIA) et le cabinet international d'audit et de conseil Deloitte (Deloitte Touche Tohmatsu), ayant pour thème "l'Audit interne et le Risk management au cœur du dispositif de maîtrise des risques". Dans leur exposé, les animateurs ont ainsi présenté la relation entre la gestion globale des risques et la fonction d'audit interne, les entreprises devant, pour se développer sur leurs marchés, constamment améliorer la maîtrise de leurs risques et leur efficacité opérationnelle. Spécialistes des risques et des contrôles, les auditeurs internes peuvent, ainsi, contribuer de façon importante à la maîtrise des risques de l'entreprise. Ils peuvent guider le management dans la définition des objectifs et l'établissement des systèmes de gestion des risques. Ils sont légitimes sur les phases de contrôle de qualité du processus de maîtrise des risques. Ils peuvent intégrer des groupes de réflexion ou ateliers pluridisciplinaires chargés de statuer sur les processus de maîtrise des risques, en termes de prise de décision collective et rapport d'expertise, pouvant mettre à la disposition des outils et techniques d'analyse des risques et des contrôles, les auditeurs internes doivent être des promoteurs du processus de management des risques. En fait, la fonction audit interne a évolué de son rôle traditionnel de "gardienne des intérêts" de l'entreprise vers une organisation regroupant un véritable vivier de consultants internes menant des missions dans les domaines opérationnels et stratégiques de l'entreprise, les plus variés, avec pour objectif final la création de valeur ajoutée pour l'entreprise. Certes, le renforcement du dispositif de contrôle interne devient une préoccupation majeure des dirigeants algériens, l'avenir de la fonction en Algérie s'annonçant "prometteur" selon l'AACIA qui relève le développement d'un mouvement associatif, le rôle de relais que joue cette association, outre la formation de plus de 300 auditeurs internes à ce jour dans le cadre de cycles longs et en Europe. Cela étant, malgré les avancées enregistrées, le rôle pionnier de l'Algérie qui a conféré un aspect d'obligation légale à cette fonction, l'institution de comités d'audit au niveau d'établissements financiers et de sociétés nationales, en tant qu'émanations des conseils d'administrations, et l'élargissement de la fonction de contrôle et d'audit interne, l'AACIA constate néanmoins que cette fonction continue de souffrir de la persistance de plusieurs lacunes et insuffisances.

Soit, un positionnement inadéquat, un sous-dimensionnement et, parfois, une utilisation à des fins autres (règlement de comptes...) autres que celles édictées par les normes professionnelles, mais aussi en termes de recommandations insuffisamment appliquées, des déficits en formation et en supports documentaires et une perception négative des auditeurs par leurs collègues des autres fonctions dans l'entreprise.

La fonction d'Audit a été rappelée comme étant une fonction de contrôle du contrôle de la gestion. Le cabinet Deloitte accompagne déjà Sonatrach dans l'organisation et le développement de la fonction d'Audit interne. Ce système doit s'appuyer sur les outils que sont le contrôle interne pour protéger les actifs de l'entreprise et s'assurer de ses performances et l'audit interne qui permet d'évaluer la conformité et la pertinence du système de contrôle interne ainsi que la réalisation de missions de vérification des comptes ou de la gestion. Pour le ministre, « tous les responsables sont concernés par la qualité des contrôles développés au sein de leur entreprise afin d'éviter, sinon limiter, les risques de défaillance et optimiser l'efficacité des opérations. Avec l'ouverture de l'économie, l'entrée en application de l'accord d'association avec l'Union européenne et la prochaine adhésion à l'Organisation mondiale du commerce (OMC), les entreprises algériennes qu'elles soient publiques ou privées devraient s'intéresser sérieusement aux outils modernes du contrôle pour se prémunir de certains risques et pour certaines d'entre elles du risque de disparaître.

Résumé de l'étude faite par le maître HAMIDI HAMID concernant l'audit interne en Algérie.

Son intervention s'inscrit dans le cadre d'un premier objet d'abord, puisque ses propos consisteront à monter l'importance de la fonction audit interne, en tant que fonction stratégique d'une gestion rationnelle et vu l'organisation de l'EPE en la forme de société par action (SPA), d'autre part, en tant que fonction stratégique prospective, ce qui pose le problème du devenir et de la pérennité de l'EPE.

Ainsi que, son intervention s'inscrit également dans la nécessité d'une réorganisation de l'audit interne en matière de conduite de l'EPE, partant d'un double constat :

Constat 1 : c'est le décalage qu'il y a entre l'état de la réflexion sur l'audit interne et l'évolution de l'organisation juridique de l'entreprise publique économique.

Constat 2 : dans le cadre du processus d'autonomie et le passage de l'E.P.E de 1988 à l'E.P.E Bis de 1993/1995, ils ont insisté beaucoup plus mais à tort sur la réforme du contrôle de l'état sur l'E.P.E, que sur la réforme de l'audit interne à l'entreprise.

Donc la question cruciale est de savoir s'il est possible de faire de l'audit interne une véritable profession en Algérie?

A l'intérieur de l'E.P.E/ SPA , l'audit interne, en tant qu'activité indépendante d'appréciation du contrôle des opérations et dont le champ de compétence lui permet d'aller jusqu'à la remise en cause des actes de gestion du manager n'est pas développé pour ne pas dire totalement ignoré.

Audit et management ne sont donc pas conjugués ensemble pour permettre à l'EPE d'être une entreprise moderne, d'aller de l'avant, d'être performante et compétitive aussi bien au plan national que sur le marché international.

L'organisation efficace de l'audit interne est pourtant d'une extrême importance dans le contexte actuel d'économie de marché, dans lequel l'EPE est appelée à jouer son rôle.

En terme de stratégie des affaires, la démarche managériale se doit d'intégrer l'audit interne pour faire face aux multiples contraintes (financières) qui posent à chaque fois, de nouveaux risques à l' EPE.

L'audit interne ne doit pas être perçu comme un exercice intellectuel facultatif, comme il ne doit pas être confondu avec les contrôles internes exercées par les organes de l'EPE en la forme de société par action (SPA) dans le cadre du décret législatifs 93-08.

L'audit interne est le contrôle qui a pour fonction d'apprécier les autres contrôles internes. Réhabiliter l'audit interne n'est donc pas une mince affaire.

Il convient de faire deux remarques :

- 1- il faudrait d'abord rappeler que, compte tenu de son importance particulièrement en matière de choix de gestion et de stratégie de l'EPE replacée dans la transition vers l'économies de marché, l'audit interne doit nécessairement être distingué de l'audit mené par le commissaire aux comptes, lequel sans être un organe de gestion, peut donner un diagnostic sur la situation de l'EPE.
- 2- il faudrait d'abord rappeler que la mission de l'audit interne en tant qu'activité indépendante, ne se limite pas à apprécier des activités auditées séparément.

Pouvons nous faire de l'audit interne une véritable profession? Il semble opportun de poser la question de savoir pourquoi avons nous plutôt assisté au renforcement des contrôles d'audit au détriment du développement de la fonction audit interne en tant qu'activité indépendante d'appréciation du contrôle des opérations(le contrôle des contrôles).

L'audit interne, une fonction à promouvoir, il n'est pas inutile de rappeler ici l'importance de l'audit interne pour l'entreprise publique économique aux deux périodes cruciales de redressement et de restructuration. Redressement ne signifie pas seulement assainissement financier : et restructuration ne signifie également pas seulement le passage d'une forme d'organisation juridique de l'entreprise à une autre.

L'auditeur interne devra donc dépasser le cadre traditionnel d'intervention pour s'intéresser aux enjeux de la transition actuelle vers l'économie de marché dans laquelle l'EPE est appelée à jouer son rôle. L'auditeur interne devra donc percer des domaines nouveaux, aller véritablement au delà du contrôle interne, en fournissant aux managers des analyses et des recommandations pertinentes en matière de stratégie et de gestion. En ce sens, il devra aider les managers à trouver les solutions adéquates aux problèmes résultant du conflit entre la mission de développement et la logique d'entreprise ; à déterminer la meilleure stratégie compte tenue de l'état d'évolution du clivage secteur public / secteur privé économiques, de même qu'il doit faire des recommandations pertinentes et applicables rendant possible certaines actions compte tenu aussi de la stratégie de domination multinationale.

Pour mieux décrire l'importance à accorder à la fonction audit interne et sa relation avec la prise de décision, nous proposons la présentation d'une monographie portant sur l'accomplissement de mission auprès du groupe ERCO.

SECTION2 : MISSION D'AUDIT INTERNE DANS LE GROUPE ERCO

1-Presentation générale du groupe industriel et commercial l'EPE-GIC

ERCO

1-1- Evolution de la forme juridique et du capital social :

L'entreprise des ciments et dérivés ouest par abréviation « ERCO » a été créée par décret n°82-324 du 8 octobre 1982 après la restructuration organique de la société nationale des matériaux de construction l'Ex. « SNMC ».

Dans le cadre de la mise en application des lois portant autonomie des entreprises publiques, l'entreprise publique socialiste ERCO a été transformée en entreprise publique économique constituée sous forme de société par actions suivant acte notarié dressé par devant notaire en date du 14 février 1989 avec le maintien de sa raison sociale et un capital social de cent millions de dinars (100.000.000 DA) reparti entre les actionnaires suivants :

- Ex. fonds de participation « CHIMIE » à hauteur de 40% ;
- Ex. fonds de participation « MINES » à hauteur de 30% ;
- Et ex. fonds de participation « CONSTRUCTION » à hauteur de 30%.

Au titre de l'assainissement financier des entreprises publiques, décidé par les pouvoirs publics au courant de l'année 1991, l'ERCO a bénéficié d'une enveloppe financière qui lui a été notifiée par le trésor public, d'un montant de l'ordre de deux cents vingt millions de dinars(220.000.000 DA). Suite à cela, une assemblée générale extraordinaire a été convoquée par l'actionnaire majoritaire pour décider de l'augmentation du capital social de l'EPE-ERCO et le ramener à trois cents vingt millions de dinars (320.000.000 DA), selon la répartition sus énoncée.

Au titre des résultats des travaux de réévaluation, une assemblée générale extraordinaire a été convoquée le 05 septembre Dontant de six cent quatre vingt millions de dinars(680.000.000 DA) aux fins de ramener le capital social de l'entreprise ERCO à un montant de un milliard de dinars(1.000.000.000 DA) à concurrence des actionnaires « les fonds de participations CHIMIE, MINES, et CONSTRUCTION » selon les proportions susvisées (40%,30% et 30%).

Les modifications corrélatives des statuts de l'EPE-ERCO ont été opérées devant le notaire le 09 avril 1996.

Après la dissolution des fond des participation et la création des holdings publics en substitution, en application des résolutions de l'actionnaire unique « le Holding Public Bâtiment et Matériaux de Construction décidée par l'assemblée générale extraordinaire de l'PEP-ECO en date du 25 novembre 1996, la mise en harmonie des statuts de la société en conformité avec les dispositions de l'ordonnance n°95-25 du 25 septembre 1995, relative à la gestion des capitaux marchands de l'état a été effectuée par la modification des statuts. Il a été procédé à l'annulation des actions anciennes émises aux fonds de participation dissous à l'effet de les souscrire et les libérer au profit de l'actionnaire unique le Holding Public « Bâtiment et Matériaux de Construction ».

Dans le cadre de la mise en œuvre de plan de restructuration de l'EPE-ERCO, décidée par l'Assemblée générale extraordinaire de l'actionnaire unique le holding public « BMC », tenue le 21 octobre 1997, il a été procédé à l'adoption de schéma de filialisation proposé par le conseil d'Administration, par la création en 1998 des filiales suivantes :

- La filiale « Société des ciments de Zahana, par abréviation « SPA-SCIZ, avec un capital social en numéraire de 120.000.000 DA puis ramené en 1999 à 1.920.000.000DA en représentation des apports en nature transférés par la société mère ERCO.
- La filiale « Société des ciments de Beni-Saf, par abréviation SPA-SCIBS avec un capital social en numéraire de 100.000.000 DA, puis ramené en 1999 à 1.800.000.000 DA, en représentation des apports en nature transférés pour la société mère ERCO.
- La filiale « société des ciments de Saida, par abréviation SPA-SCIS avec un capital social en numéraire de 50.000.000 DA, puis ramené en 1999 à 1.050.000.000 DA, en représentation des apports en nature transférés pour la société mère ERCO.

- La filiale « société des produits dérivés de l'Ouest », par abréviation SPA-SODEPAC avec un capital social en numéraire de 20.000.000 DA, puis ramené en 1999 à 700.000.000 DA, en représentation des apports en nature transférés pour la société mère ERCO.
- Et La filiale « Société de distribution des matériaux de construction », par abréviation SPA-SODMAC avec un capital social en numéraire de 20.000.000 DA, puis ramené en 1999 à 520.000.000 DA, en représentation des apports en nature transférés pour la société mère ERCO.

En exécution de son plan de restructuration suivant les résolutions prises par l'assemblée générale extraordinaire de l'EPE-ERCO lors de la séance du 21 Octobre 1997, l'EPE-ERCO, a été transformée en société holding dénommée « Groupe ERCO ».

