

METHODOLOGIE ET CADRE DE REFERENCE DES PRATIQUES PROFESSIONNELLES DE L'AUDIT INTERNE

Saidj Faiz
 Université SAAD DAHLAB –Blida-
 sdj09faiz@gmail.com

Résumé:

En Algérie, l'audit interne est un domaine en pleine expansion mais encore en mal de cadre de référence, ce dernier, reste faible, sinon inexistant, le présent article se propose de trouver un cadre référentielle de l'audit interne en Algérie par voie international, il vise également à présenter l'enjeu assez important du métier de l'audit interne et le rôle qu'il peut jouer en remplissant sont travail dans les conditions les plus favorables que nous allons présenter dans cet article.

Mots clés:

Audit interne, méthodologie de l'audit interne, contrôle interne, déontologies, normes.

ملخص:

في الجزائر، يعتبر التدقيق الداخلي مجال واسع الانتشار، وبالمقابل فانه لا يزال يفتقر لإطار مرجعي، حيث يعتبر هذا الأخير ضعيف ان لم نقل منعدم، ويسعى هذا المقال إلى إيجاد إطار مرجعي دولي للتدقيق الداخلي بالجزائر، كما أنه يعرض قضية مهمة في مهنة التدقيق الداخلي، تتمثل في توفير أحسن الظروف المؤدية لممارسة هذه المهنة.

الكلمات الدالة:

التدقيق الداخلي، منهجية التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية، الأخلاقيات، المعايير.

Introduction:

En l'état actuel, l'Algérie a connu certaines réformes dans les domaines de la comptabilité et de l'audit, par exemple, la convergence du système comptable financier vers les normes IAS/IFRS, et leur impact sur les activités des grandes entreprises internationales, qui utilisent l'audit interne pour garantir l'unité de commandement et la cohérence globale des politiques et des stratégies entre le siège et les différents centres de responsabilité et les entités filiales du groupe, l'auditeur interne est donc, dans un premier temps, confronté à cette ardente obligation de vérifier l'appropriation de ces nouvelles règles.

En Algérie, l'audit interne ne relève pas d'un cadre de référence; c'est une activité exercée au sein d'une entreprise par une personne ou une équipe qui en fait partie. Mais, la convergence vers le niveau international, donne un rôle plus important de l'audit interne, proche du management et davantage impliqué en amont lors de la préparation des décisions stratégiques.

On peut dire que l'audit interne ne sert à rien s'il n'est pas suivi, quand nécessaire, par la mise en œuvre d'actions d'améliorations, qui nous appelons le cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne.

L'importance de notre étude est de donner un véritable outil de travail que l'auditeur doit avoir sur leur domaine, qui peut lui rendre des services quotidiens, cet article propose une démarche méthodologique d'analyse pour permettre à l'auditeur interne de réaliser une mission d'appréciation du contrôle interne.

Dans ce cadre, nous nous sommes appuyés la méthode descriptive et la méthode analytique, afin de, sensibiliser les professionnels sur ce thème en le proposant une méthodologie adaptée, à cet égard, il vise à apporter une réponse à cette question: **Comment réformer l'audit interne dans un contexte de référentiel international?**

Pour tenter de répondre à cette question, notre travail a été organisé autour de trois parties, le premier est une partie préliminaire, cette dernière présentera les concepts fondamentaux de l'audit interne, l'objet de cette partie est de comprendre le quoi (les objectifs de la mission) et le pourquoi (les aboutissants);

La deuxième partie traite du cadre de référence de l'audit interne, cette partie propose en effet des règles de portée générale qui permettront aux auditeurs de structurer et maîtriser leurs propres tâches;

La troisième partie vise à énoncer la méthodologie de l'auditeur interne qui permet de porter un jugement.

1. Définition, caractères, formes et objectifs de l'audit interne:

Nous allons examiner dans cette partie quelques concepts fondamentaux de l'audit interne, plus précisément: définition de l'audit interne, caractéristiques et formes de la fonction de l'audit interne.

1.1. Définition de l'audit interne:

De nombreuses définitions ont été formulées pour définir ce concept. Nous choisirons trois dont les plus importants afin de parvenir à une définition général.

1.1.1. Définition de l'audit: selon Christophe Villalonga, "l'audit est avant tout une pratique ayant un rôle de surveillance et de contrôle des aspects financiers selon des règles décrites par la législation et/ou définies en interne (holding pour le compte de filiales par exemples)."¹

Donc, l'audit est une action méthodique et normalisé de contrôle ou de surveillance qui vérifie l'atteinte d'objectifs pour mettre en évidence la différence entre la réalité et l'objectif à atteindre, c'est un constat ou une photographie du système de contrôle.

1.1.2. Définition de l'audit interne par l'institut de l'audit interne (IIA): en Juin 1999, l'IIA* définit la fonction d'audit interne, dont la traduction française faite par l'institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI**) comme "une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité".²

Cette définition fait ressortir certains points :

- L'audit interne est une activité indépendante qui apporte une assurance objective et des conseils pour fournir une valeur ajoutée et améliorer les opérations de l'organisation;
- Il aide l'organisation à accomplir ses objectifs en apportant une approche systématique et disciplinée pour évaluer et améliorer l'efficacité de la gestion des risques, le contrôle et le gouvernement d'entreprise;
- Cette définition ne comporte pas les mots de vérification et les procédures, sauf le mot contrôle qui signifie l'amélioration et l'évaluation.
- En approuvant en juin 1999 une nouvelle définition de l'audit interne, l'organisme américain, institute of internal auditors (IIA) marque une nouvelle étape dans la conception de l'audit interne, alors que la précédente définition était très axée sur "<<ce que je dois faire>>", la nouvelle, plus ouverte, est orientée vers "<<ce que je dois apporter à l'entreprise>>".³

1.1.3. Définition par IFACI: la définition retenue par l'institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI) est la suivante: "l'audit interne est, dans l'entreprise, la fonction chargée de réviser périodiquement les moyens dont disposent la direction et les gestionnaires de tous niveaux pour gérer et contrôler l'entreprise. Cette fonction est assurée par un service dépendant de la direction mais indépendant des autres services. Ses objectifs principaux sont, dans le cadre de révisions périodiques, de vérifier que les procédures comportent les sécurités

¹ Christophe Villalonga, l'audit qualité interne –une approche innovante et pragmatique pour manager avec efficacité son processus d'audit-, DUNOD, Paris, 2003, p 03.