Après dissolution des holdings publics en septembre 2001, par application des dispositions de l'ordonnance n°01-04 du 20 Août 2001, relative à l'organisation, la gestion et la privatisation des EPE, et la création des sociétés de gestion de participation, une assemblée générale extraordinaire du GROUPE ERCO, tenue le 20 mai 2002, a décidé du transfert des actions, parts sociales, participation et autres valeurs mobilières détenues par le Holding Public « Réalisation et Matériaux de construction » au profits de la société de gestion des participations, dénommée INDUSTRIE DES CIMENTS ALGERIENS par abréviation « SGP-GICA » et à la mise en conformité des statuts de la société mère ERCO, dénommée « groupe industriel et commercial » par abréviation « GIC ERCO », à été opéré devant une étude notariale .

Le GIC ERCO, détenant la gestion du portefeuille de ses filiales citées ci-dessus, encadre la gestion et l'organisation de leurs activités sur les aspects suivants :

Consolidation des comptes, développement industriel, politique d'approvisionnement, politique d'emploi et des salaires, politique commerciale, élaboration des procédures, assurer leur suivi en matière de respect d'application, consacré par des missions d'audit.

En plus de ses filiales, ou sociétés contrôlées le GIC ERCO a des participations dans les sociétés suivantes :

- La SPA/SOPRESICAL société en cessation d'activité, le GIC ERCO est majoritaire.
- La SPA-CETIM, il détient une participation à hauteur de 10%.
- Et dans la SPA-CFIC « Centre de formation en industrie cimenterie, il détient une participation à hauteur de 25% du capital social de la société fixé à 4.000.000 DA.

Aussi, nous vous joignons à cette note de présentation, quelques éléments d'informations des réalisations enregistrées au titre des cinq derniers exercices par les filiales de production.

Evolution de la production des ciments

U=Tonne

Filiales	1999	2000	2001	2002	2003
Zahana	648229	585310	693520	804000	701750
Beni-Saf	533754	509751	477980	727779	612734
Saida	301145	318377	383845	356066	270273
Total Groupe	1483128	1413438	1555345	1887845	1584757

Evolution de la production des dérivés :

Filiales des dérivés	1999	2000	2001	2002	2003
Plâtre	162252	165236	162237	152061	150088
Amiante	18575	25753	24344	28085	28420
Chaux	43995	39455	32645	35450	32832

Evolution du chiffre d'affaires :

U=KDA

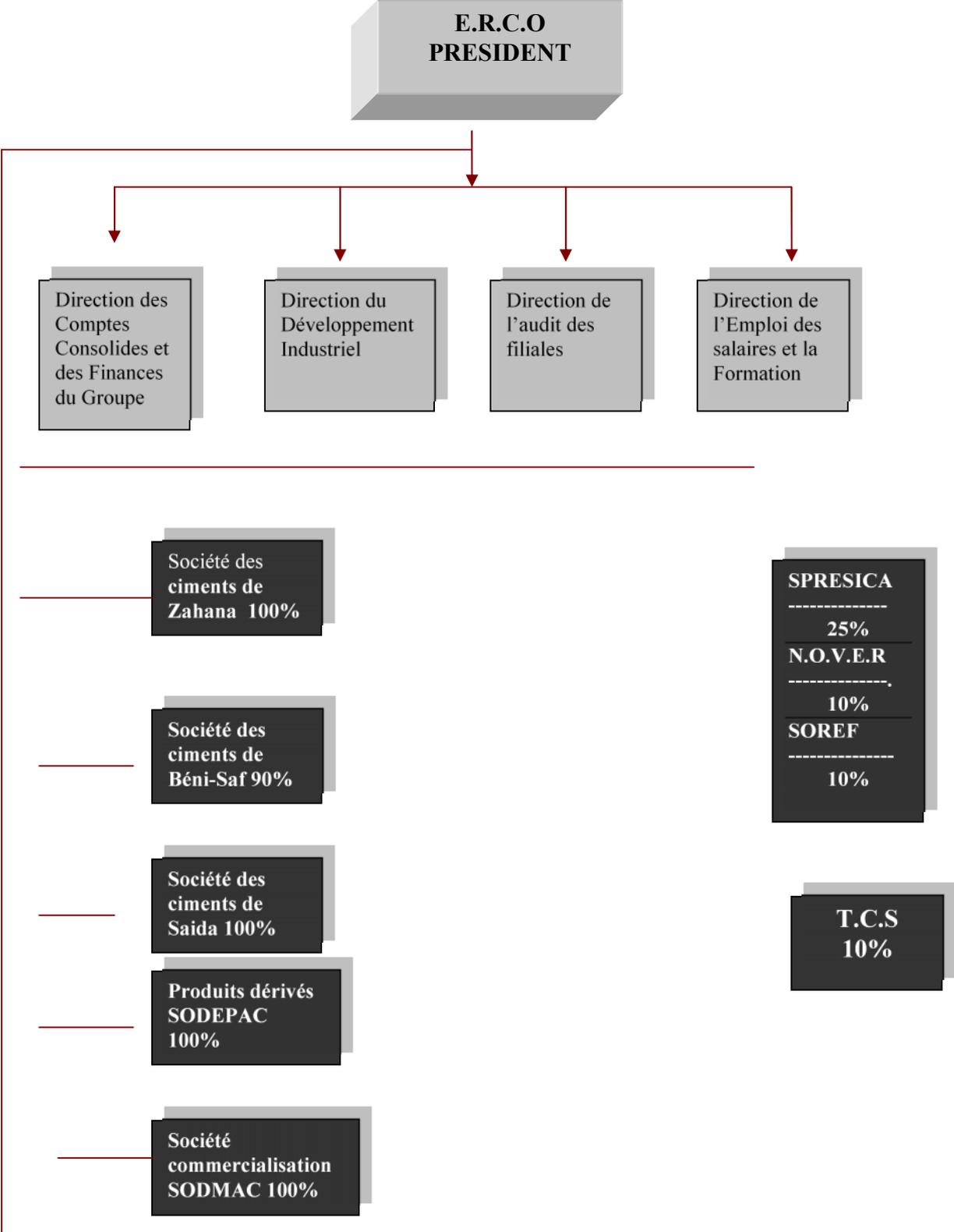
Filiale	1999	2000	2001	2002	2003
Zahana	1807677	16635226	2171137	2540330	2228139
Beni-saf	1466929	1408159	1339440	2347593	1832625
Saida	829943	891051	835069	1126176	835686
S/ Total Ciment	410459	3962736	4345646	6014099	48966450
SODEPAC	811015	1150966	1085409	1066900	1162503
SODMAC	574597	945539	862995	599961	445470
Total groupe	5490161	6059241	6294050	7680960	6504423

Evolution des effectifs :

Filiale	1999	2000	2001	2002	2003
Zahana	781	907	750	619	548
Beni-saf	817	784	819	616	547
Saida	435	394	384	387	359
SODEPAC	851	789	711	655	580
SODMAC	637	650	595	514	497
Total	3521	3542	3259	2791	2575*

* Inclus effectifs société mère.

1-2-ORGANIGRAMME SIMPLIFIE DU GROUPE ERCO



1-3- L'organisation de la fonction audit interne au sein du groupe ERCO :

1-3-1-Structure et la mission de la fonction audit interne au sein du groupe :

Habituellement un service d'audit est composé d'un responsable d'audit, des chefs de missions, et des auditeurs. Cette fonction est rattachée à la direction générale. C'est l'audit décentralisé, retrouvé dans l'organisation du groupe ERCO, cette structure implique l'existence d'un service central d'audit interne auquel sont affectées des missions. Il a le plus souvent des fonctions plus étendues. La première mission est de définir les normes : c'est le service central, sous la responsabilité du directeur de l'audit interne qui va définir les normes de travail s'imposant aux auditeurs : organisation des dossiers, structures des rapports, méthodologie, etc.

Seconde mission, la définition de la politique et des moyens de la formation professionnelle, pour les mêmes raisons d'homogénéité et d'efficacité, c'est le service central qui précise le niveau de formation professionnel exigé pour tous les auditeurs. Pour atteindre ce but, le service central va définir les moyens de cette formation.

Une autre mission, c'est la réalisation de missions spécifiques, le service central d'audit interne va également avoir à réaliser des audits internes, mais dans des circonstances très précises. Lors de cette réunion, chaque responsable d'audit des filiales discute de son rapport et les problèmes émergents.

Le service central d'audit interne du groupe ERCO, se réunit chaque trimestre avec ses filiales pour le travail à exécuter.

La fonction audit interne est chargée de s'assurer du respect des procédures et des normes du groupe et en particulier de l'application par les filiales des modes de fonctionnement, de contrôler que toutes les personnes du groupe assument efficacement leurs responsabilités, de veiller à l'existence et à l'efficacité des autres contrôles mis en place par le groupe, et de suivre la mise en œuvre des décisions qui auront été prises à la suite des missions d'audit.

La fonction audit interne a accès à tous les documents qu'elle demande, et qui sont susceptibles de faciliter son travail. Pour cela, les fonctions audités sont tenues de mettre à la disposition de l'auditeur interne tous documents et pièces justificatives réclamés. Il ne s'agira nullement de déléguer des informations confidentielles, mais au contraire de mise à disposition d'éléments nécessaires à l'exercice de la fonction d'audit interne. Par ailleurs, l'audit interne, ne constitue pas un moyen pour réprimer ou nuire aux carrières des responsables. Au contraire, cette fonction doit être considérée comme un outil d'assistance qui travaille pour et avec les gestionnaires, dans la recherche de solutions à leurs préoccupations et à la résolution de leurs problèmes.

1-3-2-Les auditeurs du groupe ERCO :

Les auditeurs du groupe ERCO sont recrutés par la technique du recrutement interne ou le déploiement. Ces auditeurs recrutés sont gérés afin d'acquérir et développer la connaissance de l'audit.

Le recrutement interne a trouvé des difficultés au sein de ce groupe, et cela lors de la naissance de la fonction audit interne, car elle était méconnue par le personnel de ce groupe. Aujourd'hui les offres se manifestent aux portes du service.

L'auditeur a une obligation de moyens et non de résultats, il doit procéder à la planification de ses travaux, évaluer le contrôle interne. Une grande capacité d'écoute est nécessaire à l'auditeur pour apprécier l'ensemble des éléments qui vont orienter sa démarche.

1-3-3-L'organisation du travail :

1-3-3-1-La charte de l'audit interne :

Malgré son importance, la charte d'audit interne n'existe pas au sein du groupe ERCO, mais nous trouvons plusieurs documents séparés qui contiennent les éléments existants dans la charte d'audit, l'assemblage de ces documents est en cours d'élaboration pour obtenir un document final.

1-3-3-2- le plan d'audit : ce plan d'audit n'est pas élaboré au sein du groupe ERCO.

1-3-3-3-Le manuel d'audit : Comme nous l'avons constaté au sein du groupe ERCO, ce manuel est disponible mais sous forme de plusieurs circulaires⁵⁵, et notes de services émises par la division d'audit et ceci dans la but de renforcer le contrôle interne.

1-3-3-4-Projet de certification par les normes ISO :

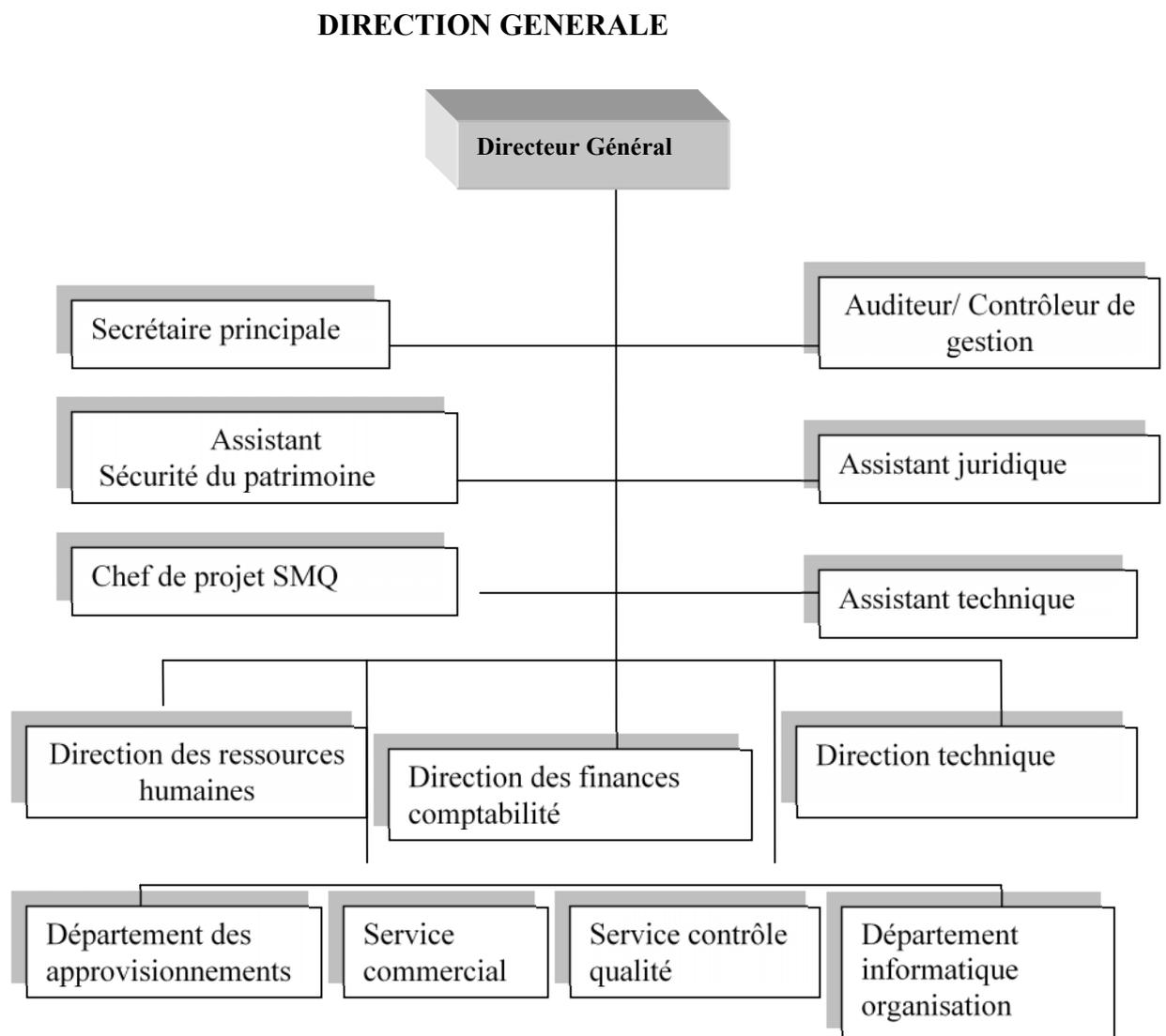
Les procédures du groupe ERCO sont en voie de certification selon Organisation internationale de normalisation ISO. La certification est le moyen d'attester, par l'intermédiaire d'un tiers certificateur, de l'aptitude d'un organisme à fournir un service, un produit ou un système conformes aux exigences des clients et aux exigences réglementaires. L'ISO/CEI donne la définition suivante : « Procédure par laquelle une tierce partie donne une assurance écrite qu'un produit, un processus ou un service est conforme aux exigences spécifiées dans un référentiel ». ISO (Organisation internationale de normalisation) est le plus grand organisme de normalisation au monde. L'ISO a pour activité principale l'élaboration de normes techniques, mais ces dernières ont aussi d'importants aspects économiques et sociaux. Les normes ISO ont une influence positive, non seulement pour les ingénieurs et les fabricants, auxquels elles apportent des solutions à des problèmes fondamentaux de production et de distribution, mais pour la société dans son ensemble. Ils servent également à protéger les consommateurs, et les utilisateurs en général, de produits et services - ainsi qu'à leur simplifier la vie. L'ISO est un réseau d'instituts nationaux de normalisation de 156 pays, selon le principe d'un membre par pays, dont le Secrétariat central, situé à Genève, Suisse, assure la coordination d'ensemble.

L'ISO est une organisation non gouvernementale: ses membres ne sont pas, comme dans le système des Nations Unies, des délégations des gouvernements nationaux. L'ISO occupe néanmoins une position privilégiée entre les secteurs public et privé. La raison tient à ce que l'ISO compte dans ses membres de nombreux instituts faisant partie de la structure gouvernementale de leur pays ou mandatés par leur gouvernement et d'autres organismes issus exclusivement du secteur privé, établis par des partenariats d'associations industrielles au niveau national.

⁵⁵ Voir de l'annexe 1 à 8

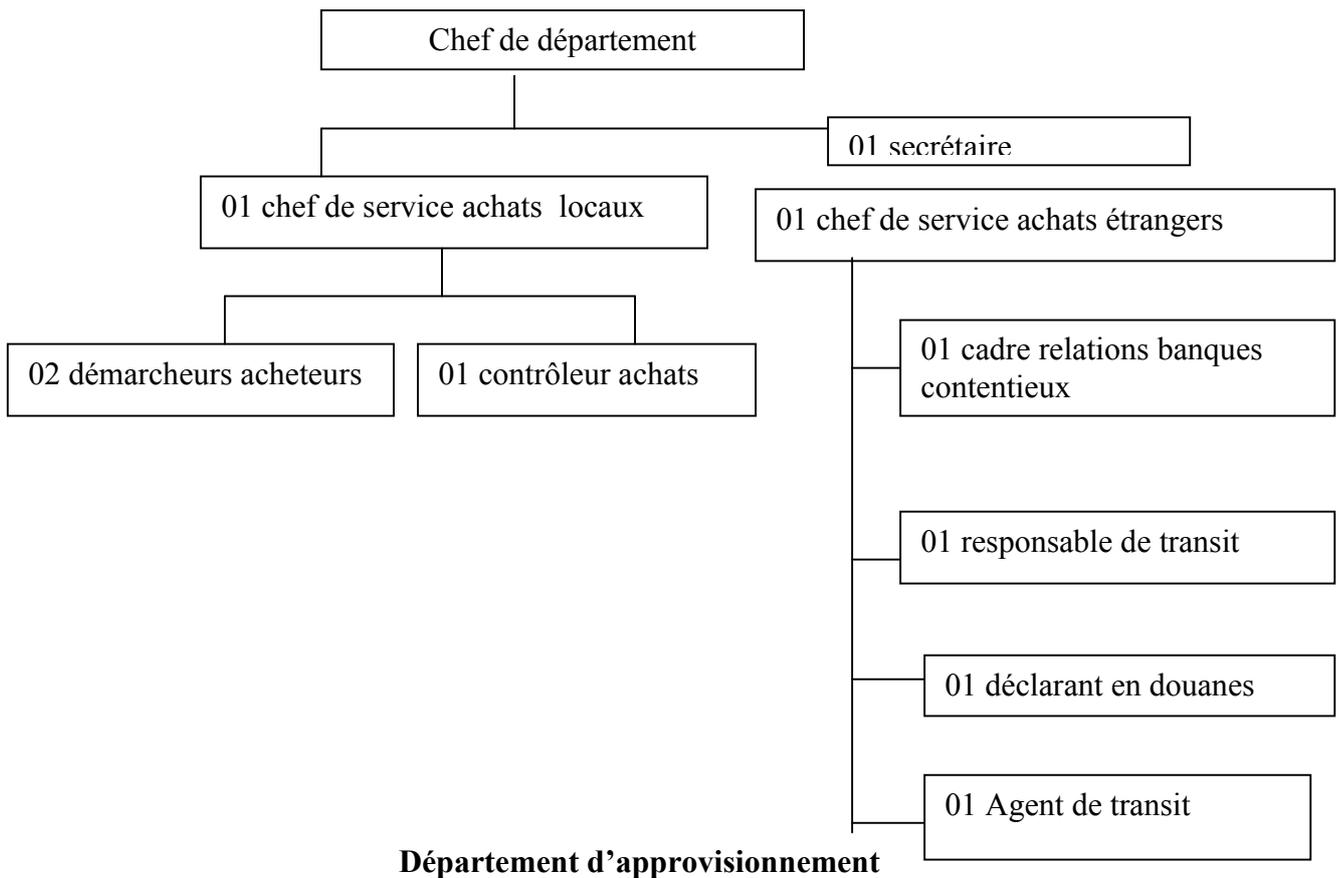
2- Déroulement La Mission Audit Interne Du Cycle Approvisionnement De La Filiale Sciz Zahana Au Niveau Du Groupe ERCO

La filiale SCIZ Zahana, est une société organisée de façon classique à savoir : une direction des finances et comptabilité, une direction des ressources humaines, une direction de la production, une direction de la logistique, un staff de la direction générale (conseillers, auditeurs internes, juristes) suivant l'organigramme:



Organigramme de la filiale ZAHANA SCIZ

Le département approvisionnement est structuré comme :



2-1-La fonction approvisionnement de la filiale SCIZ Zahana :

L'acte d'approvisionnement est un ensemble d'opérations à réaliser suivant une procédure arrêtée et définie au préalable, en vue de satisfaire les besoins exprimés(préconisés) aux moyens de ressources financières prévues dans le cadre du budget et ce dans les délais impartis. Il en résulte donc une connaissance parfaite des besoins, des caractéristiques techniques des produits à approvisionner, des ressources d'approvisionnements, et une utilisation rationnelle et judicieuse des enveloppes financières allouées, enfin une connaissance parfaite dans le domaine technico-commercial.

Cette filiale dispose d'un organigramme structurel détaillé par grandes fonctions. La fonction approvisionnement est organisée en département lié hiérarchiquement au président directeur général en attendant sa future réorganisation en direction.

En effet, cette fonction été rattachée comme service au département maintenance. Ce n'est qu'en 1999 qu'elle a été érigée en département relevant de la direction générale, sans pour autant bénéficier d'un quelconque renforcement ni en hommes ni en autres moyens.

Suite aux nombreux problèmes constatés et cumulés à septembre 1999, des tentatives de réorganisation ont été menées. Au premier trimestre 2000 et suite aux premiers résultats de l'expertise des ressources humaines, une proposition de réorganisation de la structure approvisionnements en direction centrale a été soumise au conseil d'administration, qui a donné son accord.

Chaque filiale du groupe ERCO possède un recueil de procédures interne de gestion. Ce guide constitue un cadre réglementaire interne général régissant les relations contractuelles du groupe avec les tiers. Il a pour but d'unifier la démarche des services contractants dans l'élaboration d'un marché, et de préciser certains aspects pratiques à la lumière de l'expérience acquise pendant le fonctionnement des différentes commissions.

Un manuel d'approvisionnement se trouve au niveau de chaque filiale, a pour objet de décrire la procédure de l'acte d'approvisionner sur le marché local ou étranger, ainsi que les prestations de services des produits d'une manière générale qui sont nécessaires au fonctionnement, au maintien et/ou à la remise en état des équipements.

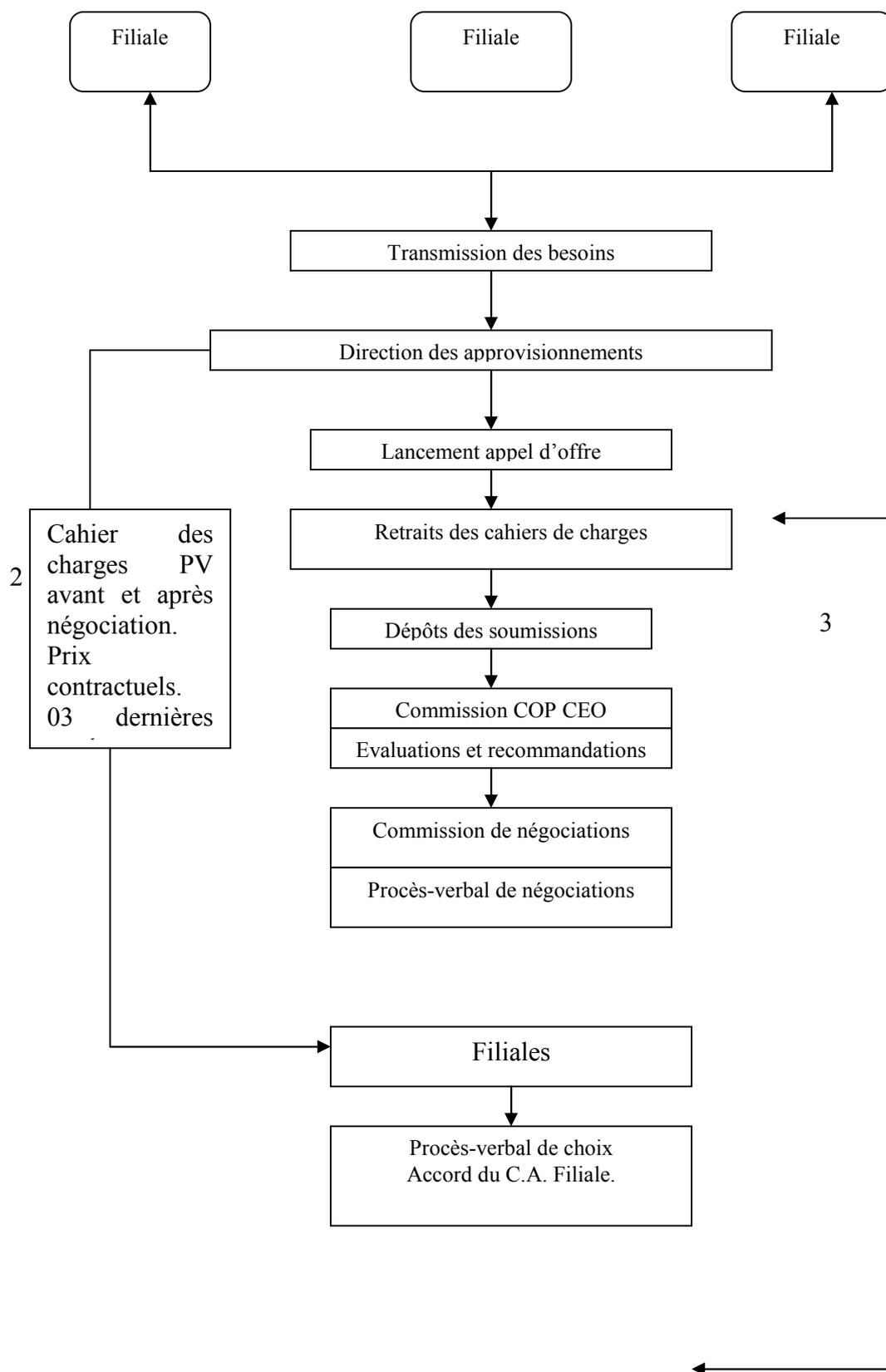
La fonction achat fait partie du département approvisionnement au sein de la filiale SCIZ Zahana, elle doit respecter les étapes précises et légales en utilisant des documents et des méthodes permettant l'application reconnue.