* L'institut de l'audit interne (IIA) dont le statut est associatif a été créé en 1965 il fédère près de 2000 auditeurs issus d'organismes des secteurs public et privé. Affilié à l'IIA, l'institut bénéficie d'un réseau mondial de 70000 spécialistes de l'audit répartis dans 100 pays.

** L'institut français des auditeurs et contrôleurs internes (IFACI) est le chapitre français de l'IIA. Fondé en 1965 sous le statut associatif, l'IFACI fédère 4 000 auditeurs issus de quelque 900 entreprises et institutions publiques. Affilié à l'IIA, l'IFACI bénéficie d'un réseau de plus de 165 000 spécialistes de l'audit répartis dans 160 pays. La mission de l'IFACI est d'assurer le "leadership dynamique" de la profession de l'audit interne.

² Elisabeth Bertin, audit interne: enjeux et pratiques à l'international, éditions d'Organisation, Paris, 2007, p 21.

³ IFACI et IAS, les mots de l'audit, éditions LIAISONS, Paris, 2000, p 25.

suffisantes, que les informations sont sincères, les opérations régulières, les organisations efficaces, les structures claires et bien adaptées."⁴

Donc, l'audit interne représente l'entité de contrôle de troisième niveau, son objectif général est de s'assurer de l'efficacité du système de contrôle interne.

1.1.4. Définition par le règlement Algérien: le cadre réglementaire de l'audit interne en Algérie est défini par la loi n° 88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, plus exactement l'article 40: "les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et de renforcer des structures internes <<d'audit d'entreprise>> et d'améliorer d'une manière constante, leurs procédés de fonctionnement et de gestion"⁵. "Obligation légale abrogée en 1995 puis devenue ensuite facultative, fortement recommandée par les professionnels, notamment les adhérents de l'AACIA*, a réussi à créer les déclics d'intérêt nécessaires auprès des managers nationaux et à amorcer, de ce fait, une démarche de légitimation de ses rôles au seul service des entreprises de notre pays."⁶

A travers de cette définition, nous concluons que l'audit interne vise à renforcer les structures internes et d'améliorer d'une manière constante, leurs procédés de fonctionnement et de gestion.

1.1.5. Définition général: généralement, "l'audit interne est l'intérieur d'une entreprise, une activité indépendante d'appréciation du contrôle des opérations. Il est au service de la direction; c'est un contrôle qui a pour fonction d'analyser et d'évaluer l'efficacité des autres contrôles."⁷

Donc, L'audit interne est un système à traiter l'information; filtrer, vérifier, transformer et conclure.

1.2. Caractéristiques de la fonction de l'audit interne:

Selon l'IIA, "l'audit interne consiste en l'examen et l'évaluation des processus de planification, d'organisation et de pilotage, en vue d'obtenir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs"⁸, et puis, en distinguant quatre caractéristiques d'audit interne:

1.2.1. L'universalité: la fonction d'Audit Interne, s'applique non seulement à toutes les entreprises quel que soit leur taille, leur secteur d'activité et leur nature, mais aussi à n'importe quelle fonction de l'entreprise.

1.2.2. L'indépendance : les auditeurs doivent être indépendants des activités qu'ils auditent afin d'être en mesure de porter un jugement libre et impartial. Cette indépendance de la fonction d'audit s'obtient par l'objectivité et par la place du service dans l'organigramme,

⁴ Jean-Luc Siruguet, le contrôle comptable bancaire –un dispositif de maîtrise des risques-, revue banque édition, Paris, tome1: principes, normes et techniques, 2^e édition, 2007, p 67-68.

⁵ L'article 40 de la loi n° 88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, Journal officiel de la république algérienne, N°2, 13-01-1988, p: 06.

* AACIA: Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens.

⁶ Mohamed Meziane, L'audit interne est au centre des enjeux économiques, journal El Watan, Samedi 30 juin 2012, N°6599, Algérie, p 08.

⁷ Mokhtar Belaïboud, guide pratique d'audit financier et comptable –avec étude de cas adapté au contexte Algérien-, la maison des livres, Alger, sans année, 2^e édition, p 17.

⁸ Coopers & Lybrand et IFACI, la nouvelle pratique du contrôle interne, édition d'organisation, paris, cinquième tirage, 2000, p 333.

"l'indépendance, est aussi l'indépendance d'esprit qui implique que l'auditeur ne subordonne pas ses propres jugements à ceux d'autres personnes."⁹

1.2.3. Objectivité : l'objectivité est liée d'une part à l'adoption par l'auditeur interne d'une attitude d'esprit indépendant au cours de ses missions et d'autre part; par la mise en œuvre des normes et standards internationaux de la profession d'audit interne.

1.2.4. La périodicité : l'audit interne est une fonction périodique, ce qui signifie qu'elle s'effectue d'une manière ponctuelle et discontinue dans le temps selon les risques les activités auditées.