Le marché est un contrat écrit qui définit les obligations des parties en présence et les conditions de leurs exécutions. Nous pouvons distinguer plusieurs types de marchés : le marché de fourniture, de travaux, et de prestations de service. Le marché est conclu avant toute exécution des obligations et, n'est valable et définitif, qu'après signature par le directeur d'unité, le président directeur général de la filiale ou celui du groupe, conformément aux seuils de compétence définis ci-après :

Type de marché	Seuil de compétence (en dinars)		
	Unité	Filiale	Groupe
Acquisition de fourniture	De 2.000.000 A 5.000.000	De 5.000.001 A 10.000.000	Supérieur 10.000.000
Réalisation de travaux	Néant	De 1.000.001 A 5.000.000	Supérieur 5.000.000
Prestations de service	Néant	De 1.000.001 A 5.000.000	Supérieur 5.000.000
Achat de marchandises pour la revente en état	Néant	De 5.000.001 A 10.000.000	Supérieur 10.000.000
Assistance technique étrangère	Néant	Néant	Tout montant

Concernant les achats groupés, les opérations susceptibles de faire l'objet d'achats groupés sont régies par les dispositions de la présente procédure, et relèvent de la compétence des organes de contrôle du groupe (commissions des ouvertures des plis, commissions d'évaluation technique des offres, commission de négociation et de choix, commission des marchés), les prévisions de ces achats visées par ce titre, sont arrêtées d'un commun accord entre les sociétés filiales et la direction de développement et approvisionnements du groupe. Ces achats doivent suivre les procédures suivantes :

- Seul l'appel à la concurrence nationale et instrumentale sera utilisé sauf dérogation expresse du président directeur général du groupe sur proposition du directeur de développement et approvisionnement.
- Le choix de l'une des modalités suivantes laissé à l'appréciation de la direction de développement et approvisionnements après accord du président directeur général du groupe : Appel à la concurrence restreinte et consultation par fax.



Le diagramme opératoire - manuel d'approvisionnement du groupe ERCO-

Les procédures des approvisionnements filiales, sont initiées par les ordonnateurs de ces structures dans le respect de leur budget. Les procédures de consultation suivent deux modalités de lancement soit par la consultation nationale et internationale ou directe (gré à gré). La consultation nationale et internationale est une règle générale pour tous les approvisionnements et prestations nécessaires au fonctionnement normal et régulier. La consultation directe (gré à gré) est ouverte à titre exceptionnel lorsque la nécessité est justifiée par le caractère spécifique de l'approvisionnement et/ou l'urgence de l'opération. Le directeur général de la filiale doit apprécier et vérifier les causes justifiant l'emploi de cette formule. Le gré à gré peut revêtir la forme de gré à gré simple ou la forme de gré à gré après consultation. Cette consultation doit revêtir la même forme qu'un avis d'appel d'offres (cahier de charges, délai de remise d'offre, soumission anonyme, examen des offres par les différentes commissions habilitées) et intéresser au moins trois soumissionnaires.

La consultation restreinte est régie par la procédure suivante concernant les achats locaux :

- Réception de demande d'achat (DA),
- Consultation de trois fournisseurs au minimum,
- Réception des offres par la direction d'usine
- Réalisation du tableau comparatif des prix,
- Réalisation du tableau d'analyse et de comparaison,
- Procès verbal de la CEO,
- Etablissement de bon de commande,
- Demande de cheque,
- Transmettre les cheques au fournisseur pour paiement direct.
- Enlèvement des marchandises auprès des fournisseurs,
- Marchandises dirigées vers la réception magasin avec les documents suivants : bon de livraison, factures, copie de bon de commande.

Pour les achats à l'étranger (importation) :

- Réception de demande d'achats (DA),
- Consultations de trois fournisseurs minimum,
- Réception des offres par la direction d'usine,
- Présentation des offres à la CEO,
- Procès-verbal de la CEO,
- Confirmation de la commande au fournisseur,
- Bon de commande avec accusé de réception,

- Ouverture de dossier de suivi de commande et d'audit (archivage),
- Domiciliation,
- Ouverture de crédit ; confirmation du crédit documentaire au fournisseur.

Pour la consultation directe (gré à gré) ils ont recours à la procédure illustrée ci-dessous dans les cas suivants : quand le fournisseur détient le monopole, a titre exclusif, et quand le fournisseur détient un procédé de fabrication, ou la consultation s'avère infructueuse. Le directeur d'usine doit apprécier et vérifier les causes justifiant l'emploi de cette procédure. Pour la méthodologie de cette dernière, consultation par fax, dépôt des offres chez le directeur d'usine, CEO analyse et évaluation des offres.

La consultation par appel d'offres peut être nationale ou/et internationale. Elle est obligatoirement avec recours à la publicité, par voie de presse (BOMOP, journaux nationaux, dont l'un en langue nationale. L'avis d'appel d'offre doit comporter les mentions obligatoires suivantes : la raison sociale et adresse de l'opérateur, l'objet, les pièces exigées des soumissionnaires, la date limite, le lieu de dépôt, la présentation de l'offre, et prix de la documentation et obligation de caution s'il y a lieu. Cette consultation suit les procédures suivantes :

- Cahier de charges (comprenant les conditions techniques, financières et réglementaires exigées),
- Avis de presse ou fax de consultation,
- Réception des offres ou fax de consultation,
- Ouverture des plis, analyse et évaluation des offres,
- Procès-verbal de choix **CEO**,
- Réalisation du projet de contrat.

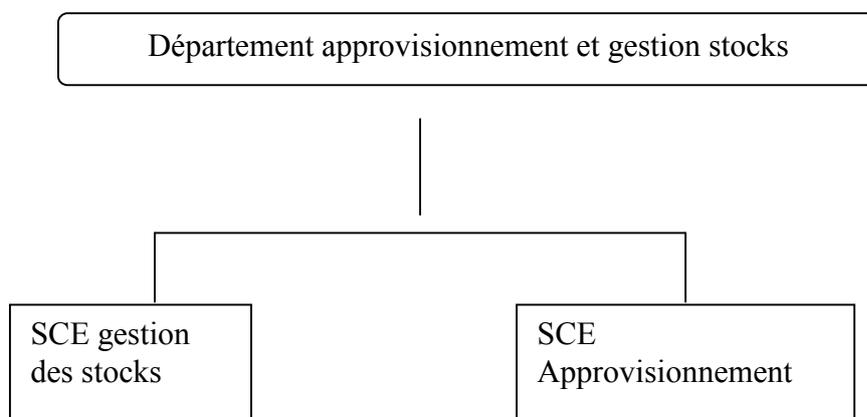
2-1-1-Procédure de gestion des stocks

L'objectif de cette procédure est d'assurer une gestion rationnelle et responsable des matières et fournitures et la pièce de rechange entrant dans le cycle d'exploitation et de fonctionnement utilisé par la société, afin de :

- Donner l'assurance que les tâches sont déclenchées seulement par des responsables dûment habilités,

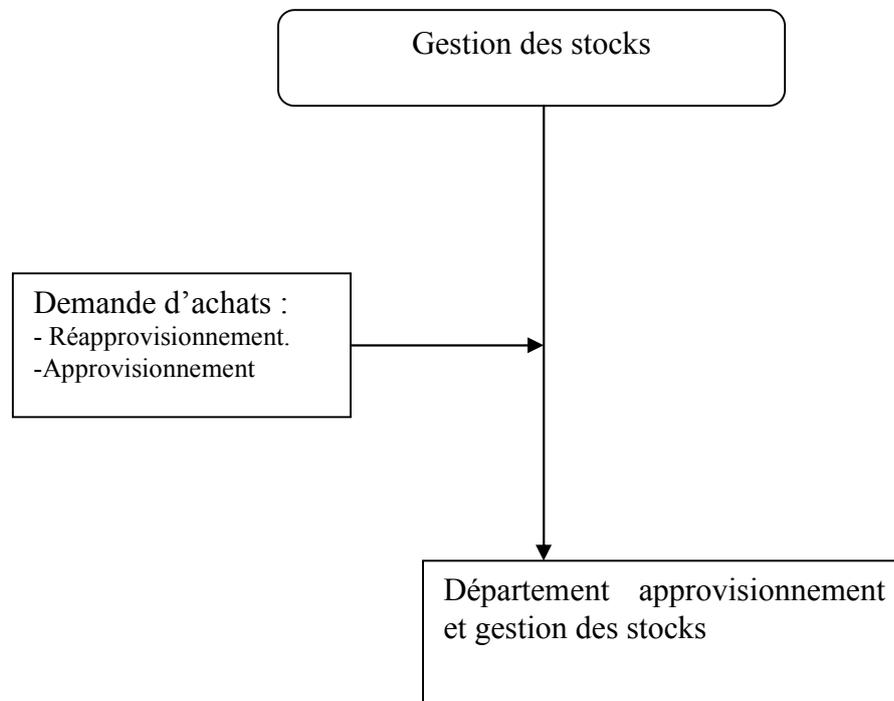
- Garantir que les demandes d'achat sont établies selon les besoins et les quantités optimales,
- Utilisation des bons de commande pré numérotés, signés et datés
- Utilisation des bons de réception pré numérotés, signés et datés
- Garantir que les mouvements de stocks font l'objet d'autorisations appropriées,
- S'assurer que les stocks sont protégés de manière suffisante contre les pertes provenant des vols, gaspillage, prélèvement non autorisés et contre les risques divers,
- D'éviter les ruptures de stocks, et les sur stocks, et analyse de la rotation des stocks par article.
- D'optimiser les stocks nécessaires,
- De suivre avec maîtrise, en quantité et en valeur les stocks des matières et fournitures,
- D'arriver à terme de fournir les informations nécessaires pour l'élaboration d'un plan d'approvisionnement,
- D'assurer la tenue de l'inventaire permanent en application des dispositions du plan comptable national.

La procédure de gestion traite des éléments utiles à une gestion rationnelle et efficace des stocks de matières et fournitures dont les pièces de rechanges et les matières consommables constituent leurs composants essentiels, elle couvre la responsabilité du gestionnaire des stocks, la détermination des besoins et des niveaux de stocks, le déclenchement de la commande, le contrôle des stocks d'alerte et de sécurité, et l'enregistrement des mouvements de stocks, aussi la tenue de l'inventaire permanent, et le rapprochement entre les mouvements des stocks et les inventaires.

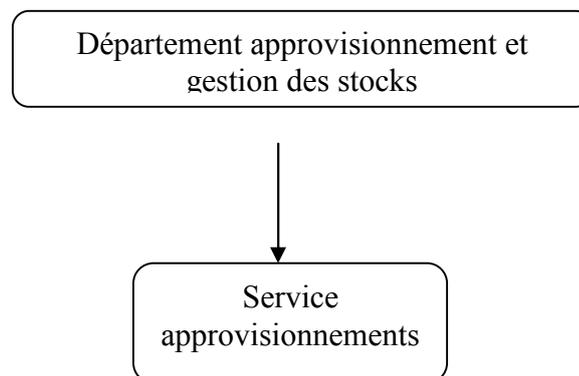


Structure du département approvisionnements et gestion des stocks.

Les trois schémas ci dessous présentent le circuit de demande d'achat au sein du groupe ERCO :

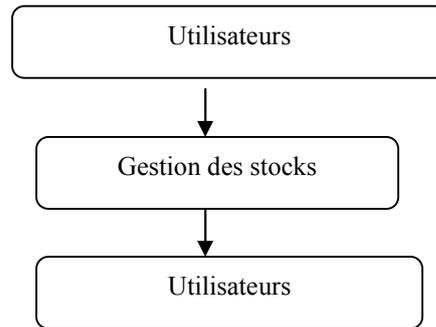


- Réception des demandes d'achats visées par le service gestion des stocks et/ou sont portées toutes les informations techniques et le délai d'approvisionnements.
- Sélection des demandes d'achats : à l'étranger ou local.
- Envoi au service approvisionnements pour exécution.



- Réception des demandes d'achats : sélectionnées.
- Procède soit à la consultation soit à un appel d'offres.

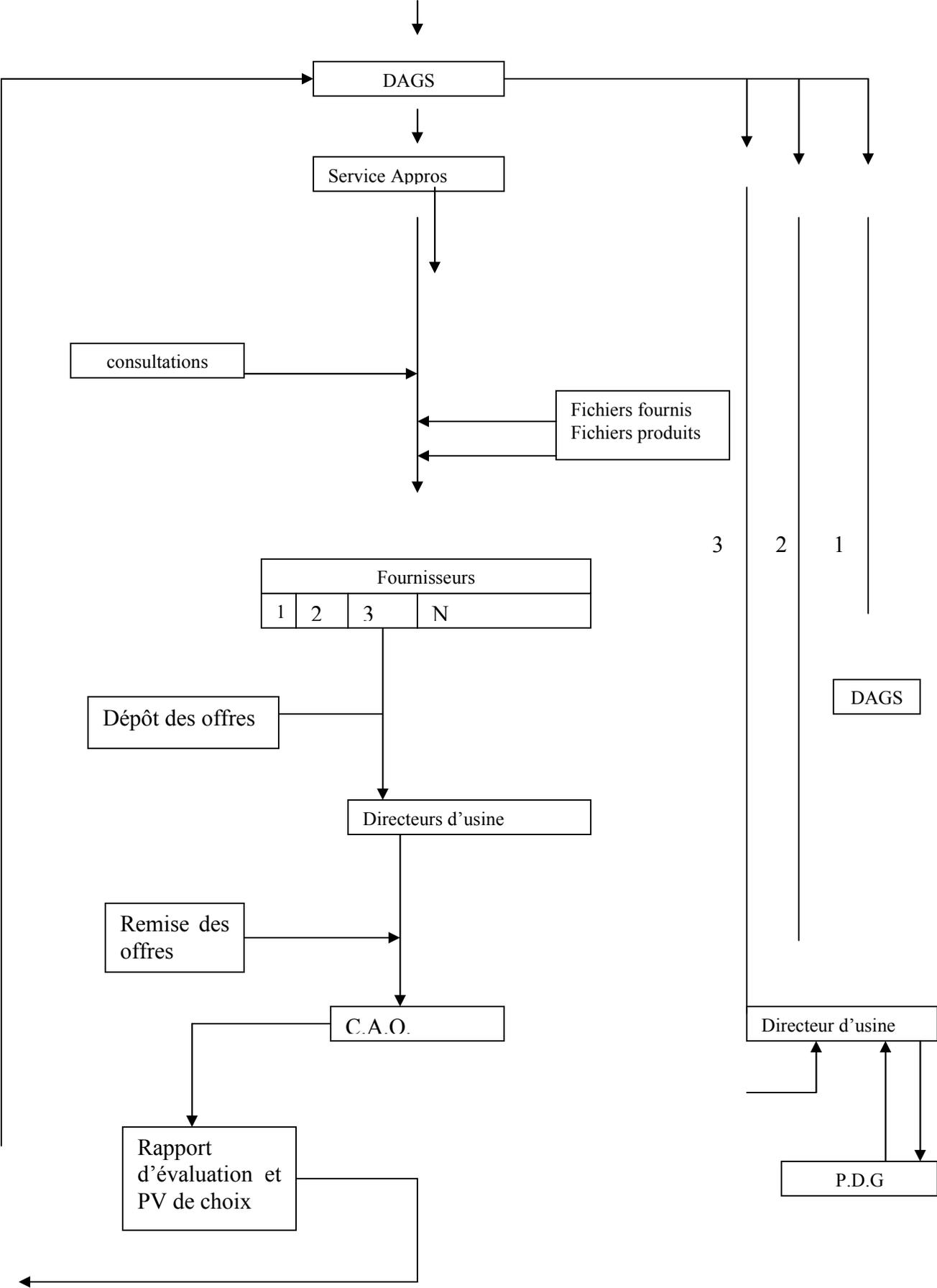
Besoins des utilisateurs



- Produits disponibles au magasin : satisfaction de toute la demande.
- Produits disponibles au magasin (stocks de sécurités) : satisfaction de la demande en fonction des besoins et prendre les dispositions nécessaires de réapprovisionnement.
- Produits non disponibles au magasin : informer les utilisateurs de la prise en charge de leurs demandes d'approvisionnements.

Dans les schémas suivants nous allons présenter le circuit des documents

Demande d'achats pour besoins et/ou renouvellement de stocks



2-1-2-Procédure d'inventaire des stocks :

Une procédure d'inventaire des stocks mise en place par le groupe, a pour objet de définir les modalités pratiques de réalisation de l'inventaire physique des stocks de fin d'année.

Elle concerne toutes les unités de l'entreprise et tient compte de leur taille et de leur type d'organisation. Celle-ci s'inspire de l'expérience vécue par les unités E.R.C.O et vise à atteindre les objectifs suivants : respect des obligations légales, protection et préservation du patrimoine de l'entreprise, et aboutissement à des comptage exhaustifs et fiables.

2-1-3-Procédure de mise à la réforme :

Dans le cadre de la gestion normale de leur patrimoine, les filiales du groupe ERCO peuvent procéder à la mise à la réforme d'éléments d'investissements et de stocks qui deviennent, pour des raisons précises inaptes à assurer un service minimum et un rendement insuffisant ou déclarés déclassés.

La procédure de réforme sur proposition du responsable direct du matériel concerné à savoir :

- Le responsable de la structure maintenance ou production pour les équipements de production,
- Le responsable de la structure matières premières pour le matériel roulant,
- Le responsable de la structure approvisionnement pour la pièce de rechange,
- Le responsable de la structure des ressources humaines pour le mobilier, les équipements de bureaux, les équipements sociaux.

Le directeur général de la filiale désigne la commission de réforme qui procède à l'examen physique du matériel et établira le dossier d'expertise.

La commission donne une proposition sur la réforme du matériel ou les produits considérés en établissant un procès verbal de réforme signé par l'ensemble de ses membres.

Une décision de réforme sera établie et signée par le directeur général de la filiale après approbation de son conseil d'administration. Cette décision ne devient exécutoire qu'après accord au préalable de la direction générale du groupe.

La fonction achat n'est pas seulement une fonction d'amont ; elle est une fonction carrefour entre les divers utilisateurs qu'elle doit satisfaire dans l'entité et l'ensemble des fournisseurs potentiels. Quelques risques concernant la fonction achat peuvent nuire aux objectifs assignés, tels : une mauvaise connaissance des processus dans lesquels s'incorporent les approvisionnements : il devient ainsi difficile d'évaluer l'impact que leurs évolutions techniques peuvent avoir sur l'entité, qu'il s'agisse d'économies possibles à différents stades de stockage ou de mise en œuvre, ou de conséquences sur le produit final. Une information insuffisante sur les tendances des marchés d'amont ; une défaillance des procédures de planification dans la fonction achats. Ces risques doivent faire l'objet d'un contrôle attentif de l'auditeur.

2-2- Les causes de la mission d'audit interne au sein de cette filiale :

L'audit interne intervient mandaté par la direction générale du groupe ERCO pour examiner la filiale SCIZ Zahana afin d'établir un diagnostic sur la fonction approvisionnement et dont l'objectif d'assurer à la direction de l'application de ses politiques et directives et d'aider les responsables concernés à améliorer leur niveau de contrôle et leur efficacité. La division d'audit interne du siège social n'a pas décidé elle-même de cette mission, cette décision est du ressort de la direction générale du groupe ERCO qui le mandate à cet effet.

Les différents rapports d'audit interne remis par la fonction d'audit interne de la filiale SCIZ Zahana concernant le cycle d'approvisionnement mentionnent les constats suivants :

1er rapport, la direction générale d'audit de la filiale a émis un rapport concernant le fichier fournisseur, il a été constaté :

Le mode de passation des commandes le plus utilisé par les services achats de la filiale SCIZ Zahana est la consultation sélective. Selon le code des marchés publics(article 28 et article 34) et selon la circulaire N°67 du groupe portant sur le mode de passation des marchés, celle-ci suppose l'existence de fournisseurs qualifiés(présélectionnés) et classés dans un fichier.

A ce titre la liste des fournisseurs consultés selon ce mode est basée uniquement sur des informations éparses, détenues par les seuls acheteurs et contenues dans les dossiers des achats antérieurs. Aussi la présélection des fournisseurs potentiels n'est pas formalisée en l'absence de fichiers fournisseurs.

2^{eme} rapport. concerne le dysfonctionnement des structures achats :

La structure achats locaux a présenté des offres de divers fournisseurs locaux pour la fourniture de pièce de rechange engins et relatifs à la demande d'achat N°15080. Ayant remarqué qu'aucune offre de fournisseurs étrangers n'a été présentée et sachant par ailleurs que cette fourniture est souvent importée chez X, il a été demandé au département achat étranger s'il était en mesure de répondre à la demande N°15080. La réponse a été affirmative et comme preuve la consultation faite a une date donnée. Cette situation est due à l'organisation actuelle qui fait que c'est la gestion des stocks qui désigne la structure qui sera chargé de l'achat (local ou étranger). Cette anomalie est due elle même aux causes suivantes :

- Au découpage de la structure achat en fonction des fournisseurs et non en fonction la spécificité et de la nature des besoins ou des achats de la sociétés.
- L'absence d'une formalisation d'un fichier pièce/ fournisseur.

Cette situation est vécue en permanence par les structures achats de la société.

3^{eme} rapport. a pour objet de présenter les constats sur les faiblesses relevées au niveau des pratiques des approvisionnements de la filiale

1- la définition des besoins n'est pas déclenchée sur la base d'un point de réapprovisionnement préétabli (délai et consommation). Elle est faite soit :

- à l'occasion d'une sortie de pièces et sur appréciation, variant d'un magasinier à un autre, du niveau de stocks restant La quantité à commander étant fixée après estimation de la consommation passée par le chef de dépôt.

- Sur une demande de mise en stock établie par l'utilisateur. Dans ce cas la quantité à commander n'est subordonnée à aucune règle formelle de calcul.

Une fois la demande d'achat établi et avant d'aboutir aux structures achats, elle fait l'objet de différents visas.

2- Après réception de la demande d'achat pour un ou plusieurs articles par la structure Approvisionnements, la liste des fournisseurs à consulter est arrêtée occasionnellement et temporairement. Aucun document formalisé ne fixe pour un article donné la liste des fournisseurs potentiels (absence de fichier fournisseur).

3- Les offres reçues ne sont pas traitées dans les délais nécessaires, atteignant parfois 07 mois d'attente.

4- Certaines offres ne portent aucune mention de leur enregistrement au niveau de la Société et sont parfois celles qui font l'objet de commandes.

5- Parfois, de simples bons de commandes sont établis au lieu de contrats pour des fournitures complexes ou des montants importants.

6- La procédure d'achat en vigueur n'est pas formalisée. Actuellement, une structure peut établir et mettre en circulation des documents en fonction de ses propres besoins ignorant l'impact sur l'organisation globale de la société.

4^{ème} rapport, a pour objet de présenter les difficultés de contrôle la séquence des bons de sortie.

La lecture des numéros des mouvements de sortie (bon de sortie) de l'état montre l'existence de plusieurs sauts dans leur séquence. Le gestionnaire ou le contrôleur qui rencontre une telle situation s'interroge sur les bons de sorties manquants (numéros) et toute explication ne peut être acceptée qu'au vu des originaux des bons de sortie non utilisés. En effet pour des numéros de bon de sortie qui manquent plusieurs interprétations peuvent être données notamment des sorties effectuées (donc des charges) et aussi palier à cela et éviter d'avoir à fournir des explications pour de simples bons qui ne sont pas utilisés (souvent c'est le cas).

A cet effet, la direction générale du groupe ERCO a chargé la division centrale d'audit interne de vérifier cette filiale.

2-3-Objectif de la mission

Fondamentalement, l'audit est une méthode d'évaluation de risque concernant une activité ou un produit donné, grâce à un examen détaillé de son processus de réalisation. Il porte essentiellement sur l'organisation et les méthodes de travail et doit déboucher sur des propositions permettant de supprimer les dysfonctionnements et les risques avérés.

Nous disons "risques avérés", car l'erreur la plus fréquente est ce que nous pouvons appeler la "risquite", c'est-à-dire la mise en relief de risques négligeables, qui conduit à prendre des précautions inutiles. Pour éviter cela, il faut commencer par bien identifier d'une part le besoin auquel doit répondre l'activité et les risques essentiels à éviter.

Prenons un exemple : la gestion d'un stock de produits finis disponibles à la vente dans une entreprise de négoce. Une analyse préliminaire, fondée sur l'examen des incidents survenus dans une période récente et sur la nature et le cadre général du stockage, doit permettre d'identifier les risques majeurs. Nous retiendrons ici le risque de rupture de stocks, dans la mesure où nous en aurons constaté un certain nombre dans un passé récent.

L'objectif est alors d'identifier le "champs" à couvrir par l'audit, soit toutes les opérations et tous les paramètres qui peuvent conduire à une rupture de stocks. Cela conduit généralement à identifier un ou plusieurs processus de travail, qui sont ici les suivants :

- le suivi du stock ;
- le suivi des historiques de consommations, qui donnent généralement des indications sur les consommations à venir ;
- les prévisions commerciales, qui complètent et permettent de préciser les historiques précédents ;
- l'exploitation de ces données pour déterminer les besoins en réapprovisionnement ;
- la politique d'achat, le nombre et la qualité des fournisseurs, la prise en compte des cours des matières premières, etc. ;
- l'offre du fournisseur, ses délais notamment ;
- la passation de la commande ;
- l'approvisionnement, le contrôle des produits et leur stockage en magasin.

Il convient de se poser par exemple les questions suivantes, sachant que celles-ci résulteront de la préparation de l'audit et varieront d'un cas à l'autre.

- L'analyse des incidents : quels sont les produits le plus souvent en ruptures de stocks ou quels produits risquent le plus de l'être, quelle a été la cause des ruptures constatées ?... Cela permettra d'orienter la suite de l'analyse l'audit ne se limitera toutefois pas à ces causes directes, il doit traiter l'ensemble du sujet, sous peine de se transformer en simple enquête technique.

- Le suivi du stock : le connaît-on de façon précise, y a-t-il des stocks minimums, comment sont-ils déterminés ?...
- Le suivi des historiques de consommations : dispose-t-on d'un tel historique, dans quelle mesure est-il exploitable, les ventes sont-elles régulières d'une année sur l'autre ?...
- Les prévisions commerciales : dans quel domaine les commerciaux sont-ils en mesure de faire des prévisions fiables, comment améliorer cette fiabilité ?...
- La détermination des besoins en réapprovisionnement : comment cette évaluation se fait-elle ? la personne est-elle suffisamment formée, a-t-elle de bons contacts avec les commerciaux ?...
- La passation des commandes : le choix du fournisseur, prend-on en compte ses délais de livraison annoncés?
- L'approvisionnement et le magasinage : les produits sont-ils contrôlés, existe-t-il des risques de détérioration ou de perte en magasin ?...