1.3. Formes et objectifs de l'audit interne:

Afin de "recommander les améliorations opérationnelles"¹⁰, l'audit interne a pour objectifs de "faire prendre conscience aux responsables et développer avec eux les solutions organisationnelles, puis établir un bref rapport final informant la direction et engageant les responsables"¹¹, "à partir de procédures et normes internes dans le domaine comptable opérationnel ou stratégique."¹²

Et pour atteindre ces objectifs, l'audit interne se caractérise par deux activités distinctes mais complémentaires qui se servent mutuellement de référence, à savoir l'audit financier et l'audit opérationnel, alors que "l'audit opérationnel est une vision progressiste de la fonction d'audit interne, tandis que l'audit financier ou bien l'audit comptable consiste à évaluer la fiabilité de l'information comptable et financière."¹³

2. Le Cadre de Référence de l'audit interne:

Toute fonction est régit par un cadre réglementaire et des lois afin de l'organiser, l'audit interne est une profession normée qui se base sur un cadre de référence à vocation universel, plus connu sous l'appellation de « corpus doctrinal de l'audit interne», qui est composé des éléments suivants:

- La définition internationale de l'Audit Interne donnée par l'IIA*;
- Le code de déontologie;
- Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

2.1. Le code de Déontologie :

La performance des organisations est plus que jamais au centre des préoccupations en raison d'une concurrence mondiale exacerbée. L'une des composantes de cette performance réside dans le comportement éthique et responsable de ses différents acteurs.¹⁴

Le code de déontologie, "Traduction française de <<code of Ethics>> un court document de 12 articles résumant les principes dont l'auditeur interne ne doit pas s'écarter s'il ne veut pas se trahir

⁹ Olivier Lemant et un groupe de réflexion de l'institut de l'audit interne, créer, organiser et développer l'audit interne –que faire pour réussir?-, MAXIMA, Paris, 1999, p 27.

¹⁰ Lionel Collins et Gérard Valin, audit et contrôle interne –aspects financiers, opérationnels et stratégiques-, édition Dalloz, Paris, 4^e édition, 1992, p23.

¹¹ Olivier Lemant et Pierre Schick, guide de self-audit, les éditions d'organisation, Paris, 1997, troisième tirage, p156.

¹² Jean-François Gavanou et autres, controlor & auditor, DUNOD, Paris, 2006, p 28.

¹³ Jean-Charles Bécour et Henri Bouquin, audit opérationnel –entrepreneuriat, gouvernance et performance-, ECONOMICA, Paris, 2008, 3^e édition, p13.

* Déjà présentée dans la section précédente.

¹⁴ Elisabeth Bertin, op.cit, p 185.

ou trahir sa mission. Publié pour la première fois en 1986, ce code reprend des principes relatifs à l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité et la compétence des auditeurs internes,"¹⁵ il englobe :¹⁶

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

2.1.1. Les principes fondamentaux :

Selon le code de déontologie publié par l'IIA traduit par l'IFACI, l'audit interne doit impérativement respecter:¹⁷

2.1.1.1. Intégrité : l'intégrité des auditeurs internes est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement.

2.1.1.2. 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 évaluant de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui.

2.1.1.3. 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.

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

2.1.2. Les règles de conduite :

Elles sont au nombre de douze, elles déclinent l'application des quatre principes fondamentaux de façon, elles peuvent se résumer ainsi :¹⁸

a) Principe d'intégrité :

- Accomplir honnêtement les missions ;
- Respecter la loi ;
- Ne pas prendre part à des activités illégales ;
- Respecter l'éthique.

b) Principe d'objectivité :

- Etre impartial ;
- Ne rien accepter qui puisse compromettre le jugement ;
- Révéler les faits significatifs.

c) Principe de confidentialité :

¹⁵ Mokhfi Amine, pratique de l'audit opérationnel en milieu bancaire, le huitième séminaire national sur la profession d'audit en Algérie: réalité et perspectives, université du 20 aout 1955 Skikda, faculté des sciences économiques et sciences de gestion, 11, 12 octobre 2010, p 07.

¹⁶ Khayarallah Belaid, l'audit interne et l'approche de la dynamique de groupes, centre de publication universitaire, Tunis, 2005, p 222.

¹⁷ Khelassi Réda, les applications de l'audit interne, Houma éditions, Alger, 2010, p 99-101.

¹⁸ IIA, traduit par l'IFCI, introduction des normes, avec modification, p 5-6.

<http://www.unesco.org/new/fileadmin/MULTIMEDIA/HQ/IOS/temp/Normes%20Audit%20FR.pdf> 02-07-2012

- Protéger les informations ;
- Ne pas en tirer un bénéfice personnel.

d) Principe de compétence :

- Ne faire que ce qu'on peut faire ;
- Améliorer ses compétences ;
- Respecter les normes.

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

Les normes internes sont fixées par l'entreprise en fonction des objectifs stratégiques qu'elle s'est définie. En règle générale, plus une norme est sévère, plus la qualité sera forte mais plus les coûts seront élevés. Une entreprise n'a intérêt à renforcer une norme que si cela apporte une valeur supplémentaire,¹⁹ les auditeurs internes sont tenus de respecter et de se conformer aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, ci-après les normes de l'IIA, publiées en 1978 par l'IIA, elles ont fait l'objet de plusieurs mises à jour. La dernière en octobre 2012.

2.2.1. Les normes standards de l'audit interne:

Pour exécuter la fonction d'audit interne, l'auditeur interne doit respecter les normes standards de l'audit interne, "il s'agit de respecter un ensemble de recommandations des organismes habilités et aussi les pratiques et diligences qu'un cabinet doit mettre en œuvre pour satisfaire à son obligation de moyens"²⁰, c'est-à-dire des normes envisagées successivement:²¹

- Les conditions d'indépendance de l'action de l'auditeur: place dans l'organisation, objectivité;
- Ce qui fait la compétence de l'auditeur et du service d'audit interne: sélection, connaissances et supervision, respect du code de déontologie, conscience professionnelle;
- L'étendue des travaux d'audit: fiabilité et exhaustivité des informations, protection du patrimoine, utilisation économique et efficace des ressources;
- L'exécution du travail d'audit: planification des missions, examen et évaluation des informations, communication des résultats, suivis;
- La gestion du service d'audit: objectifs, compétence et responsabilité, politiques et procédures, contrôle de qualité.

2.2.2. Composition des normes de l'IIA :

Les normes professionnelles pour la pratique de l'audit interne*, sont constituées des normes de qualification (séries 1000), des normes de fonctionnement (série 2000) et des normes de mise en œuvre (série nnnn.Xn).

2.2.2.1. Normes de qualification (série 1000) : les normes de qualification, au nombre de dix-huit (18), énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des activités d'audit interne.

¹⁹ Benoît Pigé, audit et contrôle interne, édition Litec, Paris, 1997, p41.

²⁰ Pascal Simons, audit financier, les éditions d'organisation, Paris, 1987, p 17.

²¹ Raymond Vatier, audit de la gestion sociale, les éditions d'organisation, Paris, 1988, p178.

* Disponible sur le site: www.theiia.org

2.2.2.2. Normes de fonctionnement (série 2000) : les normes de fonctionnement, au nombre de trente et un (31), décrivent la nature des activités d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant d'évaluer les services fournis.

2.2.2.3. Normes de mise en œuvre (série nnnn.Xn) : elles déclinent les normes de qualification et de fonctionnement relatives aux activités de conseil ou d'assurance.

2.2.3. Complément des normes de l'IIA :

Ces normes, élaborées par l'Institut international d'audit interne, sont complétées par des standards appelés «*Statements on Internal Auditing Standards*» (S.I.A.S), ces standards sont au nombre de sept:²²

- SIAS n° 1: Apporte des précisions à la norme 300;
- SIAS n° 2: Complète la norme 400;
- SIAS n° 3: Précise la norme 280 relative à la conscience professionnelle;
- SIAS n° 4: Apporte des précisions à la norme 500;
- SIAS n° 5: Complète la norme 500 et précise la relation entre l'audit interne et l'audit externe;
- SIAS n° 6: Apporte des précisions 420 quant à la tenue des papiers de travail;
- SIAS n° 7: Interprète les principes généraux de la norme 100 d'indépendance et objectivité de l'auditeur.

3. Méthodologie de l'auditeur interne:

La méthodologie de l'auditeur interne base sur trois phases d'audit interne (préparation, réalisation et conclusion), précéder par l'émission de l'ordre de mission*.

3.1. Les méthodes de l'audit interne:

La norme 400: exécution du travail d'audit, relative aux normes conventionnelles d'audit interne, concentre sur le travail d'audit interne, qui doit comprendre la planification des missions, l'examen et l'évaluation des informations recueillies, la communication des résultats obtenus et le suivi, les missions d'audit se déroulent toutes selon une même démarche structurée en trois grandes phases précises et identifiables, phases que l'auditeur est tenu de respecter pour lancer, effectuer et conclure sa mission.²³ En effet en fonction des caractéristiques socioculturelles du domaine à auditer, il est possible d'utiliser la méthode de différentes façons:²⁴

- La manière la plus traditionnelle consiste à utiliser une phase après l'autre et de valider les résultats de la mission lors de la présentation du rapport d'audit;
- La seconde manière consiste à utiliser une phase après l'autre et de valider les résultats des phases à l'issue de chacune d'entre elle auprès des responsables du domaine audité;
- La manière la plus intéressante consiste à utiliser la méthode en réalisant les phases de diagnostic des forces et des faiblesses, d'identification des causes, d'évaluation des conséquences

²² Khayarallah Belaid, op.cit., p 44.

* La méthodologie que nous présentons est une synthèse de la méthodologie présentée par Jacques Renard dans son ouvrage «*théorie et pratique de l'audit interne, éditions d'organisation, 7e édition, paris, 2010*», et de la méthodologie présenté par Pierre Schick dans son ouvrage «*mémento d'audit interne –méthode de conduite d'une mission-*, DUNOD, Paris, 2007».

²³ Nguyễn Hồng Tai, *le contrôle interne: mettre hors risques l'entreprise*, éditions l'Harmattan, Paris, 1999, p 212.

²⁴ Khayarallah Belaid, op.cit., p 32.

et de détermination des recommandations d'une façon simultanée. On utilise dans ce cas des feuilles de risques.

3.2. Les différentes phases de l'audit interne:

La méthodologie de l'audit interne dans les entreprises internationales n'est pas fondamentalement différente de celle des entreprises évoluant strictement sur le territoire national. Cette harmonisation méthodologique a été rendue possible grâce aux normes professionnelles et modalités pratiques d'application (MPA) élaborées au niveau international par l'IIA et niveau de l'union européenne (UE) par l'ECIIA**. Toutefois, certaines spécificités culturelles, linguistiques, comptables et fiscales peuvent être observées pour conduire une mission d'audit à l'international.²⁵

Trois phases fondamentales caractérisent la mission d'audit interne à savoir :²⁶

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

La première étape de la démarche de l'auditeur dans une mission d'audit interne consiste à l'émission d'un ordre de mission, dans but de réaliser sa mission dans le respect des normes et avec le meilleur rapport coûts/ efficacité possible.

3.2.1. Le déclenchement de la mission :

L'ordre de mission ou bien la lettre de mission, est un document formaliser, c'est le mandat donné par la direction générale à l'audit interne, c'est une contractualisation effective de la demande, qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs, elle comporte toujours les éléments suivants :²⁷

- l'objet et les objectifs de la mission: pour définir les finalités et les objectifs de l'audit;
- le contexte dans lequel, ou sur lequel, l'intervention sera réalisée: donner les éléments clés de l'environnement et les liens avec les objectifs;
- qui fera le travail?, (l'équipe d'auditeurs, le personnel, groupe de pilotage);
- les modalités d'accès à l'information: liste des documents à consulter, liste des personnes à rencontrer;
- la confidentialité des informations recueillies et l'anonymat des personnes (principe écrit);
- la forme de la restitution: orale avant écrit; comme une validation du travail, écrite; le rapport et ses destinataires;
- le calendrier: les points d'étapes plus précis prévus et programmés.