La mission de l'audit interne consiste à effectuer des contrôles par comparaison à des normes. Les bases d'une mission d'audit se reconnaissent dans ses méthodes d'approche, d'exécution, de synthèse dans la mise en évidence des risques et de la formulation des recommandations visant à les éliminer. La durée de la mission au sein de la filiale SCIZ Zahana été déterminée en fonction du nombre des auditeurs désignés , et aussi de l'ampleur de cette mission. Mais ces auditeurs, ne focalisent pas sur la durée, leurs objectifs c'est la réussite et l'efficacité de cette mission qui prime.

Cette mission doit permettre de répondre aux quatre préoccupations suivantes :

- Conformité : les procédures et instructions concernant le cycle d'approvisionnements sont elles mises en application (respectées).
- Efficacité : le cycle approvisionnements de la filiale a atteint les objectifs prescrits.
- Amélioration du système.
- Faciliter le travail aux auditeurs externes.

2-4-Les Trois Phases De La Mission D'audit Interne de la filiale SCIZ Zahana :

L'organisation d'une mission d'audit s'effectue selon trois phases successives qui assurent sa progression : La phase de préparation ou phase d'étude, phase de réalisation ou phase de vérification et phase de conclusion.

Une mission d'audit se résume à une suite d'actions chronologiques dans lesquelles chaque étape met en mouvement la suivante.

2-4-1-La phase de préparation :

Toute intervention d'audit, commence par la phase de préparation, car le succès de la mission dépend d'elle. Elle est centrée sur la détection des principales forces et faiblesses qui vont faire l'objet de la vérification. La préparation de l'audit constitue la partie essentielle de son déroulement.

En effet, cette phase fondamentale, exige des auditeurs une capacité de lecture, et d'attention. Au cours de cette phase, tous les travaux préparatoires vont être réalisés avant de passer à l'action. **Identifier les problèmes**, c'est-à-dire les sujets à traiter précisément : pour cela, on collectera toutes les informations disponibles. Cela permettra de cibler précisément les questions à aborder.

Dans notre cas, la mission de l'audit interne qui portera sur le cycle approvisionnements de la filiale SCIZ Zahana, va examiner des aspects précis, qui vont être énumérés ultérieurement.

Ordonnée par la direction générale du groupe ERCO, et prévue dans le programme d'audit annuel, la division d'audit interne du siège procède à cette mission d'audit de la filiale. Nous précisons, qu'une mission d'audit ne se décide pas par le service d'audit lui-même. Cette décision est du ressort de la direction générale du groupe qui le mandate à cet effet.

Une mission d'audit interne est menée par une équipe d'auditeurs et dirigée par un chef de mission. Le choix de cette équipe est fonction de la nature de la mission.

L'auditeur doit :

- **Être globalement en position d'écoute et de médiation** : les solutions ne doivent pas venir de l'auditeur mais des audités, le rôle de l'auditeur étant essentiellement de mettre à plat les problèmes, d'en faire envisager tous les aspects (y compris économiques, réglementaires, sociaux... le cas échéant), de recueillir toutes les suggestions, de les évaluer et de les affiner en fonction de son expérience et de sa connaissance du sujet.

Nous savons en particulier qu'un "œil neuf" voit souvent plus clairement les problématiques que ceux qui y sont plongés chaque jour et qui sont soumis aux contraintes permanentes du court terme. L'auditeur extérieur peut également dépassionner les débats et les poser objectivement (bien des difficultés ne sont dues qu'à des conflits de personnes). Ce sont là des intérêts majeurs de la technique de l'audit.

Mais nous ne dirons jamais assez que l'efficacité de l'audit repose avant tout sur la qualité de l'auditeur.

- **Suivre la conversation et aborder les problèmes au fur et à mesure qu'ils se présentent.** Un bon auditeur a sa check-list d'audit à portée de main et ne la consulte que périodiquement afin de détecter ses oublis, qu'il essaiera d'aborder dès que la réunion se rapprochera du sujet. Canaliser les entretiens en suivant un questionnaire les stérilise en ne permettant pas à l'audité de suivre son raisonnement. Le bon auditeur reste l'esprit en éveil, de façon à détecter les incohérences, à bien comprendre les problématiques et à pouvoir juger des bonnes ou mauvaises suggestions reçues en fonction des nombreux paramètres à prendre en compte.

- **L'auditeur doit être assez psychologue et habile pour "faire parler"**, c'est-à-dire pour briser la barrière qui se dresse inévitablement devant un "intrus" qui connaît *a priori* mal l'activité. Cette capacité à surmonter les réticences et à engager un dialogue "ouvert" et franc repose en partie sur la préparation amont de l'audit (elle est d'autant plus facile que l'on connaît déjà l'activité et que l'on peut en parler sans trop d'erreurs) mais aussi sur la technique d'entretien : l'objectif est que l'interlocuteur s'implique et arrive jusqu'aux causes réelles des problèmes, sans en rester à la "langue de bois" courante des relations hiérarchiques ou sociales. Pour cela, il faut:

- Rendre l'audit "positif" en évitant toute critique et en l'orientant résolument vers la recherche des solutions face aux dysfonctionnements.

- Prêcher parfois le faux pour connaître le vrai
- Écouter toutes les parties : si quelqu'un en critique un autre, écouter également ce dernier : la vérité avancera de la confrontation des points de vue
- S'appuyer autant que possible sur des faits, en demandant à chacun d'étayer ses affirmations par du concret, exemple : vous dites qu'il y a beaucoup de retard : combien de fois (approximativement) dans la semaine, avec quels clients, quelles conséquences précises ont-ils eu, pouvons-nous réellement les éviter et comment ?

L'animation et le contrôle de la progression et la qualité des travaux (coordination) nécessite une supervision qui est assuré par le chef de mission désigné par le responsable de la structure audit du groupe .Il prépare aussi les analyses, et réalise les synthèses. Les auditeurs concernés par cette mission, doivent avoir lors de cette phase :

- Une vision d'ensemble de la filiale, objet de la mission et des contrôles internes mis en place pour la maîtriser.
- L'identification des risques, attire les auditeurs sur les points essentiels, et ne pas perdre du temps dans les détails inutiles.
- La définition des objectifs de la mission, permet aux auditeurs de planifier et d'organiser cette mission.

Etant en possession de son ordre de mission, le chef de division d'audit interne, doit le communiquer à travers une lettre de mission au PDG de la filiale SCIZ Zahana, tout en précisant dans cette lettre les détails et les modalités envisagés durant l'intervention de son équipe.

Cette lettre invite le PDG de la filiale SCIZ Zahana et son équipe à faciliter l'intervention des auditeurs dans les services pour le bon déroulement de la mission.

2-4-2-phase de réalisation :

C'est à ce stade, que les auditeurs internes désignés vont procéder aux observations et constats qui vont leur permettre d'élaborer leur rapport. Elle est concernée par le travail de vérification sur le terrain.

Cette phase s'appuie sur deux éléments, en premier les moyens constitués par les budget, allocation, planning et suivi. En second, les techniques d'audit en matière d'investigation, de détection et d'identification des problèmes.

Elle débute par une réunion d'ouverture, tenue à la filiale Zahana, sur les lieux même ou la mission d'audit va se dérouler. Cette réunion ayant plusieurs buts, organiser en détail l'audit et confirmer son déroulement, avoir un exposé d'ensemble sur la filiale, ses objectifs, ses enjeux, la logique générale de l'organisation et des mesures prises, les difficultés rencontrées. Le chef de la division d'audit, et le PDG de la filiale participent à cette réunion, sans oublier l'équipe d'audit qui sont les acteurs essentiels et qui auront à agir sur les lieux même de la réunion, ils doivent connaître et se faire connaître.

Au cours de cette réunion, ils abordent les axes d'investigations de la mission et ses limites, également les objectifs et le champ d'application de cette mission et les méthodes utilisées.

Le programme de travail établi est présenté par l'équipe d'audit sous la supervision du chef de division lors de cette réunion, c'est un document qui permet à chaque auditeur de connaître le détail précis de ce qu'il a à faire. IL permet aussi au responsable de la mission de mieux suivre le travail des auditeurs.

Bien évidemment, le programme de travail doit être approuvé par les deux parties lors de la réunion d'ouverture. Ce programme précisera les divers entretiens à tenir avec les responsables de la filiale auditée, les visites à faire et les principaux renseignements à recueillir, les recherches et travaux à réaliser pour compléter les informations nécessaires.

Ce programme de travail concernant la mission du cycle d'approvisionnements contient les éléments suivants :

- Examen de tous les achats : étrangers, locaux, et inter- filiales.

- Contrôler si les dossiers achats comportent toutes les pièces justificatives : demande d'achat (D.A), bon de commande, facture, bon de réception.

- Vérifier si les procédures en vigueur sont bien appliquées en matière d'organe de contrôle interne de la commission des ouvertures des plis (COP)/La commission des évaluations et négociations des offres et marchés (CENOM), respect des seuils, et la régularisation si l'achat à un caractère répétitifs chez le même fournisseur.

- Vérifier si les achats effectués ont été réceptionnés et comptabilisés.

- S'assurer qu'il existe bien une séparation des tâches entre approvisionnement, gestion des stocks et règlement.

Le plan de mission⁵⁶, va lier les auditeurs et leur hiérarchie et va permettre d'aborder la phase suivante celle du travail sur le terrain. Elle sera mise en œuvre par l'utilisation d'un outil indispensable : le questionnaire de contrôle interne .Compte tenu, de l'ancienneté du groupe ERCO, ces questionnaires constituent un élément permanent pour les missions, ils permettent aux auditeurs de réaliser sur chacun des points soumis à leur jugements critiques une observation qui soit la plus complète possible. Ce questionnaire est le garde fou contre l'imaginaire et force la main de l'auditeur pour le conduire dans la bonne direction à la recherche des observations pertinentes.

Le planning utilisé par l'équipe des auditeurs, est un document échéancier dont l'utilité est de répartir le travail dans le temps en fixant la durée des interventions ainsi que les dates de début et d'achèvement, et dans l'espace en déterminant les sites d'intervention et l'affectation des auditeurs.

2-4-2-1-Examen du cycle approvisionnement :

Cet examen va porter sur les éléments mentionnés dans le plan de la mission :

⁵⁶ Voir annexe N°9 et 10

a- Examen des achats :

L'examen de ce cycle a mis en évidence des carences portant sur l'expression des besoins, la consultation, l'analyse et le comparatif des offres, et enfin le lancement des commandes.

Il faut souligner que cet examen a été effectué sur la base de la méthode d'échantillonnage, étant donné le nombre important des engagements effectués durant l'exercice.

La société procède à son approvisionnement en matières et fournitures sur le marché national, en priorité, et sur le marché international en ce qui concerne la pièce de rechange et autres consommables.

Nous avons constaté que l'ensemble des demandes d'achats, par lesquelles sont exprimés les besoins de la société ne sont pas approuvés par le directeur général, mais exécutés à la seule signature des deux directions citées précédemment.

Aussi, les bons de commandes, documents par lesquels est créée la relation commerciale, ne sont pas signés par le premier responsable de la société, mais engagé par la seule signature du responsable des approvisionnements, accompagnée par la signature du directeur financier, chose que nous considérons anormale et contraire à l'orthodoxie de la fonction financière.

Cette situation trouve, aussi, origine dans le fait que la société était destinataire d'une note de la direction générale du groupe ERCO en date du 19/12/1999 référencée 367/BB/audit/99, par laquelle il est demandé au PDG de la filiale de se décharger de la signature des bons de commandes. Toutefois, il est important de souligner que cette note recommande au PDG de renforcer le contrôle et l'application du manuel des approvisionnements.

b- les organes de contrôle interne (COP/CENOM)

La commission des ouvertures des plis (COP) au niveau de la société a été installée par décision N°164/BMR/RV/98, elle tient un registre coté paraphé par le tribunal de SIG, ouvert le 9/11/99, contenant 259 pages pour recevoir les délibérations de la commission des ouvertures des plis. Il est à signaler que la tenue de ce registre est devenue effective à la date du 09/12/2000, soit un retard de plus d'une année de la date d'installation de la commission suivant la décision. Nous noterons au passage que tous les dossiers traités avant cette date ne figurent pas sur le registre.

Nous avons constaté, que la commission dispose de procès verbaux explicites, sauf que ces derniers ne sont pas portés à priori sur le registre, sous la forme de P.V.

La commission des évaluations et négociations des offres et marchés (CENOM) a connu cinq reconfigurations, suivant les décisions qui nous ont été remises. Cette commission dispose d'un registre qui n'a été ouvert qu'en date du 18/01/2000 (date de la première séance), accusant ainsi un retard de six mois depuis son installation.

L'examen des procès verbaux de cette commission, nous a permis de relever certaines faiblesses :

- Les procès verbaux ne sont pas dûment renseignés (absence d'informations relative aux consultations, offres reçues, et besoins).
- Certains procès verbaux ne sont pas signés par les membres de la commission.
- Absence de tout effort de négociation tel qu'il ressort sur les procès verbaux.

c-le respect des seuils de compétence :

Les seuils de compétence des organes de contrôle de la filiale, tels que définis dans la procédure en vigueur, ne sont pas dans tous les cas (systématiquement) respectés, nous listerons quelques cas :

- Les commandes dépassant le seuil de un million de DA, non soumis à l'examen de la CENOM.
- Les commandes dépassant le seuil de compétence de la CENOM.
- Décisions de la CENOM non prise en compte lors de l'achat.
- Tableau comparatif des offres (TCO) non établi.