3.2.2. Phase de préparation :

** La confédération européenne des Instituts d'audit interne - The European Confederation of Institutes of Internal Auditing -, fondée en 1982, rassemble aujourd'hui 33 Instituts qui regroupent 34 pays de la grande Europe et du bassin méditerranéen, dont les pays de l'union européenne qui en constituent le socle.

²⁵ Elisabeth Bertin, op.cit., p 35.

²⁶ Jacques renard, théorie et pratique de l'audit interne, éditions d'organisation, Paris, 5^e édition, 2004, p 204.

²⁷ Thierry Ardouin et Sylvain Lacaille, l'audit de formation –comprendre, réaliser et évaluer un audit de formation-, DUNOD, Paris, 2005, avec modification, p 90-93.

La phase d'étude ouvre la mission d'audit, la durée de cette phase "est comprise entre 10 à 30% du temps total de la mission. Une bonne préparation favorise le travail terrain (on sait mieux ce que l'on va chercher) et crédibilise les auditeurs, pas toujours expert des métiers qu'ils auditent"²⁸, elle se compose par les principales étapes suivantes :

3.2.2.1. Le plan d'approche :

Le plan d'approche servira de base de discussion entre le chef de mission et le responsable de l'audit et représentera, après validation, le contrat de mission de l'équipe d'audit.

Les modalités d'application du plan d'approche s'articulent autour des trois étapes suivantes :

- prise de connaissance du domaine audité ;
- décomposition en objets auditables ;
- Prise de conscience des risques et opportunités d'amélioration.

3.2.2.1.1. La prise de connaissance du domaine à audité : à cette phase, l'auditeur prendra connaissance de la nature de la mission d'audit interne, elle lui permettra de se préparer pour être en mesure d'apprécier réellement les procédures de contrôle interne dans le but de construire un dossier descriptive; car, l'auditeur interne collecte les précédents rapports d'audit et d'inspection, il réalise d'interviews préliminaires avec les spécialistes du domaine.

3.2.2.1.2. La décomposition en objets auditables : l'auditeur interne décompose chaque activité ou processus auditée en opérations ou domaines successifs, à définir pour chaque opération ses objectifs spécifiques. Ces éléments seront ensuite étudiés tour à tour.

3.2.2.1.3. Prise de conscience des risques et opportunités d'amélioration : la prise de conscience des risques et opportunités d'amélioration, consiste à présenter pour chacune des tâches identifiées; l'inventaire des objectifs qui lui sont assignés ainsi que les risques encourus, ensuite, pour chaque couple «objectif-risques», il y'a lieu de rechercher les dispositifs de contrôle interne qui garantissent l'atteinte de ces objectifs en évitant la réalisation de ces risques.

3.2.2.2. Le rapport d'orientation :

Le rapport d'orientation ou bien le plan de mission, conformément à la norme 2240 <<programme de travail de la mission>>, c'est un programme qui formalise les axes d'investigations de la mission et ses limites, c'est un contrat passé avec l'auditée et qui va préciser objectifs et champ d'action de la mission d'audit.

Le rapport d'orientation définit les objectifs de la mission d'audit interne sous trois rubriques :²⁹

- Les objectifs généraux ;
- Les objectifs spécifiques ;
- Le champ d'action.

3.2.2.2.1. Les objectifs généraux : l'audit interne a pour rôle d'évaluer le niveau de contrôle interne, c'est-à-dire la capacité des organisations à atteindre efficacement les objectifs qui leur

²⁸ Henri-Pierre Maders et Jean-Luc Masselin, contrôle interne des risques, éditions d'organisation, paris, 2004, p 185.

²⁹ Jacques renard, op.cit., p 231.

sont assignés et à maîtriser les risques inhérents à leur activité,³⁰ les objectifs généraux est un rappel des objectifs permanents du contrôle interne* dont la prise en compte et l'application de façon efficace doit être vérifiée.

3.2.2.2. Les objectifs spécifiques : ils précisent de façon concrète les différents dispositifs de contrôle qui vont être testés par les auditeurs, qui tous contribuent à la réalisation des objectifs généraux et qui tous se rapportent aux zones à risques antérieurement identifiées. Pour identifier ces zones à risques l'auditeur interne va devoir procéder à un arbitrage; et de cet arbitrage va dépendre le contenu de son rapport d'orientation. Pour chaque tâche de l'activité à auditer l'arbitrage se fera entre existence ou non existence d'un dispositif jugé nécessaire et qualification importante, moyenne ou faible du risque correspondant.³¹

3.2.2.3. Le champ d'action : pour atteindre ces différents objectifs, l'auditeur s'organise en élaborant un champ d'action pour ses investigations, pour cela il doit désigner les différents points de contrôle devant être audités au cours de la mission.

3.2.3. Phase de réalisation:

La phase de préparation, "garant de la réponse aux objectifs fixés à l'auditeur, étant clairement établi, il est temps de passer à la phase d'audit proprement dit. Cette phase constitue le corps de la mission et occupe la plus grande partie du temps de travail de l'auditeur,³² la durée de cette phase "est de 20 à 50% du temps total de la mission,"³³ Elle correspond aux travaux d'exécution de la mission accomplis par les auditeurs essentiellement sur le terrain, au niveau des structures auditées, les principales étapes de cette phase sont les suivantes :

- La réunion d'ouverture ;
- Le programme d'audit ;
- Le Questionnaire de Contrôle Interne (QCI) ;
- Le travail sur le terrain.

3.2.3.1. La réunion d'ouverture : l'auditeur est en mesure d'élaborer un plan de l'audit détaillé en tenant compte de la nécessité d'atteindre les objectifs d'audit par l'utilisation efficiente de ses ressources,³⁴ il tiendra une réunion d'ouverture ou bien kick-off meeting, elle se déroule chez les audités sur les lieux même où la mission d'audit se déroulera, durant cette réunion les auditeurs peuvent prendre connaissance des responsables du domaine à auditer, ainsi ils peuvent leur présenter et expliquer le programme d'audit, afin d'instaurer les premiers contacts entre auditeurs et audités et de mettre en évidence les objectifs de la mission ainsi que la démarche qui sera adoptée par les auditeurs.

³⁰ Ingrid Lair, l'audit interne: son utilité pour le CAC dans le cas d'une entreprise à sites multiples, revue française de comptabilité, N°417, janvier 2009, Paris, p 17.

* Comme le respect des lois, règlements, procédures et contrats, et la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles.

³¹ Jacques renard, théorie et pratique de l'audit interne, éditions d'organisation, Paris, 7^e édition, 2010, p 242.

³² Philippe Stefanini, audit bureautique –maîtrise de l'innovation bureautique dans les entreprises-, les éditions d'organisation, Paris, 1988, p 82.

³³ Henri-Pierre Maders et Jean-Luc Masselin, op.cit., p 187.

³⁴ Mohamed Hamzaoui, audit –gestion des risques et contrôle interne normes ISA 200, 215, 330 et 500-, Pearson Education, Paris, 2005, avec modification, p 70.

3.2.3.2. Le programme d'audit : on l'appelle aussi «programme de vérification» ou encore «planning de réalisation»; quelle que soit sa dénomination, il s'agit d'un document interne du service et dans lequel on va procéder à la détermination et à la répartition des tâches. Ce programme d'audit est établi par l'équipe en charge de la mission, sous la supervision du chef de mission.³⁵

3.2.3.3. Le Questionnaire de Contrôle Interne (QCI) : le questionnaire de contrôle interne a pour objectif de déterminer les forces et les faiblesses apparentes, cet outil se compose de questions-types:³⁶

- Les questions portant sur la fonction stratégique;
- Les questions portant sur la fonction de pilotage;
- Les questions portant sur la fonction de régulation;
- Les questions portant sur la fonction de transformation.

Dans le Q.C.I, une réponse «oui» à une question indique une force apparente, une réponse «non» une faiblesse apparente. L'auditeur doit donc en tenir compte dans la rédaction de ses questions, L'auditeur ne doit pas oublier de demander aux personnes du domaine audité le degré de satisfaction des bénéficiaires de leur travail, tel qu'ils l'évaluent.³⁷

3.2.3.4. Le travail sur le terrain :

Le travail sur le terrain comprend les observations et les fiches d'observation.

3.2.3.4.1. Les observations : les auditeurs effectueront des tests en choisissant un certain nombre d'opérations ou de processus relatifs à certaines périodes, il s'agit d'une observation globale immédiate ou une observation spécifique. Ce choix doit être suffisamment riche et significatif pour pouvoir élaborer une opinion sur la façon dont les choses se passent et sont maîtrisées. Ces tests mettent en œuvre toute la gamme des outils d'audit définis en principe lors de l'élaboration du Programme d'audit.

Dans cette phase, les auditeurs utilisent la "FRAP", ou pour parler clair "feuille de révélation et d'analyse de problème", c'est le papier de travail synthétique qui sert à documenter les dysfonctionnements relevés lors de la mission d'audit interne, la FRAP doit rester brève, l'ensemble des FRAP, après reclassement et tirage, peut constituer le corps du rapport final d'audit interne.

3.2.3.4.2. Les fiches d'observation : appelées feuille de révélation et d'analyse des problèmes, ou bien la feuille de risque, c'est un outil de synthèse des travaux de l'auditeur qui met l'accent sur les conséquences des faiblesses rencontrées, c'est une méthodologie de résolution de problèmes, elle contient certain nombre d'informations nécessaires pour le traitement de tout problème, la feuille de risque est:³⁸

- a) A première vue, un simple imprimé composé de plusieurs parties dans lesquelles sont réunies plusieurs types d'information: (le type de risques, les faits observés, les causes explicatives, les conséquences réelles ou potentielles, les recommandations, le nom du chef de mission, le nom de l'auditeur, le nom du responsable du domaine audité);
- b) A second vu, un instrument métrologique précieux car elle va:
 - Synthétiser toutes les informations concernant un risque, et donc, pour être complète, obliger l'auditeur à une analyse méthodique et rigoureuse;

³⁵ Jacques renard, 7^e édition, op.cit., p 252.

³⁶ Henri-Pierre Maders, audit opérationnel dans les banques, les éditions d'organisation, Paris, 1994, p 130.

³⁷ Ibid., avec modification, p 130.

³⁸ Henri-Pierre Maders, op.cit., p142.

- Faciliter l'identification de vrais risques, car toutes les parties de l'imprimé devront être remplies pour que le risque puisse figurer dans le rapport de mission;
- Permettre la validation des risques et des recommandations par les personnes auditées avant la rédaction du rapport d'audit;
- Faciliter la rédaction du rapport d'audit et du rapport de la synthèse.

3.2.4. La phase de conclusion :

Elle correspond à la fin des travaux d'investigation de la mission, elle se déroule dans les bureaux des auditeurs, avec des déplacements très limités, les principales tâches de cette phase sont :³⁹

- Réunion de clôture;
- Rédaction du rapport d'audit interne;
- Suivi du rapport d'audit interne.