- Des offres étudiées sans renseignement (au niveau de la direction ni de la structure achat).
- Offre reçue et prise en compte sans aucune consultation au préalable.

d- Examen des commandes inférieures à 1.000.000 DA :

L'étude de l'échantillon de la passation des commandes inférieures à 1.000.000 DA laisse apparaître les carences suivantes :

- L'obligation faite dans le circulaire N°67 du groupe ERCO d'examiner au moins trois offres n'est pas respectée.
- Les bons de commandes sont visés et transmis aux fournisseurs sans mentionner les dates de livraisons, les conditions spécifiques d'achat (emballage, transport, modalité de règlement).

A la fin de son travail, l'auditeur est en possession d'une grande quantité de FRAP⁵⁷, qui sont classées dans l'ordre chronologique du questionnaire du contrôle interne. Les FRAP doivent être approuvées par le chef de mission puis validées avec les audités concernées.

Périodiquement, des réunions de travail sont effectuées avec le chef de mission pour discuter et régler les problèmes rencontrés.

Avant de quitter la filiale de Zahana, l'équipe peut faire des comptes rendus provisoires.

2-4-3- la phase de conclusion :

A la fin de cette mission d'audit sur la fonction approvisionnement, un rapport détaillé rédigé par les auditeurs désignant les différentes phases de l'opération ainsi que l'énumération des anomalies, erreurs.

Ce rapport présente les constatations effectuées sur le mode de fonctionnement du cycle d'approvisionnement de la filiale ainsi que les conclusions sur les capacités du cycle en

⁵⁷ Voir annexe 11

mettant l'accent sur les dysfonctionnements pour faire développer des actions de progrès. A noter que la démarche des auditeurs ne peut avoir un caractère exhaustif de toutes les opérations d'achats au niveau de la filiale, vu l'ampleur du cycle approvisionnement.

Ce rapport matérialise l'achèvement de la mission, il communique à la direction générale du groupe ERCO et aux principaux concernés, les conclusions de la mission d'audit concernant la filiale SCIZ Zahana, et ses recommandations.

L'importance du document se relève dans le fait qu'il concrétise deux objectifs essentiels, celui de répondre d'une part à l'attente du demandeur qui est la direction générale du groupe ERCO et qui est motivée par le souci d'être éclairée sur la situation de la filiale SCIZ Zahana, et d'autre part le souci du service audit à s'acquitter convenablement de ses obligations professionnelles.

Ce rapport doit mettre en évidence les problèmes essentiels, leurs enjeux et les différentes solutions possibles avec leurs options. Les décisions à prendre doivent apparaître clairement, avec tous les éléments permettant aux décideurs de les prendre en toutes connaissances de cause.

Le présent tableau donne la récapitulation des procédures et le degré de leur exécution.

Constats	Observations
<p>Traitement et prise en compte des offres et dossiers non encore enregistrés</p>	<p>Rejet de toute offre ou document non enregistré au secrétariat PDG(note du 26/03/2000(exécutée)</p>
<p>Retard de traitements des demandes d'achat. Retard dans le lancement des consultations Absence de date limite de réception des offres Absence d'enregistrement des offres (27/02/200)</p>	<p>Proposition d'une note procédure, mise en circulation en date du 10/04/2000(note PDG) ; fixant :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ délai de traitement des offres. ▪ délai de traitement des demandes d'achat. ▪ Délai de lancement des commandes. ▪ Canevas de suivi du traitement des documents d'achat et bons de commande (non appliquée)
<p>Absence de fichier fournisseur et non exploitation du module H.P3000(y afférent) (note 26/03/200)</p>	<p>Non appliquée</p>
<p>Retard excessif dans les consultations et traitements des offres. (note du 02/05/2000) citant quelques exemples à partir du canevas mis en place</p>	<p>Non appliquée</p>
<p>Non transmission du canevas « suivi des achats » par la structure achat- (note du 18/06/2000) rappelant l'intérêt de ce canevas.</p>	<p>Non appliquée</p>
<p>Dysfonctionnement des structures achats locaux et à l'étrangers</p>	<p>Recommandation de repenser l'organisation sur la base de structure achat par famille d'article+nécessite de mise en place d'un fichier fournisseur (Note du 13/05/200) (exécutée en partie)</p>
<p>Non prise en compte de l'historique des prix d'achat dans les négociations et commandes</p>	<p>Recommandation : Obligation de passage des demandes d'achats par le bureau de comptabilité matière (BCM) par y porter le dernier prix d'achat (note du 20/05/200) exécution en fin d'année.</p>

<p>Constat négatif sur les méthodes de la structure approvisionnement : Inexistence de point de réapprovisionnement Absence de contrôle réel des demandes d'achat Retard dans le lancement des consultations Retard dans le traitement des offres (note du 21/05/2000)</p>	<p>Exécution en fin d'année.</p>
<p>Retard dans le lancement des formations contractuelles</p>	<p>Proposition d'obligation de : Participation de la structure formation à la négociation et l'élaboration des clauses contractuelles relatives à la formation. Responsabilité de la structure formation pour les réceptions provisoires et définitives de la formation contractuelle (note 28/05/2000).Non exécutée</p>
<p>Manque d'une partie de la documentation technique au niveau du bureau documentation</p>	<p>Proposition d'obligation du visa du bureau de documentation pour toute réception provisoire ou définitive de la documentation contractuelle. Inventaire de la documentation technique et lancement recherche, acquisition et élaboration de la documentation manquante. Note du 28/05/2000</p>
<p>Exploitation tardive des demandes d'achat (note du 30/05/2000)</p>	<p>Non Exécutée</p>
<p>Recours pour la prestations externes des travaux de mécaniques et de réparations aux même fournisseur (prestataires) (note du 18/06/2000)</p>	<p>Proposition : recenser et identifier tous les types de travaux de reparitions et de fabrication mécanique en vu de lancer une présélection des prestataires Non Exécutée</p>
<p>Lancement des demandes de prestations externes directement par les utilisateurs d'engins ou appareils sans consultation et sans avis des services spécialisés (méthode, ateliers spécialisés)</p>	<p>Procédures pour réparations des engins ou appareils (note du 15/07/2000). Obligation de passage par service méthode et atelier spécialisé. Non exécutée</p>
<p>Absence de support ou de données pour le contrôle des demandes d'achat</p>	<p>Recommandation : 1-Pour toute demande d'achat d'un article donné obligation de mentionner les consommations des</p>

<p>(calcul du besoin)</p>	<p>trois dernières années ainsi que le stock restant. 2-Pour toute demande d'achat d'un équipement ou d'un article d'investissement nécessite de fournir une étude d'opportunité. (note PDG du 05/09/2000) exécutée en partie pour le premier point.</p>
<p>Non respect de la séquence des bon de sortie+ bon de sortie établi sans référence de l'ordre de travail (note du 20/09/2000)</p>	<p>Proposition : Impression des bons de sortie par structure. Exécutée en partie (ordre de travail mentionné sur le bon de sortie)</p>
<p>Absence de contrôle a priori des paiements à l'extérieur par la structure des finances (ouverture lettre de crédit, retrait documents) cette tache est prise en charge par la structure des achats.</p>	<p>Proposition : Nécessite le visa de la structure des finances (note 14/10/2000) exécutée.</p>

SECTION 3 : LES DECISIONS DU GROUPE ERCO ET LE ROLE DE LA FONCTION AUDIT INTERNE :

1-La Décision Au Niveau Du Groupe ERCO :

La direction générale jouant un rôle moteur et central en terme de responsabilité est mise à contribution de façon plus concrète lors des réunions et travaux de direction générale afin d'identifier et d'évaluer les risques.

La gestion des risques s'étend à la maîtrise de l'information pour la prise de décision et devient désormais l'affaire de tous.

Les risques de nature externes et qui demeurent une préoccupation majeure de l'entreprise doivent faire l'objet d'une attention particulière.

Les risques les moins gérés négligés sont les plus critiques ayant tendance à être oubliés.

Mise en place de tableaux de bord basé sur un système d'autoévaluation des risques.

La fonction contrôle interne devient un des éléments organisationnels majeurs de la gestion des risques.

L'audit interne demeure la première fonction dans le processus d'identification des risques. Les activités d'audit sont également un élément organisationnel clé de la politique de gestion des risques.

Face à la prise de décision et compte tenu de ce qui précède il est nécessaire : de disposer de beaucoup de temps, et de traiter un maximum d'information.

Le Conseil d'administration est l'organe de décision le plus élevé au sein du groupe, il a le pouvoir de poser tous les actes nécessaires ou utiles à la réalisation de l'objet social, sauf ceux dont la loi confie la compétence exclusive à l'assemblée générale.

Selon l'article 610 du code de commerce (décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993)⁵⁸
« La société par actions est administrée par un conseil d'administration composé de trois membres au moins et de douze au plus.

En cas de fusion, le nombre total des administrateurs peut être élevé au nombre total des administrateurs en fonction depuis plus de six mois sans pouvoir être supérieur à vingt-quatre.

Hormis le cas de nouvelle fusion, il ne pourra être procédé à aucune nomination de nouveaux administrateurs décédés, démissionnaires ou révoqués tant que leur nombre n'aura pas été ramené à douze »

Le Conseil d'administration est chargé de la direction du groupe ERCO, ce qui implique qu'il est responsable de l'élaboration et de la réalisation des objectifs du groupe, de la détermination de la stratégie, de la définition d'un contenu de la politique du groupe et du développement de résultats qui en découle.

En principe, le Conseil d'administration se réunit sur un calendrier défini au préalable. Sur invitation du Président, le Conseil d'administration se réunit à chaque fois que l'intérêt du groupe l'exige ou qu'un ou plusieurs membres du Conseil d'administration l'estime souhaitable ou nécessaire au bon fonctionnement du Conseil d'administration.

2-Les décisions prises suites au rapport d'audit interne

Une réunion est tenue en présence du directeur général du groupe ERCO et les deux parties (auditeurs et audités), cette réunion est un moment critique pour les auditeurs car c'est à ce moment où il leur faut convaincre de la qualité du travail fourni et de son acceptabilité. Elle permet une ultime confrontation des esprits qui doit logiquement conduire à une conclusion commune.

Une telle réunion ne s'improvise pas, elle doit être minutieusement préparée et positionnée au niveau de préoccupation et de responsabilités des interlocuteurs.

⁵⁸ Code de commerce page 384, Edition BERT Alger 2003

Le Président directeur général a pris connaissance des résultats de la mission d'audit interne de la filiale SCIZ Zahana, (matérialisé par une lettre référence 23/PDG/01), suite à ceci il a jugé nécessaire que ces anomalies graves pouvant être la source de conséquences préjudiciable pour les intérêts de la société et du groupe.

Aussi les nombreux constats de la mission d'audit relèvent des défaillances humaines et organisationnelles à tous les niveaux du processus de l'acte d'achat et notamment, l'expression des besoins, la consultation, le contrôle et le suivi des commandes et contrats.

A ce titre, le PDG transmet un certain nombre de recommandations en concertation avec la division d'audit du siège, ces recommandations ne sont d'ailleurs pas exhaustives, mais jugées comme étant importantes et prioritaires pour asseoir une organisation efficace allant dans le sens d'une meilleure maîtrise et transparence de l'activité des approvisionnements de la filiale SCIZ Zahana :

- Mettre en place une stratégie des approvisionnements, en concertation avec toutes les structures impliquées dans les actes d'achats (achats, utilisateurs, gestion des stocks, finance et comptabilité).
- La mise en place d'un fichier fournisseur national et étranger, et sa tenue à jour.
- Application stricte de la procédure de passation et contrôle des marchés dans le groupe ERCO.
- Application des recommandations du conseil d'administration de la société, notamment la résolution N°6 de la séance du 17/11/1999.
- Le respect des dispositions du décret N°95/305 du 07/10/95 qui fixe les modalités d'établissement de la facture.
- Réglementer les seuils en matière d'engagement des achats par la structure des approvisionnements par une délégation de pouvoir de signature expresse.
- Instaurer un contrôle systématique sur toutes les demandes d'achat, ce contrôle servira à déterminer l'opportunité, l'état des stocks et l'initiateur du besoin.
- Responsabiliser la structure des approvisionnements pour prendre en charge les consultations, les comparatifs des offres, le suivi et l'apurement des dossiers engagés.
- Impliquer d'avantage les services utilisateurs et le bureau méthode dans la réception en matière de qualité des produits achetés.
- Le traitement des demandes d'achat se fera après accord du président directeur général de la filiale.

- Fixer pour chaque consultation une date limite de soumission et présentation des offres.

<i>Recommandations</i>	<i>Réponses</i>
-------------------------------	------------------------

- La mise en place de registres de suivi des bons de commandes et des contrats (locaux et étrangers).
- La commission des évaluations et négociations des offres et marchés CENOM de la société ne doit pas régulariser des dossiers qui ont été traités en violation des procédures en vigueur, en sa qualité d'organe de contrôle.
- La CENOM de la société doit motiver systématiquement le choix de l'offre retenue, et éventuellement apporter une appréciation sur les offres rejetées.
- Le strict respect des décisions de CENOM de la société par la structure des approvisionnements (choix, prix, qualité, délai de livraison).
- Eviter au mieux d'effectuer les achats auprès des fournisseurs soumis au régime du forfait, qui ne facturent pas la taxe sur la valeur ajoutée TVA, privant ainsi la société du système de récupération.

3-LES ELEMENTS DE REPONSES :

Suite aux recommandations mentionnées dans le rapport d'audit, le PDG du groupe ERCO, oblige la filiale SCIZ Zahana à donner des éléments de réponses dans les plus bref délai, et à chaque recommandation l'auditeur doit recevoir une réponse.