3.2.4.1. La réunion de clôture : la réunion de clôture est la dernière étape du processus d'audit mettant en relation l'auditeur et l'audité ainsi que ses représentants. Il est important que cette étape soit réalisée à la fin de l'audit et ne fasse pas l'objet d'un report dans le temps (plus grande difficulté pour les auditeurs pour restituer leurs observations). Les participants à la réunion de clôture sont déterminés par le responsable du domaine audité. Le nombre de personnes à convier peut varier en fonction de l'envergure de l'audit et de l'importance accordée à cette mission. La durée de la restitution ne doit pas excéder 45 minutes. En effet, il ne faut pas refaire l'audit pendant cette réunion mais il convient uniquement de restituer des observations basées sur des preuves tangibles.⁴⁰ Dans cette réunion qui combine deux parties à savoir auditeurs et audités, sont exposées dans un premier temps les résultats des vérifications effectuées : les anomalies, les points forts et les points faibles, ainsi que toutes les recommandations émises par les auditeurs, dans un second temps les audités peuvent faire des contestations sur les analyses, ou proposer des corrections.

3.2.4.2. La rédaction du rapport de l'audit interne : les rapports d'audit présenteront "les défaillances relevées au cours de l'audit de l'application des procédures et les ajustements proposés à la suite de la vérification des données de gestions et organisations,"⁴¹ il doit être le fidèle reflet de la restitution effectuée en réunion de clôture. Le responsable d'audit chargé de cette mission ne doit pas rajouter des points non abordés pour éviter toute incompréhension de la part des audités. En ce sens, le rapport d'audit doit être une véritable synthèse mettant facilement en exergue les conclusions d'audits. Il doit être compréhensible par une personne n'ayant pas participé au déroulement de l'audit. Ainsi, un lecteur découvrant le rapport d'audit doit <<ressentir>> le climat dans lequel s'est déroulé l'audit ainsi que les principales conclusions.⁴²

3.2.4.3. Le suivi du rapport d'audit interne -suivi des recommandations- : souvent, notamment dans le cas d'audits internes, la mission des membres de l'équipe d'audit (ou du responsable d'audit) ne s'arrête pas à la simple identification de dysfonctionnements et à la rédaction d'écarts, parfois en effet, il arrive qu'ils fassent un choix parmi ces possibilités.⁴³

³⁹ Jacques renard, 7^e édition, op.cit., p252.

⁴⁰ Christophe Villalonga, op.cit., p 85.

⁴¹ Khelassi Réda, l'audit interne –audit opérationnel-, Houma éditions, Alger, 3^{ème} édition, 2010, p 102.

⁴² Ibid., p 87.

⁴³ Michel Jonquière, manuel de l'audit des systèmes de management à l'usage des auditeurs et des audités, AFNOR, Paris, 2006, p 46-47.

- Participent à la recherche de solutions propres à mettre en place les actions correctives et/ou préventives nécessaires;
- Participent à la validation des actions correctives et/ou préventives proposées;
- Assistent l'audité dans la mise en œuvre ou la mesure de l'efficacité des actions envisagées;
- Vérifient l'efficacité des mesures correctives (ou préventives).

Conclusion:

Le présent article aspire à démontrer l'importance de l'audit interne dans l'entreprise, pour vérifier si l'exploitation de l'entreprise reste conforme aux exigences prescrites de la norme et la réglementation, et détecter les défaillances du système mais également de contribuer à son amélioration.

Nous avons présenté les différentes facettes de l'audit interne au niveau international, tout d'abord, nous avons pu avoir que l'audit interne est une fonction indépendante et impartiale à l'intérieur de l'entreprise, c'est une activité en pleine évolution, centrée sur les enjeux majeurs de l'entreprise tels que la maîtrise des risques, leur finalité est d'aider les entreprises à atteindre ses objectifs.

Nous avons également montré qu'auparavant, l'audit interne était limité à l'audit comptable et financier, aujourd'hui, l'audit interne n'est pas un dispositif mais une fonction qui confond entre les rôles d'audit interne et les objectifs du contrôle interne, l'audit n'est plus une fonction financière en tant que telle et correspond à un rôle de veiller à ce que l'ensemble des risques soient maîtrisés par les opérationnels.

L'examen des éléments qui précèdent fait ressortir un certain nombre de résultats:

La démarche de l'audit interne en Algérie ne présente bien entendu aucun particularité notoire si ce ni celle d'exister sous la forme d'une norme officielle à jour.

Le champ d'actions de l'audit interne s'est limité au début aux aspects d'ordre comptable et financier pour s'étendre graduellement et progressivement aux autres activités de l'entreprise pour toucher l'ensemble de ses opérations, de ses fonctions et même de sa stratégie et de sa politique de développement.

L'audit interne d'une activité est un audit effectué à l'initiative du responsable de l'activité concernée, pour des besoins internes, Les auditeurs interne sont conduits par des personnes n'ayant pas de responsabilité directe dans les secteurs à audité et de préférence en coopération avec le personnel de ces secteurs, l'audit interne sert à améliorer le fonctionnement et accroître la confiance en interne, il s'agit de déceler les principales faiblesses de l'organisation, en déterminer les causes, en évaluer les conséquences, leur trouver un remède et convaincre les responsables d'agir.

La fonction d'audit constitue un moyen de prudence et d'austérité. Elle lutte contre les irrégularités, le gaspillage, les négligences, les erreurs professionnelles et les infractions économiques, elle peut conduire à des recommandations quant aux solutions à apporter pour corriger les dysfonctionnements. De même, le contrôle interne n'est pas forcément efficace ni apte à identifier tous les risques. En effet, il présente souvent des lacunes qui exposent l'entité à des risques inutiles.