Le PDG de la filiale transmet un rapport circonstancié qui reprend les éléments de réponses aux constats et recommandations émises par la mission d'audit du groupe, effectuée à la cimenterie de Zahana.

Le service d'audit de la filiale SCIZ Zahana, en concertation avec le président directeur général de cette filiale reprend les éléments de réponses aux constats et recommandations émises par le PDG du groupe, notifié par la lettre n° 23/PDG/01

Mettre en place une stratégie des approvisionnements, en concertation avec toutes les structures impliquées dans les actes d'achats	Recommandation importante qui fera l'objet d'une réflexion interne fondée sur le budget physique 2001, traitement à l'avance des problèmes d'approvisionnements.
La mise en place de registres de suivi des bons de commandes et des contrats (locaux et étrangers).	En cours d'élaboration
Réglementer les seuils en matière d'engagement des achats, par une délégation de pouvoir de signature.	Attribution du conseil d'administration.
Instaurer un contrôle systématique sur toutes les demandes d'achat, ce contrôle servira à déterminer l'opportunité, l'état des stocks et l'initiateur du besoin.	Recommandation exécutée
Responsabiliser la structure des approvisionnements pour prendre en charge les consultations, les comparatifs des offres, le suivi et l'apurement des dossiers engagés.	En cours d'exécution
Impliquer d'avantage les services utilisateurs et le bureau méthode dans la réception en matière de qualité des produits achetés.	En cours d'exécution.
Le traitement des demandes d'achats se fera après accord du PDG	Recommandation exécutée.

Les éléments de réponses :

Conclusion :

La mission d'audit a permis à l'ERCO de situer les points faibles au niveau de la fonction approvisionnement. L'audit interne n'a pas le pouvoir de décider, il a en revanche le devoir d'inciter, par tous les moyens, les responsables concernés à prendre les mesures de prévention, détection et protection.

Les mesures prises pour remédier à ces faiblesses vont permettre :

- La réalisation de gains substantiel (économies pour l'entreprise : large prospection ; achat auprès des meilleurs fournisseurs (qualité- prix), récupération de la TVA (17%).
- Le respect de la réglementation et des procédures validées par la société (Rassurer les responsables de la société).
- Eviter les fraudes et infractions multiples (verrous de sécurité).

En définitive, l'audit apporte un plus incontestable à la société ERCO.

L'audit est la meilleure ou la pire des choses selon la manière dont il est mis en œuvre : pratiqué comme une inspection tatillonne du bon respect des procédures; utilisé pour détecter les défauts de l'organisation et les résoudre, il est généralement apprécié et peut être très utile.

Ce nouvel outil de management offre en fait la voie à de nombreuses applications :

- un meilleur travail en équipe entre les Services et les filiales du groupe ;
- un examen périodique des problèmes de terrain ;
- une résolution des problèmes d'organisation de fond ;
- une adaptation permanente des règles et règlements ;
- un retour périodique des managers aux réalités quotidiennes du travail ;
- l'assainissement des approvisionnements en permettant de sélectionner de véritables fournisseurs partenaires avec lesquels l'entreprise pourra ensuite travailler en confiance.

Membre à part entière du management de l'organisation, le responsable de l'audit interne du groupe ERCO agit dans le cadre d'une charte d'audit définissant son indépendance. La variété de ses interventions le conduit à entretenir des relations étroites avec les auditeurs

externes. Cette relation est occasionnelle au niveau de ce groupe. Elle dépend aussi de la volonté de la direction générale.

Cette fonction est une aide pour la direction générale à maîtriser les risques qui ressortent de ses domaines discrets de responsabilité. C'est à ce niveau que se pose alors la question « quels auditeurs pour quels audits ? » car c'est du niveau de qualification et de préoccupation des auditeurs que dépend leur audience au plus haut niveau de la hiérarchie, ainsi que la reconnaissance de leurs droits.

Bien maîtrisé, il est un vrai moyen de respiration de nos organisations complexes et stressantes modernes en évitant leur vieillissement et en détectant l'apparition des dysfonctionnements.

CONCLUSION

GENERALE

Au thème de cette étude nous évoquons le choix d'une organisation particulière qui nous aidera à répondre à la question suivante : quel est l'agencement structurel qui nous permettra de contribuer au mieux à la stratégie de l'entreprise en terme d'aide à la décision ?

A cet égard la fonction d'audit interne procure une assurance vis-à-vis les décisions prises.

Il est désormais de pratique courante que l'audit interne est une fonction d'assistance qui doit permettre aux responsables des entreprises et organisations de mieux gérer leurs affaires.

Puisqu'il est s'agit alors d'assister une direction générale dans l'exercice de sa mission de la mission de contrôle qui lui incombe naturellement, il importe de définir et de hiérarchiser les risques qui doivent être maîtrisés à ce niveau de responsabilité et il appartient à l'auditeur interne de s'identifier à la direction générale pour partager à son niveau la préoccupation exclusive de contrôle en dehors de toute implication dans le processus décisionnel. C'est en effet dans cette limitation que se situe la distinction fondamentale des domaines respectifs d'intervention : si, pour la direction générale la responsabilité dominante est celle de décideur, les fonctions de diagnostic et de contrôle ne constituant que les composantes du système d'information préparant ou suivant la décision, par contre ce sont ces deux fonctions qui constituent la finalité même de la fonction d'audit interne, mais au même niveau de préoccupation que celles du manager que l'on assiste.

C'est ici que se situe alors la problématique complexe du rattachement d'un service d'audit interne à la hiérarchie de l'organisation. Contrairement au souci qui s'exprime généralement sur ce sujet, il s'agit moins d'un problème d'indépendance que d'un problème de niveau de préoccupations. Et sans ignorer la nécessité assistance de contrôle qui doit être apportée aux divers niveaux opérationnels, l'ambition naturelle de l'audit interne doit être d'être reconnu fondamentalement comme l'auxiliaire de contrôle au niveau des préoccupations de la direction générale.

Ceci implique que le service d'audit interne soit compétent pour se hisser à ce niveau. Il est donc logique de considérer que doit exister dans la structure de tout service d'audit interne le potentiel humain des futurs managers. C'est à ce titre que l'on se plaît à souligner que les services d'audit interne doivent constituer la pépinière dans laquelle se préparent les futurs responsables de l'organisation. Si doit en être ainsi, il faut donc que la qualification du service permette à la direction générale d'y trouver au moins au niveau des éléments le partage de ses préoccupations.

Les décisions à prendre fournies par la grille d'analyse du processus décisionnel sont classées en trois catégories : les décisions opératoires, les décisions structurelles et les décisions stratégiques. A ce niveau l'audit interne a pour rôle de diagnostiquer les sources de risques et provoquer la meilleure maîtrise de leurs causes.

Mais dans les décisions stratégiques qui sont génératrices des risques les plus élevés susceptibles de mettre en cause la survie de l'entreprise. C'est précisément à ce niveau que le processus de contrôle le plus délicat à organiser, à cause des difficultés techniques, et à mettre en œuvre, à cause des difficultés relationnelles. Comment en effet s'autoriser à porter un jugement sur les risques majeurs qui peuvent résulter d'une décision stratégique de direction ?

Et est-ce à dire, en conséquence, que le contrôle des opérations les plus risquées d'une entreprise sont à exclure du champ de l'audit interne ?

Bien connue de ses nombreux avantages l'audit interne présente ainsi quelques inconvénients et à ce propos la confusion et l'ignorance médiatique que connaît l'audit interne s'expliquent aussi par le petit nombre de professionnels qui exercent la fonction. De surcroît, la technicité du domaine, la normalisation qui s'impose aux différents acteurs en font une matière peu propice à une médiatisation élargie. Technique récente l'audit interne a probablement attendu d'avoir fait ses preuves dans tous les secteurs d'activité pour être connue avant d'être reconnue.

L'évolution de la fonction, à travers les différentes entreprises, et en conséquence difficilement comparable. Elle n'est toutefois pas encore arrivée à son stade final où les avancés cessent leur progression, à supposer qu'elle doive s'arrêter un jour. Or l'externalisation est un mot qui n'est peut-être pas très heureux et qui prétend désigner la dévolution des fonctions d'audit interne à une organisation extérieure.

Certains vont au-delà en affirmant que l'externalisation implique le transfert du personnel concerné. Pourquoi ce mouvement ? Comment concevoir d'exercer « en externe » ce qui est par nature « interne » et quelles sont les réactions des professionnels face à cette innovation ? Auquel il faut y remédier dans un horizon d'études et d'analyse pour progresser dans l'organisation des entreprises car il n'est contesté par personne que les audits internes constituent un réel outil de progrès pour les organisations. Cependant, nous constatons très souvent les organisations dont le système de management est en place depuis quelques années un phénomène de lassitude qui se traduit d'une part par un planning d'audit interne et d'autres part par une stérilité des audits.

Dans ce cas, l'externalisation de certains audits internes, par une vision nouvelle des processus et des pratiques, va permettre de relancer la dynamique dans l'organisation. De plus, un auditeur professionnel va apporter aux audités, et plus généralement à l'organisation toute entière, une nouvelle proposition fait de son expérience.

BIBLIOGRAPHIE

1. **ANGOT H., C.FISCHER. Et B.THEUNISSEN** **Audit comptable, audit informatique** 3eme édition Entreprise de BOECK Septembre 2004.
2. **APOTHELOZ. B, A. STETTLER,** **Maîtriser l'information comptable** édition Presses polytechniques et universitaires romandes 1999.
3. **Bailly J.M, J. Richard, P. Simons,** **Comptabilité et analyse financière des groupes** édition Economica 1987.
4. **BARSZCZ. C** **Guide des cabinets d'audit et d'expertise comptable,** 3eme édition 08/2002.
5. **BATSCH .L** **La croissance des groupes industriels,** édition Economica 1993.
6. **BECOUR .J.C, Bouquin H** **Audit opérationnel efficacité, efficience ou sécurité,** 2eme édition Economica, Septembre 1996.
7. **BERGERET F** **Pratique du contrôle interne** IFACI, 5 ème édition d'organisation 06/2004.
8. **BONTJE J.C** **L'auditor,** éditeur maxima, collection stratégie de l'entreprise Novembre 2005.
9. **Collins L, Valin G** **Audit et contrôle interne** 3eme édition Dalloz, Septembre 1989.
10. **DEALLOYE L, FRAGNIER E, HOESLI M** **Modélisation des décisions de gestion** Economica septembre 2001.
11. **DETRIE J. P** **Strategor politique générale de l'entreprise** 3eme édition DUNOD 1993.
12. **DRUCKER P.** **A propos du management** Village mondial Septembre 2000.
13. **GALLOIS L, RENARD J,** **Théorie et pratique de l'audit interne** organisation Eds Broché, étude : 12/2003.
14. **GRAND VERDALLE B** **Audit comptable et financier,** Economisa octobre 2002.
15. **GUERY. G** **Droit des affaires** édition DUNOD 1991.
16. **HAFFEN F** **Le contrôle des filiales dans la stratégie de groupe** édition d'organisation 1999.
17. **HAMINIA** **L'audit comptable et financier** Berti Alger 2001.

18. HAMINI A Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable
OPU Alger 1990.
19. HAMZAOUI M Audit gestion des risques d'entreprise et contrôle interne
Village mondial Paris 2005.
20. KOENING G Les théories de la firme 2eme édition Economica
Septembre 1998.
21. Lemant, O La conduite d'une mission d'audit édition Dunod , Paris , 1995.
21. Lemant, O Créer, organiser et développer l'audit interne, que faire pour réussir,
édition Maxima Paris France, 1999.
22. LEMANT O, SCHICK P, Guide de self audit éditeur organisation,
édition Dunod.2003.
23. MERUNKA D. La prise de décision en management Vuibert
Septembre 1987.
24. MOREL. C Prise de décision Editeur *organisation Edsd* , 2002.
25. PIGE B Audit et contrôle interne 2eme édition 07/2005.
26. RENARD J Pratique du contrôle interne maxima, Broché étude :
09/2002, collection comptabilité et audit.
27. REIX R Système d'information et management des organisations 2eme
édition Gestion Septembre 1998.

Dictionnaire :

1. Manuel de Gestion, Volume 1, Universités Franco Phones Edition : ELLIPSES
1999.
2. *IAS, IFACI* Mots de l'audit , *broché, éditeur : liaisons* 2002.
3. Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit sous la direction
de Bernard COLASSE, édition économisa 2000.
4. Sites Internet.
5. Code de commerce édition BERTI Alger 2003

Reuves :

1. Revue Française de comptabilité Tableaux de flux de trésorerie consolidé et variations N° 346 du 07/2000.
2. Revue Algérienne de comptabilité et d'Audit Les comptes consolidés et la comptabilisation des participations N° 5 du 01/1995.
3. Revue Française de gestion Comment assurer le succès des filiales communes N° 71 du 11/1998.
4. Revue Algérienne de comptabilité et audit La stratégie de la société holding et l'autonomie de la filiale N° 12 du 10/1996.
5. Revue économique Investissement directs à l'étranger des multinationales N° 3 du 05/2000.
6. Le MOCI Comment crée sa filiale N° 1425 du 20/01/2000.
7. Revue Française de gestion Jusqu'où va l'autonomie de décision des filiales N° 14 du 01/1978.
8. PH CRISTELLE L'audit interne : réforme ou révolution » Revue Audit N°162 du 2002.