L'auditeur effectuera un examen complet du processus de mise en place et de conduite du contrôle interne. Pour sa mise en place, il examinera notamment la réalité et la fiabilité de la construction de ses bases et de l'application de l'approche des risques. Pour le premier support du contrôle interne, leur méthodologie visent à s'assurer de l'existence et de la validité d'un code de conduite, d'une structure adaptée, d'un plan d'actions de développement des compétences du personnel, et d'une réelle répartition des rôles et responsabilités entre le conseil d'administration et la direction générale. Le deuxième support du contrôle interne fait l'objet d'analyses approfondies pour s'assurer que l'approche des risques a permis à l'entreprise de se doter des procédures les mieux appropriées et de mobiliser les hommes autour du projet.

Le rapport final de l'audit interne, est le fruit du travail qui a été accompli par l'auditeur interne, c'est l'élément essentiel de prise de décisions.

Enfin, Les normes d'audit interne sont des éléments utiles pour que les auditeurs internes puissent s'acquitter de leurs responsabilités, ces normes servent à la clarification du rôle des auditeurs interne, le renforcement de l'indépendance des auditeurs internes, l'évolution de la structure du marché de l'audit hyper-concentré, le renforcement de la coopération internationale dans l'application du référentiel d'audit mondial. Pour cette raison, il faudrait respecter les normes de l'IIA, c'est peut-être le futur qui l'impose.

Bibliographie:

Ouvrage:

- Benoît Pigé, audit et contrôle interne, édition Litec, Paris, 1997.
- Christophe Villalonga, l'audit qualité interne –une approche innovante et pragmatique pour manager avec efficacité son processus d'audit-, DUNOD, Paris, 2003.
- Coopers & Lybrand et IFACI, la nouvelle pratique du contrôle interne, édition d'organisation, paris, cinquième tirage, 2000.
- Elisabeth Bertin, audit interne: enjeux et pratiques à l'international, éditions d'Organisation, Paris, 2007.
- Henri-Pierre Maders et Jean-Luc Masselin, contrôle interne des risques, éditions d'organisation, paris, 2004.
- Henri-Pierre Maders, audit opérationnel dans les banques, les éditions d'organisation, Paris, 1994.
- IFACI et IAS, les mots de l'audit, éditions LIAISONS, Paris, 2000.
- Jacques renard, théorie et pratique de l'audit interne, éditions d'organisation, Paris, 5^e édition, 2004.
- Jacques renard, théorie et pratique de l'audit interne, éditions d'organisation, Paris, 7^e édition, 2010.
- Jean-Charles Bécour et Henri Bouquin, audit opérationnel –entrepreneuriat, gouvernance et performance-, ECONOMICA, Paris, 2008, 3^e édition.
- Jean-François Gavanou et autres, controlor & auditor, DUNOD, Paris, 2006.
- Jean-Luc Siruguet, le contrôle comptable bancaire –un dispositif de maitrise des risques-, revue banque édition, Paris, tome1: principes, normes et techniques, 2^e édition, 2007.
- Khayarallah Belaid, l'audit interne et l'approche de la dynamique de groupes, centre de publication universitaire, Tunis, 2005.
- Khelassi Réda, l'audit interne –audit opérationnel-, Houma éditions, Alger, 3^{ème} édition, 2010.

- Khelassi Réda, les applications de l'audit interne, Houma éditions, Alger, 2010.
- Lionel Collins et Gérard Valin, audit et contrôle interne –aspects financiers, opérationnels et stratégiques-, édition Dalloz, Paris, 4^e édition, 1992.
- Michel Jonquière, manuel de l'audit des systèmes de management à l'usage des auditeurs et des audités, AFNOR, Paris, 2006.
- Mohamed Hamzaoui, audit –gestion des risques et contrôle interne normes ISA 200, 215, 330 et 500-, Pearson Education, Paris, 2005.
- Mokhtar Belaïboud, guide pratique d'audit financier et comptable –avec étude de cas adapté au contexte Algérien-, la maison des livres, Alger, sans année, 2^e édition.
- Nguyễn Hồng Tai, le contrôle interne: mettre hors risques l'entreprise, éditions l'Harmattan, Paris, 1999.
- Olivier Lemant et Pierre Schick, guide de self-audit, les éditions d'organisation, Paris, 1997, troisième tirage.
- Olivier Lemant et un groupe de réflexion de l'institut de l'audit interne, créer, organiser et développer l'audit interne –que faire pour réussir?-, MAXIMA, Paris, 1999.
- Pascal Simons, audit financier, les éditions d'organisation, Paris, 1987.
- Philippe Stefanini, audit bureautique –maitrise de l'innovation bureautique dans les entreprises-, les éditions d'organisation, Paris, 1988.
- Pierre Schick , mémento d'audit interne –méthode de conduite d'une mission-, DUNOD, Paris, 2007.
- Raymond Vatier, audit de la gestion sociale, les éditions d'organisation, Paris, 1988.
- Thierry Ardouin et Sylvain Lacaille, l'audit de formation –comprendre, réaliser et évaluer un audit de formation-, DUNOD, Paris, 2005.

Articles:

- Ingrid Lair, l'audit interne: son utilité pour le CAC dans le cas d'une entreprise à sites multiples, revue française de comptabilité, N°417, janvier 2009, Paris.
- Mohamed Meziane, L'audit interne est au centre des enjeux économiques, journal El Watan, Samedi 30 juin 2012, N°6599, Algérie.
- Mokhfi Amine, pratique de l'audit opérationnel en milieu bancaire, le huitième séminaire national sur la profession d'audit en Algérie: réalité et perspectives, université du 20 août 1955 Skikda, faculté des sciences économiques et sciences de gestion, 11, 12 octobre 2010.

Lois:

- L'article 40 de la loi n° 88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, Journal officiel de la république algérienne, N°2, 13-01-1988.

Sites internet:

- <http://www.unesco.org>
- <http://www.theia.org>